



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

**Processo n°** 11128.006505/2005-81  
**Recurso n°** 507.407 Voluntário  
**Acórdão n°** **3802-00.657 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 11 de agosto de 2011  
**Matéria** Auto de infração. IPI.  
**Recorrente** Croda do Brasil Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 13/03/2003

REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO DE CINCO DIAS PRESCRITO PELO ARTIGO 447 DO REGULAMENTO ADUANEIRO DE 1985. REVOGAÇÃO E INAPLICABILIDADE. REEXAME DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DECLARADA PELO SUJEITO PASSIVO. POSSIBILIDADE.

A revisão aduaneira consiste em procedimento autorizado por lei destinado ao reexame do despacho de importação. Tal procedimento não se limita ao prazo de 5 dias prescrito pelo artigo 447 do Regulamento Aduaneiro de 1985 (Decreto n° 91.030/85), não só pelo fato de referido Regulamento, bem como de sua matriz legal (redação originária do artigo 50 do Decreto-lei n° 37/66), já não mais vigorarem quando da importação das mercadorias objeto da lide, mas também por citado prazo se restringir ao procedimento de conferência aduaneira, fase do despacho que antecede o desembaraço da mercadoria, o qual, por sua própria natureza, deve observar a necessária celeridade.

O lançamento decorrente do procedimento de revisão aduaneira é outorgado por lei, podendo ser formalizado enquanto não houver decaído o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo transcurso do prazo quinquenal previsto no CTN.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 13/03/2003

MERCADORIA SUJEITA A LICENCIAMENTO. ERRO NA CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. DESCRIÇÃO INSUFICIENTE PARA A PERFEITA IDENTIFICAÇÃO DO PRODUTO. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA AO CONTROLE DAS IMPORTAÇÕES. INCIDÊNCIA DA MULTA POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO E DA MULTA POR ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MERCADORIA.

Entende-se como desprovida de licenciamento, e passível da exigência de multa específica, a importação de mercadoria sujeita a licenciamento mas classificada erroneamente, e cuja descrição na DI foi insuficiente para sua identificação e ao perfeito enquadramento tarifário. Situação passível, também, da exigência da multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, capitulada no artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158, de 24/08/2001.

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

EDITADO EM: 18/08/2011

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, José Fernandes do Nascimento e Solon Sehn. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 1ª Turma da DRJ São Paulo II (fls. 113/123), a qual julgou procedente o auto de infração lavrado contra o sujeito passivo, nos termos do acórdão e de sua respectiva ementa, abaixo reproduzidos:

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

*Data do fato gerador: 13/03/2003*

***CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. NÃO IMPUGNADAS.***

*As classificações fiscais adotadas pela autoridade lançadora para as mercadorias objeto do presente processo foram consideradas não impugnadas por não terem sido expressamente contestadas pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97).*

***MULTAS.***

*Correta a aplicação da multa de ofício sobre o IPI vinculado, preceituada no art. 80, inciso I da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 45 da Lei nº 9.430/96, vigente à época da ocorrência do fato gerador, pelo não recolhimento do tributo no prazo determinado pela legislação de regência.*

*Cabível a multa do controle administrativo das Importações, capitulada no art. 633, inciso II, alínea "a", do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/02, com fulcro no art. 169, inciso I, alínea "b", do Decreto-Lei nº 37/66, alterado pelo art. 2º da Lei nº 6.562/78, por falta de Licença de Importação, quando a mercadoria não é corretamente descrita na declaração de importação, conforme Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/97.*

*A multa por classificação incorreta da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, capitulada no inciso I do artigo 84 da MP 2.158-35, de 24/08/2001, foi considerada não impugnada por não ter sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97).*

#### *Lançamento Procedente*

*Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento: a) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas pelo impugnante; e 2) no mérito, por maioria de votos, considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário lançado na peça fiscal. A julgadora Tânia Regina Coutinho Lourenço votou pela improcedência da multa do controle administrativo das importações.*

A lavratura do auto de infração decorreu dos fatos descritos no relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

*Trata o presente processo de autos de infração, lavrados em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de imposto sobre produtos industrializados, multa de ofício sobre o IPI, multa do controle administrativo das importações e multa por classificação incorreta da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, devido à apuração dos fatos a seguir descritos.*

*A empresa acima qualificada submeteu a despacho aduaneiro, por meio da declaração de importação nº 03/0206963-6, registrada em 13/03/2003, cópia de fls. 16 a 22, mercadorias que, após submetidas a análise laboratorial, a fiscalização solicitou a alteração da classificação fiscal das mercadorias declaradas na adição 001 e 002 (fl. 58).*

*Da exigência fiscal, o contribuinte discordou apenas da classificação proposta para as mercadorias da adição 002, que foram descritas na declaração de importação conforme mostrado no Quadro I. O Quadro II apresenta os resultados da análise laboratorial de amostras dessas mercadorias (Pedido de Exame LAB nº 885/GCOF, cópia na fls. 69).*

<b>Quadro I</b>		<b>Classificação</b>	
		<b>Importador</b>	<b>Fiscalização</b>
<b>Adição/ item</b>	<b>Descrição</b>		
002/01	NOME COMERCIAL: INCROQUAT BEHENYL 18MEA, QUALIDADE:INDUSTRIAL, MATÉRIA-		

	<i>PRIMA PARA A INDÚSTRIA QUÍMICA</i>		
002/02	<i>NOME COMERCIAL: INCROQUAT BEHENYL TMC-25, QUALIDADE:INDUSTRIAL, MATÉRIA-PRIMA PARA A INDÚSTRIA QUÍMICA</i>	<b>3402.12.90</b> <i>(II=15,5%; IPI=5%)</i>	<b>3824.90.29</b> <i>(II=15,5%; IPI=10%)</i>
002/03	<i>CATIÔNICOS, NOME COMERCIAL: INCROQUAT BEHENYL TMS, QUALIDADE:INDUSTRIAL, MATÉRIA-PRIMA PARA A INDÚSTRIA QUÍMICA</i>		

**Quadro II**

<i>Adição/ item</i>	<i>Identificação da mercadoria</i>	<i>Lauda nº</i>	<i>fls.</i>
002/01	<i>- Preparação à base de Metanossulfato de Behentriamônio e Álcool Graxo, na forma de grânulos, Preparação à base de Compostos Orgânicos, Preparação contendo Derivado de Ácido Graxo e Álcool Graxo (Gordo).</i>	2253.01	70/71
002/02	<i>- Preparação à base de Cloreto de Alquil Quaternário de Amônio e Álcool Graxo, Preparação contendo Álcool Graxo (Gordo).</i>	2253.02	73/74
002/03	<i>- Preparação à base de Metanossulfato de Behentriamônio e Álcool Graxo, na forma de grânulos, Preparação contendo Derivado de Ácido Graxo e Álcool Graxo (Gordo).</i>	2253.03	78/79

*Diante do não pagamento do crédito tributário apurado conforme o Demonstrativo de Cálculos de Lançamento Complementar nº 209/05 (na fl. 82), foram lavrados os presentes autos de infração, formalizando a exigência de recolhimento do imposto sobre produtos industrializados, em razão da alteração de alíquota tarifária, da multa de ofício preceituada no art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96, de multa do controle administrativo das importações, preceituada no art. 169, inciso I, alínea “b” do Decreto-Lei nº 37/66, alterado pelo art. 2º da Lei nº 6.562/78, regulamentado pelo art. 633, inciso II, alínea “a” e § 2º do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/02, e da multa por classificação incorreta das mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul, preceituada no inciso I do artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, totalizando, com juros de mora calculados até 31/08/2005, o valor de R\$ 33.196,26.*

*Cientificado da lavratura do auto de infração em 27/12/2005 (na fl. 86-verso), o contribuinte, por intermédio de sua advogada e procuradora (Instrumento de Mandato de fls. 107 a 109), protocolizou impugnação, tempestivamente, em 26/01/2006, de fls. 87 a 96, alegando, resumidamente, que:*

*1) é impossível a realização de revisão aduaneira quanto a pretendida reclassificação fiscal, porque houve a decadência do direito do Fisco de revisão da classificação tarifária, em face do disposto no inciso I do art. 149 do CTN e art. 570 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/02;*

*2) a revisão aduaneira poderá ocorrer no prazo decadencial com a finalidade de apurar-se, tão somente, a suficiência do recolhimento dos tributos federais; a conduta permissiva, preceituada no art. 570 do Regulamento Aduaneiro, não possibilitava à autoridade administrativa a desclassificação tarifária da mercadoria importada quando ultrapassado o prazo previsto na legislação aduaneira, qual seja 5 dias úteis do término da conferência;*

*3) a pretensão da autoridade administrativa de rever o procedimento efetuado pelo contribuinte, com o qual havia concordado, caracteriza-se revisão por erro de direito, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico, por*

*4) não se aplica a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, nos exatos termos do ADN COSIT nº 10/97, tendo em vista a ausência de dolo ou má-fé da impugnante; quanto à multa do controle administrativo das importações, da simples análise do dispositivo legal que ampara a autuação, constata-se que não se aplica ao caso, pois a operação de importação de mercadoria realizada pela impugnante estava amparada pelos documentos exigidos pela legislação em vigor; eventual equívoco na classificação do produto não caracteriza ausência de licença de importação ou documento equivalente a ensejar a aplicação de tal penalidade.*

A ciência da decisão que manteve a exigência formalizada contra a recorrente ocorreu em 05/10/2009 (fls. 125-v). Inconformada, a mesma apresentou, em 03/11/2009 (fls. 130), o recurso voluntário de fls. 130/137, onde se insurge contra o lançamento com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, reiterando, notadamente:

- a) a impossibilidade de realização de revisão aduaneira em vista do disposto nos artigos 145, III e 149 do CTN;
- b) que a alteração da classificação fiscal da mercadoria representaria revisão por erro de direito e mudança de critério jurídico, conduta que seria vedada pelo disposto no artigo 146 do CTN;
- c) a decadência do direito de a Fazenda Pública reclassificar a mercadoria, com fundamento no artigo 447 do Regulamento Aduaneiro de 1985 (Decreto nº 91.030/85); e,
- d) que o erro na classificação fiscal não poderia legitimar a exigência da multa capitulada no artigo 633, inciso II, “a”, do Regulamento Aduaneiro de 2002 – Decreto nº 4.543/02 (multa por falta de LI).

Requer, ao final, seja julgado improcedente o lançamento em questão.

**É o relatório.**

## **Voto**

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

### **Admissibilidade do recurso**

Conforme relatado, a ciência da decisão recorrida se deu em 05/10/2009 (fls. 125-v). Por sua vez, o recurso voluntário foi apresentado em 03/11/2009 (fls. 130), tempestivamente, portanto.

Ademais, nos termos do instrumento de mandato de fls. 107/109, c/c instrumento estatutário de fls. 97/106 (ver, notadamente, fls. 100), vê-se que os signatários da petição de recurso voluntário detêm legitimidade para representar a empresa perante este foro.

Portanto, e considerando, ainda, a competência material para o julgamento do feito, conheço do recurso posto que atendidos os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

### Resumo dos fatos

A lide decorre de mudança na classificação fiscal de produtos importados pela empresa em 13/03/2003 (data do registro da DI), fato que deu ensejo à lavratura do auto de infração de fls. 01/15 para exigência da diferença do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, além da multa proporcional pela diferença do imposto em tela (de 75%, capitulada no artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 45 da Lei nº 9.430/96), assim como das seguintes multas administrativas:

- a) multa de 30% sobre o valor aduaneiro por importação de mercadoria sem licença de importação ou de documento equivalente (artigo 169, I, “b”, do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pela Lei nº 6.562/78, regulamentado pelo artigo 633, II, “a”, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543/02, c/c Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/97); e,
- b) multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul (artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158, de 24/08/2001).

Conforme relatado, o litígio se resume ao exame quanto à legitimidade para a lavratura do auto de infração em tela, mas não abordando questão pertinente à classificação fiscal dos produtos importados.

É o que será examinado na seqüência.

### Do procedimento de revisão aduaneira com fulcro no reexame da classificação fiscal das mercadorias importadas pelo sujeito passivo

A primeira questão que merece ser examinada diz respeito à legitimidade de a Fazenda Pública apontar erro de classificação fiscal depois de transcorrido o prazo de 5 dias disposto no artigo 447 do Regulamento Aduaneiro de 1985 (Decreto nº 91.030/85), além de outras alegações que impediriam a revisão aduaneira, agora examinadas.

Relativamente ao prazo de 5 dias disposto no artigo 447 do Regulamento Aduaneiro de 1985<sup>1</sup> (Decreto nº 91.030/85), importa ressaltar, *a priori*, que referido Regulamento não mais se encontrava vigente quando do registro da Declaração de Importação em exame – em 13/03/2003 –, época em que vigorava o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, cujo conteúdo não mais contemplava a redação disposta no antigo Regulamento de 1985.

Com efeito, o prazo de cinco dias de que trata o artigo 447 do Decreto nº 91.030/85 tem sua raiz legal na redação originária do artigo 50 do Decreto-lei nº 37/66, cujo *caput* estabelecia que “*a impugnação de valor aduaneiro ou classificação tarifária da mercadoria deverá ser feita dentro de 5 (cinco) dias, depois de ultimada a conferência aduaneira, na forma do regulamento*”. Referido dispositivo, no entanto, foi alterado, primeiro, pelo Decreto-lei nº 2.472/88, que, tratando da conferência aduaneira, passou a não mais dispor

<sup>1</sup> Art. 447. Eventual exigência de crédito tributário relativa a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho deverá ser formalizada em cinco (5) dias úteis do término da conferência.

§ 1º Concordando com a exigência fiscal, o importador poderá efetuar o pagamento correspondente, independentemente de processo.

§ 2º A não observância do prazo de que trata este artigo implicará a autorização para entrega da mercadoria antes do desembaraço, assegurados os meios de prova necessários, e sem prejuízo da posterior formalização da exigência.

sobre referido prazo, que não foi mais mencionado nas modificações do citado preceito que se sucederam no tempo.

No entanto, mesmo considerando a revogação do prazo de cinco dias disposto no artigo 447 do Regulamento Aduaneiro de 1985 e no artigo 50 do Decreto-lei nº 37/66, vale ressaltar, a título pedagógico, que tal prazo nunca representou impedimento para a revisão aduaneira e, sendo o caso, o lançamento de ofício no quinquênio legal, posto que o prazo de cinco dias do reportado artigo 447 do Regulamento Aduaneiro de 1985 visava, tão-somente, a celeridade do procedimento de despacho aduaneiro, requerida pela própria natureza deste procedimento. Atente-se que o dispositivo em evidência se encontrava topograficamente encaixado na Seção II do Capítulo III do Decreto-lei nº 37/66, específico para a **conferência aduaneira**, fase do despacho aduaneiro que antecede o desembaraço aduaneiro e, sendo o caso, a revisão aduaneira, corroborando a inaplicabilidade do referido prazo de cinco dias para o procedimento de revisão.

Continuando a análise sobre a legitimidade do lançamento tributário em decorrência do procedimento de revisão aduaneira, temos que o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, vigente à época dos fatos geradores em questão, definiu os contornos do instituto em tela, nos seguintes termos:

*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).*

*§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 668 e 669.*

*§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado 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*

*[...]*

(grifos nossos)

De fato, o artigo 54 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-lei nº 2.472/88 – raiz legal do acima transcrito artigo 570 do Regulamento Aduaneiro de 2002 –, autoriza expressamente o Fisco, no prazo de cinco anos contados do registro da DI, a reexaminar a regularidade do pagamento do imposto e demais gravames efetuados pelo importador por ocasião do despacho aduaneiro, bem como a exatidão das informações prestadas pelo mesmo na DI (além do benefício fiscal aplicado), conforme se vê da redação do citado dispositivo, abaixo transcrito:

*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 artigo 44 deste Decreto-lei. (grifo nosso)*

Aliás, em seu parágrafo 1º, o artigo 570 do Regulamento Aduaneiro de 2002 **contempla a possibilidade de constituição de crédito tributário em decorrência do procedimento de revisão aduaneira**, observados os prazos referidos nos artigos 668 e 669 do mesmo Regulamento, abaixo reproduzidos:

*Art. 668. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 138, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 4º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 173): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado; ou*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*§ 1º O direito a que se refere o caput extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único).*

*§ 2º Tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo a que se refere o caput será contado da data do pagamento efetuado (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 138, parágrafo único, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 4º).*

*§ 3º [omissis]*

*Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 139).*

(grifos nossos)

A base legal *stricto sensu* dos retrocitados artigos 668 e 669 do Regulamento Aduaneiro de 2002 encontra-se mencionada nos dispositivos reportados.

Em face dos preceitos legais acima transcritos, vê-se que os procedimentos administrativos realizados no curso do despacho de importação, embora caracterizadores do lançamento por homologação<sup>2</sup> – a teor do disposto no artigo 150 do CTN –, podem, por expressa disposição legal, ser objeto de revisão por parte da autoridade administrativa, possibilidade esta, inclusive, prevista no artigo 149 do CTN, notadamente em seu inciso I, que autoriza a revisão de ofício do lançamento “quando a lei assim o determine”.

Ainda, não se pode deixar de mencionar outras hipóteses que justificam e autorizam a revisão de ofício do lançamento contempladas no artigo 149 do CTN, dentre as quais destacamos a de que trata seu inciso IV – “quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória” (grifei) –, bem como em seus incisos V e VI – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária.

<sup>2</sup> O i. Conselheiro Corintho Oliveira Machado entende que, “[...] excetuando os casos de canal verde de conferência aduaneira, todos os demais canais de conferência aduaneira dão azo a lançamento por declaração, e portanto, a revisão aduaneira pode ser entendida como revisão de ofício” (em **A modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento tributário aduaneiro**. Disponível em <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_artigos\\_index.php?PID=248254&pri=>](http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=248254&pri=>) Acesso em 20/07/2011).

O assunto em tela recebeu atenção do i. Conselheiro Corinto Oliveira Machado – já referenciado em nota acima aposta –, que examinou as possibilidades de revisão de lançamento de acordo com a parametrização definida para o correspondente despacho. Nesse sentido, asseverou:

*[...] temos a possibilidade de revisão de lançamento sempre que houver conferência aduaneira nos canais amarelo, laranja, vermelho e cinza (lançamento por declaração) ou nos casos de lançamento de ofício no curso do despacho aduaneiro. Em sentido oposto, temos a impossibilidade de revisão de lançamento toda vez que houver conferência aduaneira no canal verde, pois em havendo lançamento por homologação, o Fisco não revisa lançamento, e sim procede a lançamento de ofício, motivado pela omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade referida no artigo 150, que trata do lançamento por homologação (inciso V do art. 149).*

(Machado, Corinto Oliveira. **A modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento tributário aduaneiro**. Disponível em <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_artigos\\_index.php?PID=248254&pri](http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=248254&pri)>. Acesso em 20/07/2011)

Ressalvados os diferentes posicionamentos doutrinários que refletem a complexidade do assunto, resta evidente a outorga legal para o procedimento de revisão aduaneira, com a consequente formalização do lançamento tributário, se for o caso.

Efetivamente, a teor do artigo 482 do Regulamento Aduaneiro então vigente (Decreto nº 4.543/2002), temos que o despacho de importação consiste no procedimento fiscal mediante o qual se processa o desembaraço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior. Tal como definido nos artigos 511 e 515 do mesmo Regulamento, o desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro, depois do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador. Em realidade, o desembaraço da mercadoria decorre da eventual e normalmente perfunctória conferência física da mercadoria e de algumas informações a ela pertinentes, e, mesmo que isso tivesse o condão de caracterizar a homologação do lançamento – como defende a autuada –, há expressa disposição legal que ampara sua revisão, conforme demonstrado, o que está em sintonia com a natureza do procedimento de despacho, que exige necessária agilidade.

Com efeito, deve-se ter em conta que a conferência realizada no curso do despacho, usualmente, não vai além de uma verificação preliminar e perfunctória. Não poderia ser diferente: os exames aprofundados e as diligências minuciosas não se coadunam com a celeridade que se deve imprimir ao despacho aduaneiro, só sendo admissíveis nas hipóteses de irregularidades ostensivas. Assim reclamam as rotinas do comércio internacional, sempre a exigir presteza das repartições alfandegárias. Daí, inclusive, o porquê de a legislação aduaneira prever mecanismos de seleção e distribuição das declarações por canais de conferência, possibilitando, cada vez com maior frequência, que ocorra o desembaraço da mercadoria sem exame de valor aduaneiro, sem análise documental e, até mesmo, sem verificação física.

É, pois, quando do procedimento de revisão aduaneira que a autoridade fiscal examina com maior profundidade todos os aspectos fiscais do despacho, dentre eles o pagamento feito antecipadamente, a classificação fiscal adotada, ou o benefício fiscal pleiteado pelo importador, procedendo, caso necessário, à formalização de lançamento, autorizada que está pela legislação específica que rege a matéria.

E a existência de outorga legal nesse sentido, entendemos, torna irrelevante qualquer discussão concernente ao fato de a formalização do lançamento ser consequência de erro de fato ou de erro de direito.

*Ao nosso sentir, a caracterização de erro de fato e de erro de direito, além de apresentar grau de dificuldade elevado, não seria verdadeiramente importante, no que tange ao lançamento tributário, pois as duas hipóteses de alteração dos elementos componentes do ato constitutivo do crédito fiscal no CTN: i) retificação da declaração prestada pelo sujeito passivo (art. 147, §§ 1º e 2º); e ii) revisão de ofício (art. 149, incisos I, IV, VII, VIII e IX), não fazem distinção entre os tipos de erro, e assim, pensamos lógico aceitar tanto erro de fato como de direito para alterar os elementos do crédito, pois se a lei não restringe não cabe ao intérprete fazê-lo, sob pena de inovar o direito posto. (in Machado, ob. cit.)*

Em sintonia com a possibilidade de formalização de crédito tributário em decorrência do procedimento de revisão aduaneira (embora não somente pelas razões de direito aqui delineadas), os seguintes julgados:

*Imposto de Importação. Imposto Sobre Produtos Industrializados. Lançamento. Inexistência de lançamento anterior. Revisão Aduaneira. Não tendo havido lançamento anterior, é impertinente a argumentação a propósito da impossibilidade de revisão do lançamento. A revisão aduaneira é instituto típico aduaneiro, podendo ser realizada enquanto não houver o Fisco decaído do direito de realizar o lançamento. A constatação de que o produto importado não se enquadra no EX do código tarifário pode ser feita em ato de revisão aduaneira. Sapatas anti-vibratórias para teares a jato de ar não se enquadram no EX do código tarifário 84.48.49.99. Negado provimento ao recurso. (grifo nosso)*

(Terceiro Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 301-27500)

*TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA. ART. 526, II, DO RA/85. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA. LEGALIDADE. NÃO VIOLAÇÃO. PRAZO DE 5 DIAS. NÃO APLICAÇÃO À REVISÃO ADUANEIRA. I - A aplicação de multa prevista no art. 526, II, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Dec. 91030/85, por diferença entre o produto objeto da declaração de importação e o examinado pelo laboratório de análises, não corresponde a mudança de critério jurídico, mas a erro de fato, não havendo que se falar na aplicação do art. 146, do CTN. II - Inocorrente violação aos arts. 150, II, da CF e art. 97, do CTN, visto que tanto a obrigação genérica de descrever corretamente o produto na declaração de importação, como a penalidade cabível pelo descumprimento da obrigação, são previstas em lei formal e apenas reproduzidas no Regulamento Aduaneiro. III - O apelante não aprofunda qualquer discussão sobre a inexistência do fato que fundamenta a autuação, cingindo-se a impugnar os aspectos jurídicos da questão. IV - O prazo de cinco dias previsto no art. 50, do DL 37/66 não impede a revisão aduaneira do lançamento por erro de fato, mediante lançamento de ofício, no prazo do art. 150, par. 4º, do CTN, pois pertine apenas ao procedimento de despacho aduaneiro. V - Apelação não provida.*

(Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Quarta Turma Especializada. Relator: Des. Federal Antonio Henrique C. da Silva. Apelação Cível nº 228051. Data da decisão: 22/02/2011. Publicação: 01/03/2011)

*AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. REVISÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA DA MERCADORIA. ERRO DE FATO. POSSIBILIDADE. 1- A revisão de ofício do lançamento, conforme expressamente disposto no art. 149 do CTN, somente será possível enquanto não extinto o direito de lançar, que se opera em cinco anos, a teor do disposto no art. 173 do mesmo diploma legal. 2- Não se permite a revisão de lançamento apenas em virtude da modificação de critérios de classificação aduaneira da mercadoria importada, se não comprovada a existência de erro quanto a matéria de fato constante da declaração de importação, ou seja, erro quanto à identificação física da mercadoria. 3- A hipótese em comento não cuida de revisão de lançamento em virtude da alteração do critério jurídico de classificação do produto importado. Trata-se, em verdade, de erro na classificação tarifária para os fins de definição da alíquota do imposto de importação e do IPI, o que não se veda. 4- Apelação não provida.*

(Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Quarta Turma Especializada. Relator: Des. Federal Antonio Henrique C. da Silva. Apelação Cível nº 221333. Data da decisão: 22/09/2009. Publicação: 28/10/2009) (grifos nossos)

*TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS. REVISÃO ADUANEIRA. NECESSIDADE DE EXAME LABORATORIAL. TERMO DE RESPONSABILIDADE. NÃO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO. ATO ADMINISTRATIVO DOTADO DE PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. PROVA EM CONTRÁRIO NÃO DEMONSTRADA. 1- Regular ato da fiscalização da Receita Federal. 2- O ato de revisão aduaneira não importa em alteração do lançamento por erro de direito ou mudança dos critérios adotados, constituindo um direito, legalmente previsto, da autoridade fiscal. 3- Comprovando a análise laboratorial a errônea classificação do produto importado, ensejando a retificação da classificação aduaneira, não há qualquer irregularidade na lavratura do auto de infração. 4- Não pode a autora furtar-se ao cumprimento de uma obrigação por ela assumida quando da assinatura do termo de responsabilidade e respectiva entrega da mercadoria importada, como bem assim, questionar o quantum debeatur apurado a partir do laudo de análises, restando-lhe, apenas, adimplir ao contrato ao qual aderiu voluntariamente. 5- Autuação fiscal por descumprimento da legislação, configurada como ato administrativo dotado da presunção de legitimidade, somente pode ser elidida por prova em contrário. 6- Não há como declarar nulo o auto de infração, vez que as alegações da firma autora, não foram devidamente comprovadas de modo a afastar sua responsabilidade. 7- Negado provimento à apelação.*

(Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Quinta Turma. Relator: Des. Federal Raldênio Bonifacio Costa. Apelação Cível nº 121312. Data da decisão: 04/06/2002. Publicação: 08/08/2002) (grifos nossos)

Portanto, claro está que existe expressa outorga legal para a constituição do crédito tributário como consequência do procedimento de revisão aduaneira, exigindo-se apenas que dita formalização se dê quando ainda subsistente o direito de a Fazenda Pública exercê-lo, nos termos do artigo 668 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (referenciado pelo supracitado artigo 570 do mesmo Regulamento), conforme mencionado.

Na realidade em exame, a Declaração de Importação foi registrada em 13/03/2003. O lançamento, por sua vez, foi formalizado em 01/05/2005 (ciência – ver fls. 82-v), portanto, **dentro do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário**. Não há que se falar, pois, em decadência do direito oficial de constituir o crédito pelo lançamento tributário.

Demonstrada a possibilidade legal de constituição do crédito tributário como consequência do procedimento de revisão aduaneira, passa-se às demais questões que merecem ser examinadas no presente litígio.

**Da multa de 30% sobre o valor aduaneiro por importação de mercadoria sem licença de importação ou de documento equivalente.**

O exame atinente à legitimidade de lançamento tributário para a exigência da referenciada multa recomenda, inicialmente, sejam abordadas algumas questões inerentes à necessidade de licenciamento prévio na importação de mercadorias, assim como concernentes a alguns requisitos que deverão estar presentes na *Declaração de Importação – DI*, imprescindíveis para o despacho de importação.

Examinemos, pois, essas questões, para, posteriormente, diante delas, abordarmos o problema fático de que trata este litígio.

Depois da implementação do *Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX*, todas as importações passaram a estar sujeitas a licenciamento de importação, seja de forma automática, seja de forma não-automática, conforme prescreve o art. 7º da Portaria SECEX nº 21, de 12 de dezembro de 1996. Na modalidade de licenciamento automático, este se dá automaticamente depois que o importador presta as informações necessárias à formulação da *Declaração de Importação – DI* no SISCOMEX, conforme citada Portaria da SECEX, artigo 8º.

Por sua vez, na importação de mercadoria sujeita a licenciamento não-automático, o importador deverá solicitar a concessão da *Licença de Importação – LI* previamente ao embarque da mercadoria no exterior. A emissão da LI só ocorre depois do exame e autorização da importação pleiteada através do SISCOMEX.

Conforme demonstrado, a importação requer, em qualquer hipótese, a concessão de uma licença de importação, a qual poderá ser obtida de forma automática ou não-automática, dependendo da mercadoria que será importada (ressalte-se que a Portaria SECEX nº 17, de 01/12/2003 – posterior, portanto, ao registro da DI objeto da lide: em 13/03/2003 –, passou a contemplar a dispensa de licenciamento nos casos enquadrados no artigo 7º, parágrafo único, da aludida Portaria).

Com respeito à importação de mercadorias sujeitas a licenciamento automático, a *Licença de Importação* materializa-se no momento da formulação da *Declaração de Importação*, que é de apresentação obrigatória, independente da incidência ou não de impostos ou da destinação que será dada à mercadoria procedente do exterior, sendo ainda, a DI, o documento base para o procedimento de despacho aduaneiro, nos termos do art. 44 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, combinado com o artigo 1º da IN SRF nº 206, de 25/09/2002, vigente à época dos fatos.

De qualquer forma, esteja a mercadoria sujeita a licenciamento automático ou a licenciamento não-automático, a realização de importação à revelia da licença exigida caracteriza a infração objeto do artigo 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 37, de 1966,

com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 6.562/78, sujeitando o importador à multa de 30% do valor da mercadoria, conforme já comentado.

Tal exigência é regulamentada pelo artigo 633, inciso II, alínea “a”, do Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543, de 26/12/2006), à época vigente.

Segundo o artigo 94 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, regulamentado pelo artigo 602 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (como dito, vigente à época dos fatos), “*constitui infração toda ação, ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo*”. O § 2º do art. 94 do citado Decreto-Lei estabelece ainda que “*salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

A lição que se extrai dos dispositivos legais acima colacionados é a de que a caracterização da infração se dá não apenas diante do descumprimento de preceitos contemplados nas leis aduaneiras *stricto sensu*, compiladas no Regulamento Aduaneiro, alcançando, também, as ações ou omissões que importem inobservância de atos administrativos de caráter normativo, tudo isso em sintonia com o disposto no artigo 100, inciso I, do Código Tributário Nacional, condutas as quais, só excepcionalmente, requerem a demonstração de elemento subjetivo volitivo.

A autoridade aduaneira, na descrição dos fatos objeto do lançamento (fls. 07), não afirma se a mercadoria estava sujeita a licenciamento automático ou não-automático. Apenas assevera que

*por tratar-se de classificação tarifária errônea e necessitar novo licenciamento, automático ou não, e considerando, que as mercadorias não foram corretamente descritas, com todos os elementos necessários a sua identificação e ao enquadramento tarifário, constituiu infração administrativa ao controle das importações (Ato Declaratório Normativo COSIT nº. 12/97), o que sujeita o contribuinte ao recolhimento da multa capitulada no artigo 633, inciso II do Decreto nº.4.543/02. (grifei)*

Porém, como já ressaltado, à época dos fatos todas as importações estavam sujeitas a licenciamento de importação, seja de forma automática ou não-automática. Diante disso, entendemos que, no caso concreto, não é relevante a definição da modalidade de licenciamento exigida para a mercadoria importada pela reclamante para fins de exame da legitimidade da exigência da multa por falta de licenciamento, já que este, obrigatoriamente, se fazia necessário em todas importações realizadas na ocasião, como asseverado.

A realidade fática foi muito bem abordada pelo i. julgadora da DRJ relatora do voto objeto da decisão recorrida – AFRFB Luiza Aparecida Nunes da Silva –, cujas partes mais relevantes transcrevo abaixo, por adotar o mesmo entendimento (ver fls. 113/123 dos autos):

*Cabe salientar que, no caso, amostras das mercadorias importadas foram coletadas, enviadas para análise laboratorial e liberadas, nos termos do art. 47 da IN SRF nº 206/02, comprometendo-se o importador, mediante assinatura de Termo de Responsabilidade, na fl. 68, a recolher a diferença de tributos, multas e outros encargos fiscais, que viessem a ser apurados em*

*decorrência do resultado da análise. No entanto, o que se verifica é que, intimado a efetuar o crédito apurado conforme Demonstrativo de Cálculos de Lançamento Complementar nº 209/05, na fl. 82, o contribuinte não atendeu à intimação.*

[...]

*Duas das três mercadorias objeto do presente processo foram descritas simplesmente pelo seu nome comercial (INCROQUAT BEHENYL 18 MEA e INCROQUAT BEHENYL TMC-25), que não traz qualquer informação sobre sua natureza, finalidade, características, enfim, não permite sua identificação, tornando inexequível a sua classificação na NCM. Para a mercadoria denominada comercialmente INCROQUAT BEHENYL TMS, foi dada uma informação adicional, que tratava-se de Catiônicos (Outro Agente Orgânico de Superfície), quando foi caracterizada, após análise laboratorial, como sendo uma Preparação à base de Metassulfato de Betentriamônio e Álcool Graxo, uma preparação contendo derivado de ácido graxo e álcool graxo (gordo), informações essas imprescindíveis para a perfeita identificação da mercadoria e sua correta classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul.*

*Assim, não foram os critérios jurídicos para classificar as mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) que mudaram, como alega o contribuinte, mas a correta identificação das mercadorias, após análise laboratorial, é que permitiu, em ato de revisão aduaneira, o correto enquadramento dessas mercadorias na TEC/NCM e TIPI/NCM, vigentes quando da ocorrência do fato gerador.*

Como se vê, foi, sim, a insuficiente descrição da mercadoria aposta na DI que redundou na conclusão – com base em exame das amostras dos produtos importados – de que os produtos declarados divergiam da realidade revelada em laudo técnico, classificando-se diversamente do código NCM informado pelo sujeito passivo. O resultado disso é que o importador obteve licenciamento para produto diverso daquele efetivamente importado; este, por sua vez, ficou desguarnecido do obrigatório licenciamento, se subsumindo tal situação, portanto, à multa de 30% do valor da mercadoria, capitulada no artigo 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 6.562/78

Assim, deverá, pois, ser mantido o lançamento formalizado contra o sujeito passivo.

Saliente-se que a caracterização da multa em comento não exige seja demonstrado nenhum elemento subjetivo por parte do importador, muito embora a ausência do intuito doloso seja fator excludente da tipicidade na hipótese de que trata o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12, de 21/01/1997.

No entanto, o presente caso não se enquadra na hipótese abrangida pelo reportado Ato Declaratório Normativo. Com efeito, referida ato administrativo estabelece, tão-somente, que não constitui infração administrativa ao controle das importações a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no SISCOMEX,

*cuja classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque ‘ex’ exija novo licenciamento, automático ou não, desde que o produto esteja 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.*

O caso em tela, como já retratado, diz respeito a situação diversa, caracterizada não por erro de classificação tarifária em DI cuja mercadoria fora descrita corretamente, mas por realização de importação sujeita a licenciamento não requerido para a mercadoria importada, posto que a NCM do produto contida na DI se referia a espécie diversa, e ainda, a descrição inserida na referenciada Declaração de Importação não era minimamente suficiente para se chegar à especificação do bem importado.

**Da multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul**

Dado o erro de classificação fiscal da mercadoria, legítima, também, a exigência da multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria, capitulada no artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158, de 24/08/2001.

**Da conclusão**

Por todo o exposto, voto para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.**

Sala de Sessões, em 11 de agosto de 2011.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator