



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

Processo nº 11762.720009/2017-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-006.466 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2019
Matéria Classificação Fiscal de mercadorias
Recorrente TAKEDA PHARMA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/05/2012 a 31/05/2016

MULTA POR FALTA DE LICENCIAMENTO. RECLASSIFICAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.

A importação de mercadoria sem licença com o enquadramento incorreto na Nomenclatura Comum do Mercosul resulta em violação ao controle administrativo efetuado pelo órgão anuente, quando a correta classificação resulta em tratamento administrativo diverso, sendo devida a aplicação da multa de 30% por falta de Licença de Importação (LI).

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

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

DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

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

PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. BASE DA CONFIANÇA. DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO ANTERIORES.

As verificações efetuadas nas Declarações de Importação parametrizadas para os canais amarelo e vermelho, e, posteriormente, o desembaraço das mercadorias sujeitas ao referido controle, podem configurar-se como atos praticados por autoridade administrativa passíveis de gerar confiança por parte do importador (base da confiança), mesmo que sujeitas ao procedimento revisional. Os atos dos importadores derivados da confiança manifestada nessa base poderão estar sob a guarda da proteção da confiança, através da aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN, desde que configurada a habitualidade na prática do ato e anterioridade, o que não ocorreu no caso concreto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais De Laurentiis Galkowicz que davam provimento ao recurso para cancelar a exigência com fulcro no art. 146 do CTN em razão da parametrização anterior no canal vermelho, pelo qual há homologação expressa pela fiscalização do lançamento realizado pelo sujeito passivo na DI. A Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula acompanhou o relator pelas conclusões tendo em vista o entendimento de que, independentemente do canal de conferência aduaneira, o desembaraço aduaneiro não representa homologação expressa do lançamento.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Waldir Navarro Bezerra (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado para exigência da multa de 1% por erro de classificação e multa por falta de licenciamento na importação, na importação de HIDRÓXIDO DE FERRO POLIMALTOSATO, e multa de 1% por erro de classificação na importação de OMNARIS. Não foram apuradas diferenças de tributos a recolher após a reclassificação fiscal das mercadorias importadas.

A Autoridade Fiscal apresentou os seguintes fundamentos:

(i) **Hidróxido ferroso polimaltosato**: o importador classificou-o na NCM 2821.10.30 (hidróxido de ferro), quando o correto seria 3003.90.99 (outros –medicamentos

constituídos por produtos misturados entre si, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, mas não apresentados em doses nem acondicionados para a venda a retalho). Utilizou-se de laudo de análise emitido em 2012 para atender a Alfândega de Santos (Laudo de Análise nº 1311/2012-1.0).

(ii) **Omnaris:** o importador classificou-o na NCM 3004.90.19 (outros - outros - medicamentos constituídos por produtos [exceto os das posições 30.02, 30.05 ou 30.06] misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses (incluídos os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para a venda a retalho), quando o correto seria 3003.90.99 (medicamentos constituídos por produtos [exceto os das posições 30.02, 30.05 ou 30.06] misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses [incluídos os destinados a serem administrados por via percutânea] ou acondicionados para a venda a retalho - que contenham hormônios corticosteróides, seus derivados ou análogos estruturais). A autoridade fiscal se valeu dos dados constantes de Laudo Técnico emitido para atender a Alfândega de Santos (Laudo de Análise nº 1763/2012-1.0).

Para o produto OMNARIS, a Autoridade Fiscal entendeu que não cabia a aplicação da multa de 30% a que se refere o artigo 706, I, “a”, do Decreto 6.759/2009, eis que, nas descrições dos produtos importados (OMNARIS), estavam contidos todos os elementos necessários à sua identificação e que não se tratava de novo licenciamento.

Regularmente cientificada da lavratura do Auto de Infração, a contribuinte apresentou sua impugnação, por meio da qual não discute as reclassificações e as multas por erro na classificação, informando o recolhimento dos valores, mas questiona a multa por falta de licenciamento, entendendo-a incabível tendo em vista o licenciamento automático das mercadorias, a aplicação do ADN COSIT 12/97, a desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa, a impossibilidade de revisão aduaneira por erro de direito, e a configuração de prática reiterada.

Por meio do acórdão nº 06-59.773 de 18 de julho de 2017 (fls. 269 a 287), a 4ª Turma da DRJ Curitiba, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido referente à multa por falta de licenciamento. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/05/2012 a 31/05/2016

MULTA POR FALTA DE LICENCIAMENTO. RECLASSIFICAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. REQUISITO.

Em situação de revisão aduaneira, a imputação da multa prevista no artigo 169 do DL n. 37, de 1966, pela razão de prejudicar os controles administrativos deve ter como requisito, para sua procedência, a demonstração de que houve efetivo prejuízo ao controle administrativo da importação.

REVISÃO ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO.

É de cinco anos, a contar da data do registro da DI, o prazo para a autoridade proceder à revisão aduaneira das importações. O artigo 54 do DL 37/1966 é lei que autoriza a administração rever as declarações prestadas por contribuinte e os lançamentos pendentes de homologação.

Independentemente do canal em que se efetivou o despacho aduaneiro, o resultado da revisão assim realizada não significa mudança de critério

jurídico. Aplica-se o artigo 146 do CTN apenas naquilo que a revisão divergir com relação ao anteriormente estabelecido por exigência formal da autoridade fiscal no despacho aduaneiro ou em revisão antecedente, e que tenha sido integrado definitivamente na declaração em análise.

Somente nessa situação a revisão aduaneira estará condicionada pelo disposto no artigo 149 do CTN. O artigo 54 do DL 37/1966 também autoriza a revisão dos lançamentos homologados.

DESPACHO ADUANEIRO E CRITÉRIO JURÍDICO.

Apenas a exigência feita pela autoridade fiscal durante o despacho e incorporada na Declaração prestada pelo contribuinte constitui critério jurídico para os fins da inteligência do artigo 146 do CTN, de modo a exigir o artigo 149 do CTN para condicionar a revisão aduaneira e a revisão de ofício. O desembaraço feito sem exigência fiscal não formula critério jurídico limitador da revisão aduaneira nos termos do artigo 146 do CTN.

PRÁTICA REITERADA. INCISO III DO ARTIGO 100 DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não há prática reiterada para a inteligência do inciso II do artigo 100 do CTN em situação de desembaraço automático de DI pelo sistema SISCOMEX com informação errada de NCM e destaque de tratamento administrativo

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Regularmente cientificado, o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário (fls.311 a 337), alegando, em síntese:

- (i) Impossibilidade da exigência da multa de 30%, com os seguintes argumentos:**
 - a. correta utilização do destaque “999” contido na NCM 2821.10.30;**
 - b. que o produto estava sujeito a licenciamento;**
 - c. aplicação do ADN COSIT 12/97;**
 - d. violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade na aplicação da multa;**
 - e. ausência de dolo;**
- (ii) Impossibilidade de revisão aduaneira por erro de direito;**
- (iii) Aplicação do artigo 100 do CTN, por configurar a prática reiterada.**

O processo foi encaminhado a este Conselho para julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

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

A questão trazida a este colegiado cinge-se sobre a aplicação da multa por infração administrativa ao controle das importações, no percentual de 30% em virtude de importação sem licença de importação, para o produto Hidróxido de Ferro Polimaltosato. O tipo infracional é previsto no artigo 169,1, "b", do Decreto-Lei 37/1966 (artigo 706,1, "a", do Decreto 6.759/2009):

Decreto-Lei 37/66

Art.169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações: (Redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978)

I - importar mercadorias do exterior

[...]

b) sem Guia de Importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais:

Pena: multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria.

Regulamento Aduaneiro

Art. 706. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas:

I - de trinta por cento sobre o valor aduaneiro:

a) pela importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, desembaraçados no regime comum de importação; e [...]

Foi apurado o erro na classificação fiscal dos seguintes produtos importados pela recorrente:

- **Produto 1: HIDROXIDO DE FERRO POLIMALTOSATO**
 - NCM declarada: 2821.10.30
 - NCM apurada pela fiscalização: 3003.90.99
- **Produto 2: OMNARIS**
 - NCM declarada: 3004.90.19

– NCM apurada pela fiscalização: 3004.32.90

Com base no erro de classificação apurado, foram aplicadas as multas de natureza aduaneira de 1% sobre o valor aduaneiro, por classificação incorreta na NCM de ambos os produtos importados, multa prevista no artigo 711, inciso I, do Regulamento Aduaneiro (artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001); e a multa de 30% já referida, apenas em relação ao produto Hidróxido de ferro polimaltosato.

Destaca-se que **não foi aplicada a multa de 30% por falta de licença na importação do produto Omnaris, ainda que tenha ocorrido o erro de classificação fiscal, por aplicação do disposto no ADN COSIT 12/97**, visto que a fiscalização constatou que nas descrições dos produtos importados (OMNARIS), estavam contidos todos os elementos necessários à sua identificação e que não se tratava de **novo** licenciamento. No caso, a classificação fiscal adotada pela importadora/recorrente para o referido produto (NCM 3004.90.19) já estava enquadrada na exigência LI não automática/ANVISA, situação esta prevista no referido ato declaratório.

Não foram apuradas diferenças de tributos e não foram lançadas multas de natureza tributária.

Importante destacar, também, que **a Recorrente não questiona a classificação fiscal das mercadorias que foram importadas**, inclusive, consta a informação em sua peça recursal que ela já teria efetuado o recolhimento da multa aplicada de 1% sobre o valor aduaneiro de ambos os produtos importados (Hidróxido de Ferro Polimaltosato e Omnaris), recorrendo apenas quanto à aplicação da multa de 30% sobre o valor aduaneiro com relação ao produto Hidróxido de Ferro Polimaltosato.

Passo à análise das seguintes alegações da Recorrente, pela improcedência da multa aplicada: Impossibilidade da exigência da multa de 30%; impossibilidade de revisão aduaneira por erro de direito; e aplicação do artigo 100 do CTN, por configurar a prática reiterada.

1. Da exigência da multa por infração administrativa ao controle das importações

A Recorrente alega a impossibilidade da exigência da multa de 30% por falta de licença de importação.

Conforme acima exposto, a multa aplicada é aquela prevista no artigo 169,1, "b", do Decreto-Lei 37/1966, transcrita no artigo 706,1, "a", do Regulamento Aduaneiro.

O tipo infracional, de natureza aduaneira, é importar mercadorias do exterior sem Guia de Importação ou documento equivalente. Destaca-se que a Licença de Importação (LI) é o documento que equivale à Guia de Importação (GI), desde 28/09/1992, de acordo com o disposto no artigo 4º, §1º, e no artigo 6º, §1º, do Decreto 660/1992. O atual Regulamento Aduaneiro incorporou a atualização dos documentos, e reproduziu o tipo infracional como **“importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente”**.

E nunca é demais lembrar as lições sempre claras do Professor e Conselheiro Rosaldo Trevisan, que didaticamente explica que não podemos confundir licenciamento de importação (procedimento para obtenção da licença) com Licença de Importação (documento).

No caso, temos que verificar se a importação do produto em questão (**HIDROXIDO DE FERRO POLIMALTOSATO - NCM 3003.90.99**), era exigido uma licença de importação, e se a empresa importadora possuía uma licença para a importação do referido produto.

Quanto à exigência de licença de importação para o referido produto, consta das consultas efetuadas pela autoridade fiscal reproduzidas nos documentos às fls. 150 a 196, que **os produtos da posição 3003**, com algumas exceções que não incluem a NCM em questão, **estavam sujeitos à anuência da ANVISA**. Para confirmar a informação fiscal, efetuei consulta ao sistema "Tratamento Administrativo Consultas Web" (https://siscomex.desenvolvimento.gov.br/tratamento/private/pages/consulta_historico.jsf), na função "Consulta Histórico", com as informações do período das declarações de importação e da posição tarifária em questão (3003), obtendo o resultado idêntico àquele apresentado pela fiscalização. Portanto, **para a importação do produto HIDROXIDO DE FERRO POLIMALTOSATO - NCM 3003.90.99 era exigido uma licença não automática com anuência da ANVISA**.

Resta, agora, verificar se a importadora possuía uma licença para importar tal produto. A Recorrente alega que a NCM por ela utilizada (NCM 2821.10.30) sempre esteve sujeita à licenciamento. Afirma que, mesmo estando sujeita à licenciamento, os produtos importados não tiveram que ser submetidos ao controle da ANVISA, na medida em que eles não estavam contemplados em nenhum dos "destaques" existentes na referida NCM, que reproduziu em seu recurso:

- *MATERIAL USADO - Mercadoria impedida de ser importada.*
- *DESTAQUE DE MERCADORIA - Se o destaque de NCM for igual a 1 (PARA USO NA AGROPECUÁRIA), mercadoria sujeita anuência do MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO;*
- *DESTAQUE DE MERCADORIA - Se o destaque de NCM for igual a 2 (PRODUTOS UTILIZADOS PARA DIAGNOSTICO OU TERAPIA EM MEDICINA HUMANA), mercadoria sujeita anuência do FUNDO NACIONAL DE SAUDE."*

A Recorrente afirma que não utilizou o "destaque 002" e sim o "destaque 999" por entender que a própria legislação da Anvisa determina que o "destaque 02" da NCM 2821 deveria observar o "Procedimento 4" daquele Órgão, o qual, por sua vez, contempla tão-somente produtos para saúde, e que o produto não seria um "produto para saúde" e, sim, como uma matéria-prima de um medicamento. Entende que uma matéria prima própria para medicamentos não seria um produto destinado à saúde.

Ainda que tivesse razão acerca da controvérsia quanto ao destaque, o que dirijo por entender que um medicamento é um produto destinado à saúde, a questão fundamental para o deslinde da controvérsia é a distinção entre a classificação do produto declarada na DI (NCM 2821.10.30), e o produto efetivamente importado (NCM 3003.90.99), o que violou completamente o sistema administrativo de controle de importações.

Não procede a alegação da Recorrente. Primeiro, porque a classificação declarada dispensava a anuência do órgão (ANVISA, para tal destaque) apenas nos casos em que inexistia destaque, o que não foi o caso pela existência de um destaque "002" para produtos destinados à saúde. Segundo e fundamental, porque o produto efetivamente importado (NCM 3003.90.99) exigia uma licença não automática e anuência da ANVISA, e a importadora/recorrente não possuía.

Ainda que entendesse como dispensada de anuência do órgão, tal dispensa seria para o produto classificado na NCM 2821.10.30 e não para o produto classificado na NCM 3003.90.99. Destaca-se que não se trata de mera divergência de subitens, mas de **divergência de posição tarifária e capítulo da nomenclatura**, o que dá a dimensão do erro na declaração de importação e da violação ao controle administrativo/aduaneiro. A licença, caso houvesse, seria para mercadoria diversa daquela que foi importada.

Constata-se, portanto, que **o produto HIDROXIDO DE FERRO POLIMALTOSATO - NCM 3003.90.99 foi importado sem uma licença específica para ele, e sua importação resultou em violação ao controle administrativo efetuado pelo órgão anuente (ANVISA), que não pode efetuar a verificação pela declaração incorreta da classificação fiscal da mercadoria na declaração de importação.**

Não há que se falar em mero erro, que não teria o condão de violar o controle aduaneiro. No presente caso **os produtos classificados na NCM 2821.10.30, classificação adotada pela importadora, e na NCM 3003.90.99, possuíam tratamento administrativo diverso.** Não se trata daquelas situações em que as mercadorias importadas estão sujeitas a um mesmo tratamento administrativo (licenciamento automático), hipótese dos precedentes apresentados pela Recorrente para afastamento da multa em questão.

Sendo assim, não se aplica, para as importações do produto HIDROXIDO DE FERRO POLIMALTOSATO - NCM 3003.90.99, o disposto no Ato Declaratório COSIT 12/1997, visto que **a importadora não possuía licença para o produto em questão, e o licenciamento do produto importado era diverso do produto declarado**, além de ser configurar em **novo licenciamento**.

Importante destacar, mais uma vez, que o enquadramento incorreto, por parte do contribuinte, ainda que inexistente o dolo, impediu a possibilidade de que Órgão fiscalizador Federal (Anvisa) verificasse o produto. A **responsabilidade por infrações aduaneiras é de natureza objetiva**, ou seja, independe da intenção do agente, conforme disposto no parágrafo único do artigo 673 do Regulamento Aduaneiro, com base no artigo 94 do Decreto-Lei 37/66.

Destaca-se que a fiscalização não aplicou a referida multa na importação do produto OMNARIS, mesmo após a comprovação do erro de classificação fiscal, o que demonstra a razoabilidade do lançamento e a perfeita subsunção dos fatos à norma infracional. Assim fundamentou a autoridade fiscal para a não aplicação da multa:

“Considerando que a classificação fiscal adotada por TAKEDA para o produto ora em análise já estava enquadrado na exigência LI não automática /ANVISA (diferente do 1º produto analisado – hidróxido de ferro), temos a situação prevista no, já citado, ADN COSIT nº 12/97.

Assim sendo, para o produto OMNARIS não cabe à aplicação da multa de 30% a que se refere o artigo 706, I, “a”, do Decreto 6.759/2009, eis que, nas descrições dos produtos importados (OMNARIS), estão contidos todos os elementos necessários à sua identificação e que não se trata de novo licenciamento.”

Também não prospera a alegação de violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade na aplicação da multa, que encontra óbice no artigo 62 do RICARF. Segundo a previsão regimental, os membros das turmas de julgamento do CARF não

podem afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. A multa em questão está perfeitamente capitulada no artigo 169, I, "b", do Decreto-Lei 37/1966, e não cabe a este colegiado afastar sua aplicação sob o argumento de violação a princípios constitucionais.

2. Da impossibilidade de Revisão Aduaneira por erro de direito

A Recorrente alega a impossibilidade de revisão aduaneira por erro de direito.

Pela importância do tema, passo a análise do instituto da Revisão Aduaneira e se tal procedimento poderia ser configurado como erro de direito, e às restrições dos artigos 146 e 149 do CTN.

2.1. Da Revisão Aduaneira

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

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

Trata-se de um procedimento composto de quatro fases:

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

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

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

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

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

Seção II - Conclusão do Despacho

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Outra verificação prevista na norma é a confrontação da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação com a operação real, cujo extensão alcança todas as funções aduaneiras: controle, aplicação de restrições e tributação. Informações incorretas, omissões, descrições incompletas das mercadorias podem causar diferenças na base de cálculo, nas alíquotas aplicadas, na aplicação de restrições ou na incidência de direitos antidumping na importação, ou mesmo na impossibilidade da importação no caso de mercadorias proibidas. Aqui, a função de controle aduaneiro tem um destaque: a

apresentação da declaração de importação com dados incorretos ou incompletos é a maior afronta ao controle aduaneiro. Mesmo em importações cuja divergência apurada não resulta em diferença de tributos, o controle aduaneiro na importação foi violado.

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

Na Revisão Aduaneira, quando não ocorre a constituição do crédito tributário através da lavratura do auto de infração, ocorre a homologação dos atos praticados pelo sujeito passivo por ocasião da importação: o pagamento dos tributos e demais gravames devidos à Fazenda Nacional; a regularidade de benefício fiscal aplicado; e as informações prestadas pelo importador na declaração de importação.

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

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

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

Considerando a Revisão Aduaneira na importação como um ato revisional de todo o procedimento aduaneiro da importação executado pela administração aduaneira ou sob seus controles, podemos inseri-lo também como um procedimento de revisão dos atos administrativos, dentro do princípio da autotutela, para aquelas declarações de importação parametrizadas nos canais amarelo, vermelho e cinza. Para as importações parametrizadas nesses canais, o ato da conferência física e posterior desembaraço aduaneiro pode ser revisto.

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

Lei nº 9.784/1999.

[...]

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

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

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

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

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

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

2.2. Do Lançamento dos tributos aduaneiros

Saindo do campo de estudo exclusivamente aduaneiro, importa-nos, nesse momento, extrair da normativa tributária, especialmente o CTN e o Decreto-lei nº 37/1966, elementos para melhor caracterizarmos o lançamento do imposto de importação, dentro de uma concepção tributária, logicamente considerando os institutos próprios e procedimentos específicos aduaneiros.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O artigo 150 do CTN prevê a ocorrência do lançamento por homologação para os tributos em relação aos quais a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, através de um expresso ato administrativo homologatório daquela atividade exercida pelo obrigado, ou seja, a homologação expressa do pagamento efetuado pelo obrigado, no caso, pelo importador.

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

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

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

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

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da

obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

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

Filiamo-nos a essa corrente.

O primeiro ponto é fundamentado pela própria matriz legal do imposto de importação. O procedimento aduaneiro de despacho de importação possui quatro fases: o processamento da declaração de importação, através de seu preenchimento pelo importador e registro pela administração aduaneira; a conferência aduaneira, de acordo com a parametrização da declaração de importação; o desembaraço aduaneiro e entrega da mercadoria ao importador; e a Revisão Aduaneira, fase posterior ao desembaraço aduaneiro, na qual é apurada a regularidade de todo o procedimento aduaneiro de importação. Portanto, claro está que o procedimento de despacho aduaneiro de importação não se encerra com o desembaraço aduaneiro. Esse ato apenas registra a conclusão da conferência aduaneira e autoriza a entrega da mercadoria ao importador, sujeito ainda a fase posterior de Revisão Aduaneira, conforme previsão legal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mesmo reconhecendo que o dispositivo infralegal aduaneiro que trata da conferência aduaneira poderia dar margem à interpretação na qual, em relação às declarações de importação parametrizadas para os canais diferentes do verde, ocorreriam os procedimentos similares ao descrito no artigo 142 do CTN, não podemos aceitar suas conclusões pela

precariedade da análise efetuada nos canais amarelo e vermelho, pelo formalismo exigido para o ato do lançamento tributário que o ato do desembaraço aduaneiro não possui, e pelo objetivo distinto entre o ato do lançamento e o ato do desembaraço aduaneiro.

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

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

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

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

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

2.3. Da Conclusão

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

O desembaraço aduaneiro não representa a homologação expressa do lançamento, exceto nas Declarações de Importação parametrizadas para o canal cinza de conferência e sujeitas ao procedimento especial de controle, no caso de não comprovação de

fraude, com a lavratura de Termo de Constatação, pelas seguintes constatações: (i) que o despacho de importação não se encerra com o desembaraço das mercadorias importadas, o que só ocorre com a Revisão Aduaneira; (ii) na distinção do ato aduaneiro do desembaraço aduaneiro em relação ao ato tributário do lançamento; (iii) que o desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo homologar integralmente os atos do sujeito passivo por ocasião da importação, inclusive o pagamento efetuado, cuja homologação expressa apenas ocorre na Revisão Aduaneira.

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

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

3. Da suposta prática reiterada da administração

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

Assim dispõe o referido dispositivo legal:

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

(...)

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

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

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

Segundo o entendimento da Recorrente, o caso em questão seria um caso clássico de aplicação do artigo 100 do CTN, tendo em vista a realização de operações de importação dos mesmos produtos por vários anos, sempre utilizando a mesma classificação fiscal, sendo que todas as suas importações acabaram sendo devidamente desembaraçadas pelas autoridades aduaneiras por mais de 4 anos. Alega que o artigo 100 do CTN deve ser aplicado no presente processo, já que, como demonstrado, a base do auto de infração decorre de uma DI parametrizada em canal vermelho (DI 12/0974670-2), e também teve 3 anos depois (em 2015) uma nova DI (15/1068211-4) que contemplava o mesmo produto também parametrizada em canal vermelho (que acabou sendo liberada sem maiores questionamentos), configurando a prática reiterada das autoridades aduaneiras.

Passo à análise.

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

O parágrafo primeiro do artigo 100 exclui a imposição de penalidades, juros de mora e atualização monetária em caso de observância dessas práticas reiteradas, ainda que ilegais. Logicamente a legalidade será restaurada com o lançamento do tributo.

Entendemos que o legislador prestigiou a proteção de confiança nos casos de prática reiterada da autoridade administrativa, ainda que posteriormente reconhecida como ilegal, por se revestir de aparente legalidade, resultando na observância por parte do contribuinte e induzindo suas ações futuras derivadas daquela prática.

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, a confiança deve ser protegida pelo sistema quando o contribuinte age conforme uma aparente legalidade do ato praticado pela autoridade administrativa, quando a ação do contribuinte é induzida pelo ato administrativo, que se reveste de aparente legalidade. Entretanto, a confiança a ser protegida pressupõe uma análise subjetiva da ação praticada e sua motivação.

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

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

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

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

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

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

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

Utiliza-se, entre os critérios apresentados por Humberto Ávila⁵, apenas o grau de aparência de legitimidade da base, por ser o único critério que poderia criar uma base de confiança no desembaraço aduaneiro.

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

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

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

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

As verificações efetuadas nas Declarações de Importação parametrizadas para os canais amarelo e vermelho, e, posteriormente, o desembaraço das mercadorias sujeitas ao referido controle, configuram-se como atos praticados por autoridade administrativa passíveis de gerar confiança por parte do importador (base da confiança), mesmo que sujeitas ao procedimento revisional. Os atos dos importadores derivados da confiança manifestada nessa base poderão estar sob a guarda da proteção da confiança, através da aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN, desde que atendidos os requisitos: (i) inexistência de

⁵ Cf. ÁVILA, 2011, p.374-393.

norma escrita específica relativa à matéria; (ii) a formalidade do ato praticado; (iii) a conduta inequívoca da autoridade que praticou o ato; e (iv) a habitualidade na prática do ato.

Passo à análise de cada requisito:

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

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

(ii) Formalidade do ato praticado:

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

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

Quanto a conduta inequívoca da autoridade que praticou o ato, trata-se de um requisito subjetivo. Ainda que posteriormente aquele ato possa vir a ser considerado como ilegal, no momento em que foi praticado a autoridade tinha plena convicção de que aquela sua conduta era a indicada para a situação. No caso em que for apurado desvio por parte da autoridade que praticou o ato, que sabia ser ilegal, tal ato não poderia ser considerado como norma complementar, e não geraria qualquer base de confiança a ser protegida.

(iv) Habitualidade na prática do ato:

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

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

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

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

No caso em análise, ainda que considerada a DI 12/0974670-2 parametrizada em canal vermelho, e, posteriormente, a DI 15/1068211-4 que contemplava o mesmo produto também parametrizada em canal vermelho, dois desembaraços aduaneiros de declarações de importação parametrizadas para o canal vermelho não representaram um universo significativo das importações realizadas pelo contribuinte para configurar o ato como prática reiterada da administração. Apenas o desembaraço aduaneiro de duas DI's, ou seja, dois atos administrativos, em um universo de 166 declarações de importação não configuram, de forma alguma, prática reiterada da administração. Acrescente-se, ainda, que a DI 12/0974670-2 parametrizada em canal vermelho foi objeto de revisão.

Dessa forma, rejeita-se a alegação de prática reiterada da autoridade aduaneira, passível de levar ao afastamento da penalidade aplicada pela aplicação do disposto no artigo 100, parágrafo único, do CTN.

4. Dispositivo

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo.

É como voto.

(assinado com certificado digital)

Rodrigo Mineiro Fernandes