



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

Processo n° 11829.720012/2014-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.119 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2016
Matéria Classificação fiscal de mercadorias
Recorrente Robert Bosh Limitada
Recorrida Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 25/03/2014

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 à 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.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RELÉ SOLENÓIDE OU CHAVE MAGNÉTICA.

O produto identificado como "relé solenóide" ou "chave magnética" não deve ser classificado no código NCM/SH n° 8511.80.90, conforme em decorrência da aplicação da RGI n° 1.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado da Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: **(i)** quanto à **revisão aduaneira** e a mudança de critério jurídico (aplicação do art. 146 do CTN) - negou-se provimento, por maioria, vencidos os conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, que dava provimento às declarações de importação parametrizadas para o canal vermelho, e o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que dava provimento integral, designado o conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira para redigir o voto vencedor; e **(ii)** respeitante à **classificação fiscal**, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, vencido o conselheiro Robson José Bayerl, que negava provimento, sendo que os conselheiros Rosaldo Trevisan, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida, acompanharam o voto do relator pelas conclusões, por entender que, pela RGI nº 1, a mercadoria não é classificada na posição adotada pela fiscalização. Acompanhou o julgamento o advogado Daniel Vitor Bellan, OAB/SP nº 174.745.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente substituto em exercício.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator.

ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (presidente substituto), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Rosaldo Trevisan, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Waltamir Barreiros, e Elias Fernandes Eufrásio.

Relatório

1. Trata-se do Auto de Infração objeto do Processo Administrativo nº 11829.720.012/201441, situado às *fls.* 02-2245, lavrado com a finalidade de formalizar a exigência de Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), acrescidos de juros de mora e multa de ofício, além da multa regulamentar de 1% do valor aduaneiro das mercadorias em decorrência do erro de classificação fiscal, de maneira a totalizar o crédito tributário no valor histórico de R\$ 17.832.361,27.

2. Em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), situado às *fls.* 2246-2292 do presente processo administrativo, aponta-se equívoco unicamente quanto à classificação dos itens constantes nas Declarações de Importação (DIs) registradas pela contribuinte ora recorrente no período de 01/01/2010 a 25/03/2014, conforme "(...) *Termo de Início (...) e (...) MPFF nº 08177002014.000099, não sendo analisados outros aspectos*".

3. Assim, a discussão se cinge ao fato de o contribuinte ter realizado, durante o período fiscalizado, a importação de chaves magnéticas por meio do NCM 8536.41.00 ("relés" ou "chaves magnéticas"), tendo a autoridade fiscal concluído que, na

verdade, a classificação correta seria a **NCM 8511.80.90** ("motores de arranque"). Isto ocorre porque a contribuinte, ora recorrente, optou por descrever as mercadorias importadas como chaves magnéticas, conhecidas comercialmente como "relés solenóides", conforme abaixo se colaciona:

NCM 8536.41.00 UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE PARA REALIZAR A IMPORTAÇÃO			
II	IPI	PIS/PASEP	COFINS
16%	5%	1,65%	7,6 % até 31/07/2012 8,6% a partir de 01/08/2012
Capítulo 85	Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios.		
Posição 8536	Aparelhos para interrupção, seccionamento, proteção, derivação, ligação ou conexão de circuitos elétricos (por exemplo, interruptores, comutadores, relés, cortacircuitos, eliminadores de onda, plugues e tomadas de corrente, suportes para lâmpadas e outros conectores, caixas de junção), para uma tensão não superior a 1000V; conectores para fibras ópticas, feixes ou cabos de fibras ópticas.		
Subposição 8536.41	Relés		
Item e subitem 8536.41.00	Para tensão não superior a 60V		

4. A característica de "relé" das mercadorias importadas pela recorrente foi, portanto, desconsiderada e, em seguida, requalificada pela autoridade fiscal no seguinte enquadramento:

NCM 8511.80.90 REPUTADO CORRETO PELA AUTORIDADE FISCAL			
II	IPI	PIS/PASEP	COFINS
18%	15%	2,3%	10,8% até 31/07/2013 11,8% a partir de 01/08/2013
Capítulo 85	Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de		

	reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios.
Posição 8511	Aparelhos e dispositivos elétricos de ignição ou de arranque para motores de ignição por centelha ou por compressão (por exemplo, magnetos, dínamosmagnetos, bobinas de ignição, velas de ignição ou de aquecimento, motores de arranque); geradores (dínamos e alternadores, por exemplo) e conjuntores-disjuntores utilizados com estes motores.
Subposição 8511.80	Outros aparelhos e dispositivos
Item e subitem 8511.80.90	Outros

5. A diferença de classificação da mercadoria teve implicação sobre a apuração dos tributos devidos, conforme o seguinte comparativo:

Código NCM	II	IPI	PIS/PASEP	COFINS
8511.80.90 Reputado correto pela autoridade fiscal	18%	15%	2,3%	10,8% até 31/07/2013 11,8% a partir de 01/08/2013
8536.41.00 Utilizado pelo contribuinte para realizar a importação	16%	5%	1,65%	7,6 % até 31/07/2012 8,6% a partir de 01/08/2012

6. Segundo se depreende do TVF, para fins de homologação da antecipação dos tributos aduaneiros decorrentes da classificação fiscal adotada pela recorrente, foram utilizados dados importados do banco de dados da Receita Federal do Brasil pelo sistema Data WareHouse Aduaneiro (DW-Aduaneiro), a partir dos quais se tomou conhecimento da classificação NCM 8536.41.00, que deve ser utilizada para descrever mercadorias consistentes com a posição correspondente a "relés" (posição 8536). Segundo a Nota Explicativa do Sistema Harmonizado (NESH), a posição em referência compreende:

"(...) os aparelhos elétricos concebidos para uma tensão não superior a 1.000 volts e que se utilizam essencialmente em residências ou instalações industriais (...). Pertencem especialmente a esta posição: I. OS APARELHOS PARA INTERRUPÇÃO OU SECCIONAMENTO. Estes aparelhos possuem essencialmente um dispositivo que se destina a abrir ou fechar os circuitos em que se intercalam (interruptores e seccionadores), ou ainda a substituir um circuito ou um sistema de circuitos por um outro (comutadores). Denominam-se uni, bi,

tripolares, conforme o número de condutores previstos. Pertencem também a este grupo os relés, que são órgãos de interrupção de comando automático. A) Interruptores (...). B) Comutadores (...). C) Relés. Os relés são dispositivos automáticos por meio dos quais um circuito é comandado ou controlado em função das variações que se produzem nesse circuito ou em um outro.

Aplicam-se em vários setores, tais como as telecomunicações, a sinalização de vias de comunicação, o comando ou a proteção de máquinas-ferramentas. Distinguem-se, por exemplo: 1) Conforme o princípio no qual se baseiam: os relés eletromagnéticos (ou de solenóide), de ímã permanente, termoelétricos, de indução, eletrostáticos, fotoelétricos, eletrônicos, etc. 2) Conforme a função para a qual foram concebidos: os relés de máximo de intensidade, de mínimo ou máximo de tensão, diferenciais, de disparo instantâneo, temporizadores etc. Consideram-se também relés os "contactores", que são aparelhos de interrupção de funcionamento automático sem parada mecânica nem acionamento manual mas geralmente comandados e mantidos por corrente elétrica".

7. Ainda segundo o entendimento do TVF, a função desempenhada pela mercadoria classificada na posição 8536, ratificada nas NESH, deve ser "(...) *interromper, seccionar, proteger, derivar, ligar, desligar ou conectar circuitos elétricos*". A forma por meio da qual tal função será desempenhada dependerá, por seu turno, do princípio utilizado: ou o eletromagnético, ou o solenóide.

8. Com base nesta premissa, a autoridade fiscalizadora solicitou a descrição detalhada das "chaves magnéticas" ou "relés solenóides", tendo a recorrente apresentado, em resposta à determinação, "(...) *Laudo Técnico preparado pela Unicamp (...) e pela engenharia interna da Bosch*", documentos que foram considerados inaceitáveis por aplicação do art. 30 do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcrito:

Decreto nº 70.235/72 - "Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres. § 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos".

9. Apontou, ainda, o desatendimento à exigência referida pelo art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 1020/2010:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmen

te em 02/06/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por ROBSON JOS

E BAYERL, Assinado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO

Impresso em 02/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Instrução Normativa RFB nº 1020/2010 - "Art. 31. Os laudos periciais destinados a identificar e a quantificar mercadoria importada ou a exportar deverão conter, expressamente, conforme o caso, os seguintes requisitos: I. explicitação e fundamentação técnica das verificações, testes, ensaios ou análises laboratoriais empregados na identificação da mercadoria; II. exposição dos métodos e cálculos utilizados para fundamentar as conclusões do laudo referente à quantificação de mercadoria a granel; e III. indicação das fontes, referências bibliográficas e normas nacionais e internacionais empregadas na elaboração do laudo, e cópia daquelas que tenham relação direta com a mercadoria objeto de verificação, teste, ensaio ou análise laboratorial. § 1º Os laudos não poderão conter quaisquer indicações sobre posições, subposições, itens ou códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)".

10. Desta feita, a autoridade fiscal entendeu pela imprestabilidade dos laudos apresentados porque: (i) não foram elaborados por órgãos técnicos vinculados à Administração Federal (Laboratório Nacional de Análises, Instituto Nacional de tecnologia e outros órgãos federais congêneres), em descompasso com o art. 30 do Decreto nº 70.235/72; (ii) porque, ainda que superado este óbice, "(...) nenhuma verificação, teste, ensaio ou análise laboratorial é descrita no documento elaborado pela Unicamp", em desconformidade com o art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 1020/2010; e (iii) porque indicaram a pretensa classificação NCM correta, o que seria vedado pelo §1º do art. 21 da IN/RFB nº 1020/2010, acima transcrito.

11. Argumentou-se, ainda, no TVF, a existência de quatro soluções de consulta que serviriam de norte para a recorrente, todas elas referidas no trabalho elaborado pela Unicamp: (i) Solução de Consulta nº 47 - SRRF 09/DIANA, de 27/02/2009; (ii) Solução de Consulta nº 48 - SRRF 09/DIANA, de 27/02/2009; (iii) Solução de Consulta nº 381 - SRRF 09/DIANA, de 03/12/2004; (iv) Solução de Consulta nº 268 - SRRF 09/DIANA, de 01/08/2007, que concluíram pelo código NCM 8511.80.90. Pondera, ademais, que, no seu entendimento, "(...) as mercadorias ora fiscalizadas são, pelo menos, bastante semelhantes às descritas nas soluções de consulta".

12. Sopesa o TVF, ademais, o fato de a recorrente já ter sido autuada pelo mesmo motivo anteriormente pela Receita Federal do Brasil em Campinas, auto de infração em sede de discussão administrativa no Processo Administrativo nº 10830.727018/201285, no qual a autoridade fiscal concluiu que o **solenóide** seria um dispositivo com duas funções: (i) função mecânica que, por meio do conjunto êmbolo-mola-garfo desloca o impulsor, acoplando-o ou desacoplando-o da cremalheira do motor de combustão; e (ii) função elétrica, abrindo e fechando a passagem de corrente para as partes internas do motor de partida. Trata-se, pois, de um dispositivo "(...) projetado e construído, única e exclusivamente, com uma máquina específica - o motor de partida". E continua a descrição nos seguintes termos: "(...) é um aparato eletro-mecânico que abre ou fecha o contato que aciona o motor de partida e engata e desengata mecanicamente o pinhão na cremalheira do motor". Assim, a autoridade fiscal de Campinas teria entendido não se tratar o solenóide de um "relé", mas de um "(...) dispositivo elétrico de ignição ou de arranque para motores de ignição, o que remete seu enquadramento à posição 85.11".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmen

te em 02/06/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por ROBSON JOS

E BAYERL, Assinado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO

Impresso em 02/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

13. Faz-se referência, ainda, a entendimento da Aduana dos Estados Unidos sobre o tema, que fornece acesso ao banco de dados dos produtos oficialmente classificados pela "U.S. Customs and Border Protection", que dispõe do chamado "Customs Rulings Online Search System) (CROSS), onde podem ser encontradas as decisões ("rulings") HQ 962928 e HQ 963208, de 10/03/2000, que classificaram mercadorias, ainda no entendimento da autoridade fiscal, da mesma natureza, na posição 8511.80.

14. A **chave magnética**, por seu turno, é descrita pelo próprio "site" da empresa recorrente como aquela que "(...) *permite a passagem da corrente da bateria para as bobinas de campo e induzido. Tem duas funções: (i) elétrico; funciona como relé (chave), e (ii) converte energia elétrica em energia mecânica avançando o pino do impulsor*". Assim, para o TVF, restou claro haver uma dupla função, uma elétrica e outra mecânica. Por possuírem uma função mecânica, não poderiam ser definidas como "relés", tornando imprópria a posição 8536 a seu enquadramento. Por outro lado, "*denominar estas 'chaves magnéticas' apenas como solenóides (...) seria tecnicamente incorreto, pois elas incorporam um solenóide, mas com ele não se confundem. O solenóide é apenas uma parte dos dispositivos importados pela BOSCH*".

15. Segundo a Nota Explicativa do Sistema Harmonizado (NESH), a posição 8511 compreende: "*(...) todos os aparelhos e dispositivos elétricos de ignição ou de arranque para motores de ignição por centelha (faísca) ou por compressão, de qualquer tipo (de pistões ou outros)*". Com base na nota, segundo o TVF, e considerando que "(...) *o produto é um dispositivo autônomo, apenas acoplado ao motor de partida*", a sua classificação não deve ser realizada na subposição referente a "partes", mas na subposição 8511.80 e, por não se enquadrar nos demais itens e subitens, o enquadramento final deve ser 8511.80.90 - "Outros". Não obstante, ao se voltar ao jargão comercial, destaca que:

"(...) os termos "chave magnética", "automático de partida", "relé de partida", "solenóide", "starter solenoid" (em português "solenóide de arranque") e starter motor solenoid" (em português "solenóide do motor de partida") são utilizados, no meio comercial, de forma indistinta e atécnica como se fossem sinônimos. O próprio interessado, em seu Catálogo, apresenta a definição/função em espanhol utilizando os termos 'Automático/Solenóide'".

16. Ressalta que "(...) *o solenóide funciona como um eletroímã*" que gera campo magnético uniforme, servindo como acionador de outros dispositivos comandados pela passagem de uma corrente elétrica. A partir deste momento, acessamos o núcleo argumentativo do raciocínio que move a discordância da autoridade fiscal com relação à classificação realizada pela recorrente. Segundo se depreende do TVF:

"(...) no que tange às mercadorias aqui analisadas, o importante é determinar se elas correspondem a relés, independente do seu modo de funcionamento. E, conforme já foi explanado, as mercadorias constantes do presente auto de infração não podem

ser consideradas relés devido à sua função mecânica, em adição à sua função elétrica".

17. Argumenta, ainda, que, em consulta ao sistema DW, verificou que a recorrente já havia adotado, para fins de importação de mercadoria semelhante, em outra ocasião, o NCM 8511.80.90, reputado como correto pela autoridade fiscalizadora, o que ensejaria o cumprimento do art. 68 da Lei nº 10.833/03,¹ a fim de que se considerem idênticas, para fins de tratamento tributário, mercadorias com mesma descrição em importações da mesma empresa.

18. Assim, conclui que: (i) as mercadorias importadas são dispositivos elétricos de ignição ou de arranque para motores de ignição; (ii) desempenham duas funções, uma elétrica e uma mecânica; e (iii) classificam-se no código NCM 8511.80.90. Por estes motivos, entende a autoridade fiscal pela desconsideração da classificação fiscal adotada que embasa o auto de infração lavrado.

19. A contribuinte, ora recorrente, apresentou **impugnação** à autuação fiscal, situada às fls. 2361-2413, alegando, em síntese:

(i) a nulidade do auto de infração em decorrência da impossibilidade de revisão de lançamento já homologado em razão de alteração de critério jurídico;

(ii) que a classificação fiscal adotada estava correta e, para apoiar seu entendimento, juntou novos pareceres técnicos, emitidos pela "RGC Consultoria e Engenharia", situado às fls. 2518-2519, e pela "Haroldo Gueiros Assessoria Aduaneira Ltda.", situado às fls. 2518-2519, uniconcordes no sentido de que a classificação defendida pela autoridade fiscal não seria compatível com as mercadorias importadas;

(iii) que a ignição é o ato de dar combustão a um combustível, e que a chave magnética ("relé") não é um mecanismo capaz de, sozinho, dar início ao processo de combustão, e prova disso é que a retirada do motor de arranque frustraria a partida do motor;

(iv) que a postura da fiscalização de não reconhecer legitimidade aos laudos técnicos apresentados é equivocada, bem como a referência a soluções de consulta que, além de normas individuais e concretas, e não gerais e abstratas, não poderiam ser consideradas como equivalente e muito menos idênticas à situação ora em apreço, tendo em vista que foram realizadas em outros contextos fáticos em tudo específicos;

(v) que a função elétrica das mercadorias autuadas é preponderante, não tendo, ademais, a autoridade fiscal trazido nenhum documento técnico que *"(...) a função mecânica da chave magnética é somente decorrente de um*

¹ Lei nº 10.833/03 - "Art. 68. As mercadorias descritas de forma semelhante em diferentes declarações aduaneiras do mesmo contribuinte, salvo prova em contrário, são presumidas idênticas para fins de determinação do tratamento tributário ou aduaneiro. Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput, a identificação das mercadorias poderá ser realizada no curso do despacho aduaneiro ou em outro momento, com base em informações coligidas em documentos, obtidos inclusive junto a clientes ou a fornecedores, ou no processo produtivo em que tenham sido ou venham a ser utilizadas".

aproveitamento do movimento exercido pelo êmbolo, sendo esta uma função secundária desempenhada";

(vi) a precariedade do trabalho fiscal, que se restringiu a trazer encartes obtidos na Internet, sem qualquer documento técnico que demonstrasse seu entendimento acerca da função das mercadorias analisadas;

(vii) a irrelevância da adoção de NCM diverso no passado, o que, ressalta, ocorreu uma única vez, e que decorreu não da convicção da recorrente, mas exclusivamente "*(...) por necessidade de desembaraçar as mercadorias o mais rápido possível na ocasião da sua importação devido a razões de ordem comercial*";

(viii) a multa regulamentar por classificação incorreta deve ser cancelada caso mantida a classificação fiscal originalmente adotada; e

(ix) aplicação do art. 112 CTN que determina que, havendo dúvida sobre a classificação adotada, deverá prevalecer a interpretação mais favorável ao contribuinte.

20. O Acórdão nº 07-35.997, situado às fls. 2528-2552, prolatado em 19/11/2014 pela 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) em Florianópolis/SC, afastou a preliminar argüida de impossibilidade de revisão de lançamento já homologado em razão de alteração de critério jurídico, vez que o desembaraço aduaneiro constitui "*(...) mero ato administrativo de liberação de mercadoria após etapa de Conferência Aduaneira, não caracterizando constituição de crédito tributário*", enquanto que a revisão do despacho aduaneiro tem apoio no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472/1988, que autoriza o Fisco a reexaminar, no prazo de cinco anos do registro da DI a regularidade do pagamento do imposto e demais gravames, efetuado pelo importador por ocasião do despacho aduaneiro. Assim, "*(...) os procedimentos administrativos realizados no curso do despacho de importação não têm efeito homologatório e, portanto, naquele estágio ainda não se configura o lançamento*". Logo, em resumo:

"(...) Iria ocorrer um lançamento por homologação, quando da revisão aduaneira (homologação expressa) ou no decurso do prazo de cinco anos (homologação tácita), porém a autoridade fiscal detectou infração, caracterizada pela falta de recolhimento integral dos tributos devidos, deixando de promover a homologação e constituindo de ofício o crédito tributário, dentro do prazo quinquenal. Assim, não tendo ocorrido homologação, o que houve até aqui (...) foi um único lançamento, o de ofício"

21. Quanto ao mérito, entendeu que a "*(...) questão fundamental a ser apreciada é a funcionalidade das mercadorias descritas como 'chave magnética (relé solenoide)*", a fim de enquadrá-las na posição 8536.41.00 (relé) ou 8511.80.90 (dispositivo

elétrico de ignição ou de arranque para motores de ignição). Em primeiro lugar, o explícito apontamento da classificação fiscal correta realizado pelos laudos, ainda segundo o entendimento do acórdão da DRJ, não deve ser considerado, vez que "(...) *tal atividade é exclusiva do Auditor Fiscal*". Assim, ainda que as conclusões técnicas possam ser aproveitadas, não há de se levar em conta a conclusão sobre a NCM. Ressalva, contudo, que "(...) *o simples fato de o laudo conter essa irregularidade, não o invalida como um todo*".

22. Ao compreender o "relé" como um dispositivo automático por meio do qual um circuito elétrico é comandado, podendo, ainda, incorporar um solenóide, "(...) *à primeira vista, poderia ser considerada um relé na posição 8536*". Contudo, também desempenha uma função mecânica: "(...) *permitir o acoplamento do impulsor (um tipo de engrenagem de movimentação) à cremalheira do motor de combustão*". Na opinião do julgador de primeiro piso, tal característica torna o mecanismo tecnicamente diferente do relé e, logo, não permite a classificação na posição 8536: "(...) *o produto importado, além de sua função elétrica (abrir e fechar circuitos), por sua propriedade eletromagnética, também o torna apto a servir de acionador de outro dispositivo comandado pela passagem de uma corrente elétrica*". Infere, a partir deste ponto, que, como o complexo do sistema de ignição não se trata de simples relé, "(...) *por esta razão estes aparelhos devem ser classificados pela posição 85.11*".

23. Aduz, ainda, o julgador da DRJ, que a aplicação do art. 112 do CTN se volta a caso de dúvida na interpretação da legislação, o que "(...) *não é o caso dos autos*", devendo a autoridade aduaneira "(...) *proceder a subsunção do fato concreto à norma determinada pela legislação competente (que estabelece os códigos de classificação fiscal a serem seguidos pela Administração)*". Com base em tais certezas, afasta o pedido de realização de perícia e, por fim, julga improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

24. O acórdão de primeira instância administrativa apresenta a ementa a seguir transcrita:

"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 25/03/2014

NCM 8511.80.90 - APARELHOS E DISPOSITIVOS ELÉTRICOS DE IGNIÇÃO OU DE ARRANQUE PARA MOTORES DE IGNIÇÃO POR CENTELHA (FAÍSCA) OU POR COMPRESSÃO.

Classifica-se nesta NCM o dispositivo eletro-mecânico que abre ou fecha o contato que aciona o motor de partida, e engata e desengata mecanicamente o pinhão na cremalheira do motor, considerado como dispositivo elétrico de ignição ou de arranque para motores de ignição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 25/03/2014

PRELIMINARES. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A alegação de nulidade do auto de infração, por este ter sido lavrado após o despacho aduaneiro não prospera, pois a conferência feita naquele momento constitui apenas uma etapa da importação, não caracterizando homologação de lançamento (tácita ou expressa), sendo incabível a argüição de mudança de critério jurídico.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido".

25. Intimado do acórdão proferido pela DRJ, a contribuinte, ora recorrente, manejou recurso voluntário por meio do qual reiterou as razões de sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, relator.

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

I. DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL E DA REVISÃO DO LANÇAMENTO

27. A recorrente aponta, desde a sua impugnação, a impossibilidade da revisão do lançamento tributário efetuado, o que implicaria alteração do critério jurídico.

28. Há de se atentar para o fato de que a recorrente realizou, ao longo dos anos, a importação da peça em apreço, as referidas "chaves magnéticas", diversas vezes sob a classificação fiscal NCM **8536.41.00**, tendo havido, inclusive, a parametrização da mercadoria objeto da presente discussão pelos canais vermelho e amarelo.

29. Observe-se que a verificação de peças idênticas pelo "canal vermelho" implica não apenas a conferência documental como também a conferência física da mercadoria, o que caracteriza existência de universo amostral a partir do qual é plenamente possível se verificar a adequação à classificação fiscal correta. Não fazê-lo - e, mais, não fazê-lo reiteradas vezes, como é o caso trazido a conhecimento - implica não apenas a mera homologação e lançamento, mas, sobretudo, a cristalização de um critério jurídico que servirá de baliza ou pólo magnético para orientar a relação fisco-contribuinte.

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

31. O que não se evidencia, e jamais se poderia evidenciar, é a contrariedade destes dispositivos infralegais ao art. 146 do Código Tributário Nacional:

Lei nº 5.172/1966 - (Código Tributário Nacional) - "Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

32. Neste sentido, conforme estudo realizado por Francisco Secaf Alves Silveira, "(...) *prestadas as informações na Declaração de Importação e ocorrido o despacho aduaneiro, o contribuinte passa a estar protegido pelo art. 146 do Código Tributário Nacional*",² o que, não obstante, implica em vedação à modificação do lançamento "(...) e, portanto, sua revisão, quando decorrente de erro de direito".³

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

34. O art. 146 do Código Tributário Nacional não pode ser ignorado pelo aplicador ao tratar da revisão do lançamento, pois atua como norma reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar e, neste sentido, resguarda o valor jurídico da segurança jurídica, de modo a deslindar previamente o conflito eventual entre legalidade e boa-fé do contribuinte: "(...) *essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à proteção à boa-fé*".⁴ Assim, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, "(...) *não se pode invocar a legalidade para a revisão de lançamento por erro de direito*".⁵

² SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 318.

³ Idem, p. 319.

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

⁵ Ibidem, digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO

Assinado digitalmente em 02/06/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por ROBSON JOS

E BAYERL, Assinado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO

Impresso em 02/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

35. Com base nos estudos de Heinrich Kruse, conclui que, ressalvado o caso em que uma característica do bem avaliado estivesse oculta do conhecimento do aplicador, "(...) a avaliação não é mera questão de fato, mas antes um resultado de conclusões acerca das propriedades valorativas do bem",⁶ ou, em outras palavras, uma questão de direito: "(...) na verdade, poucas são as questões que não constituem modificação de critério jurídico em matéria de lançamento". Colocada a questão sob tais premissas, utiliza o seguinte exemplo, em tudo consentâneo com o caso sobre o qual ora nos debruçamos:

"(...) por exemplo, no caso do imposto sobre produtos industrializados, adota-se classificação fiscal para a identificação da alíquota aplicável à luz da seletividade. Se um mesmo produto recebia, antes, uma classificação e, posteriormente, outra classificação é adotada, não há dúvida de que se está sobre o mesmo fato o qual, entretanto, passa a ser apreciado de outro modo: o aplicador da lei vê, no mesmo fato, características que antes não eram tomadas em conta. Conquanto se trate de uma apreciação do fato, tem-se novo critério jurídico, i.e., nova valoração jurídica do fato. Uma mudança em tais critérios jurídicos dobra-se à regra do art. 146".⁷

36. Assim, "(...) a mera divergência na interpretação da norma que culmina em classificação equivocada configura erro de direito",⁸ não havendo possibilidade de revisão do lançamento sob pena de se malferir norma complementar de limitação ao poder de tributar.

37. Para Rubens Gomes de Sousa, não caberia ao Fisco a prerrogativa de invocar o "erro de direito" com a finalidade de revisar lançamento anterior,⁹ e muito menos adotar uma dada conceituação jurídica para, em um segundo momento, revê-la, de forma a albergar outra, mais onerosa ao contribuinte. Esta era a posição jurisprudencial, aliás, que registrava ser pacífica já em sua época: o critério jurídico na apreciação do fato gerador, para o autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, deverá ser estável.¹⁰

38. Entre os mais percucientes estudos sobre o tema da revisão fiscal deve ser trazido, sem qualquer espaço para dúvidas, aquele realizado por Ruy Barbosa Nogueira na sua clássica tese de cátedra "Teoria do lançamento tributário". Na época em que a escreveu, o CTN ainda era um projeto, mas já então, confirmando o apontamento realizado por Rubens Gomes de Sousa, relatava que "(...) a prática, a doutrina e a legislação, na proteção da certeza jurídica não admitem, em princípio, que seja feita revisão do lançamento pela superveniência de outros critérios jurídicos".¹¹ Aduziu, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já havia

⁶ Ibidem.

⁷ Ibidem.

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

⁹ SOUSA, Rubens Gomes. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 3ª edição, 1975, p. 108.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do lançamento tributário. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1973, p. 133. O Capítulo VIII, "A revisão do lançamento", está compreendido entre as páginas 99-138.

enfrentado a questão no Recurso Extraordinário nº 37.141, cujo acórdão foi prolatado em 26/08/1958, no qual se decidiu que "(...) não é lícito ao fisco rever o lançamento fiscal com base em mudança de critério, mas só com fundamento em erro de fato".¹²

39. Notícia Ruy Barbosa Nogueira que também no Código Tributário da Alemanha, de 1919, elaborado por Enno Becker, o lançamento retificativo ou a chamada "verificação retificativa" não pode ser pautada por uma alteração de critérios meramente jurídicos, o que impede que se aplique "(...) retroativamente à realização do fato gerador um critério jurídico diferente do então adotado, e assim prevê para garantir a certeza do direito".¹³ O preceito, em seu entendimento, teria "(...) grande aplicação, protegendo a estabilidade jurídica".¹⁴ Na esteira do ensinamento de Tullio Ascarelli, preleciona ser absolutamente inadmissível que o fisco possa *venire contra factum proprium* de maneira a anular *ex officio* um lançamento, substituindo-o por outro, "(...) ou ainda proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento".¹⁵

40. Ainda sob a lição de Ascarelli, haveria "(...) uma falta de certeza jurídica se o fisco pudesse (...) voltar a lançar (...) em virtude de uma mudança de critérios jurídicos, não obstante todos os prazos e toda a organização instituída para a revisão das declarações dos contribuintes".¹⁶ Assim, para Ruy Barbosa Nogueira, enquanto o fisco é detentor da direção do procedimento do lançamento, caberia a ele a fixação final dos seus elementos. Apenas caberia uma revisão quanto aos erros de fato, pois se admite que "(...) as relações fáticas da vida, das quais partem os fatos geradores tributários legais são (...) numerosas e multiformes".¹⁷

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

"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

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

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

¹² Ibidem.

¹³ Idem, p. 134.

¹⁴ Idem, p. 135.

¹⁵ Idem, p. 136.

¹⁶ Ibidem, assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

¹⁷ Ibidem, p. 137. Autenticado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmen

te em 02/06/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por ROBSON JOS

E BAYERL, Assinado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO

Impresso em 02/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

43. Esta também era a posição sumulada do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) editada em 1986:

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

44. O posicionamento sustentado pelo Tribunal Federal de Recursos, outrora já sumulado, foi reeditado e reiterado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), como, por exemplo, no Recurso Especial nº 202.958/RJ, relatado pelo Ministro Franciulli Netto e cujo acórdão foi publicado em 22/03/2004:

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

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

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

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

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

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

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

“TRIBUTÁRIO IMPORTAÇÃO DESEMPARAÇO ADUANEIRO RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO IMPOSSIBILIDADE SÚMULA 227 DO EXTINTO TFR.

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

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

3. Hipótese em que o contribuinte atribuiu às mercadorias classificação fiscal amparada em laudo técnico oficial confeccionado a pedido da auditoria fiscal, por profissional técnico credenciado junto à autoridade alfandegária e aceita por ocasião do desembaraço aduaneiro. 4. Agravo regimental não provido” - (STJ - AgRg no REsp nº 1.347.324/RS – Agravo

Regimental no Recurso Especial – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 14/08/13) - (grifos e destaques nossos).

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

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

1. O contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

2. O erro de direito cometido pelo contribuinte, mas não detectado pelo Fisco, é o mesmo que alteração de critério jurídico, vedado pelo CTN. Precedentes. 3. Recurso especial provido” (STJ REsp nº 1079.383/SP – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 01/07/09) - (grifos e destaques nossos).

49. Sem qualquer pretensão de ingressar no mérito da decisão, há de se apontar para o fato de que, independentemente de quem incorreu em erro, seja Estado ou particular, o que se prestigia, na dicção da Corte Superior, é a estabilidade das relações e da aplicação do direito. A decisão que impede a modificação dos critérios jurídicos que regem o relacionamento entre o Estado e os particulares prestigia a segurança jurídica e, portanto, o próprio convívio social. Decidir de maneira diversa, acatando-se a alteração da classificação fiscal da mercadoria seria agir em completo desprestígio ao trabalho da autoridade aduaneira que efetuou o desembaraço, homologando os dados constantes na declaração de importação.

50. Luciano Amaro, ao tratar do art. 146 do Código Tributário Nacional, preconiza que o dispositivo torna defesa a aplicação de critério jurídico novo a fatos geradores anteriores à sua introdução, de maneira a atestar a sua irretroatividade: "(...) o dispositivo é severo com o Fisco",¹⁸ que "(...) deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-los nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros",¹⁹ ponto no qual diverge de Alberto Xavier, para quem a norma se destinaria aos fatos geradores já ocorridos, porém ainda não lançados.²⁰

51. E o que resta, ao nos voltarmos ao caso concreto da recorrente? De um lado, resta a sedimentação jurisprudencial em torno do tema por mais de meio século, desde a decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 até as decisões mais recentes, sejam

¹⁸ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 16ª edição, 2010, pp. 380-381.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ *Ibidem*.

aquelas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, sejam aquelas proferidas por este Conselho, o que aponta para o que José Maria Arruda de Andrade chama de amadurecimento institucional que cede lugar a regularidades comportamentais.²¹ De outro lado, resta um relacionamento que, a considerar apenas o período fiscalizado, remonta a cinco anos, período no qual se realizou a importação reiterada da mesma mercadoria por um mesmo código NCM, sem qualquer óbice ou dificuldade, mesmo pelo canal vermelho de parametrização. Assim, para onde quer que se olhe, o que há é estabilidade e uniformidade.

52. Sob o escólio de Humberto Ávila, há de se sustentar que “(...) a *segurança jurídica pode da mesma forma ter como objeto não a norma propriamente dita, mas a sua aplicação uniforme*”.²² e, bem poderíamos adicionar, sem qualquer prejuízo, a sua aplicação estável. Assim, seja por uma questão de uniformidade da aplicação do entendimento jurisprudencial, neste caso tanto judicial como administrativo, seja por um imperativo de estabilidade que deve pautar as relações, de maneira a não ser admissível a alteração de critérios para fatos pretéritos, acolhe-se o argumento de impossibilidade de revisão de lançamento já homologado com fundamento em alteração de critério jurídico, entendendo-se pelo provimento do recurso voluntário neste particular.

II. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

II.1. Análise do caso concreto e classificação fiscal da mercadoria

53. Ainda que, em meu entendimento, a contenda já se resolva apenas com as considerações acima delineadas, a questão de fundo gravita em torno da classificação fiscal da mercadoria como "relé/chave magnética" ou como "motor de arranque". Para se perscrutar com a devida minudência o objeto da contenda, faz-se necessário entender as características gerais do funcionamento da peça em apreço.

54. Em primeiro lugar, a classificação no capítulo 85 é matéria incontroversa entre recorrente e recorrida. Como não se trata de aparelho sonoro, tratamos, portanto, simplesmente de "*Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes (...)*". Limita-se o objeto da controvérsia à posição que deverá a mercadoria ocupar, o que se destaca a seguir, com grifos nossos:

NCM 8536.41.00 | UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE PARA REALIZAR A IMPORTAÇÃO

Posição
8536

Aparelhos para interrupção, seccionamento, proteção, derivação, ligação ou conexão de circuitos elétricos (por exemplo, interruptores, comutadores, relés, cortacircuitos, eliminadores de onda, plugues e tomadas de corrente, suportes para lâmpadas e outros conectores, caixas de junção), para uma tensão não superior a 1000V; conectores para fibras ópticas, feixes ou cabos de fibras ópticas.

²¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora/APET, 2006, p. 137.

²² ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 142.

Documento assinado digitalmente em 02/06/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por ROBSON JOS

E BAYERL, Assinado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO

Impresso em 02/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

NCM 8511.80.90 | REPUTADO CORRETO PELA AUTORIDADE FISCALPosição
8511

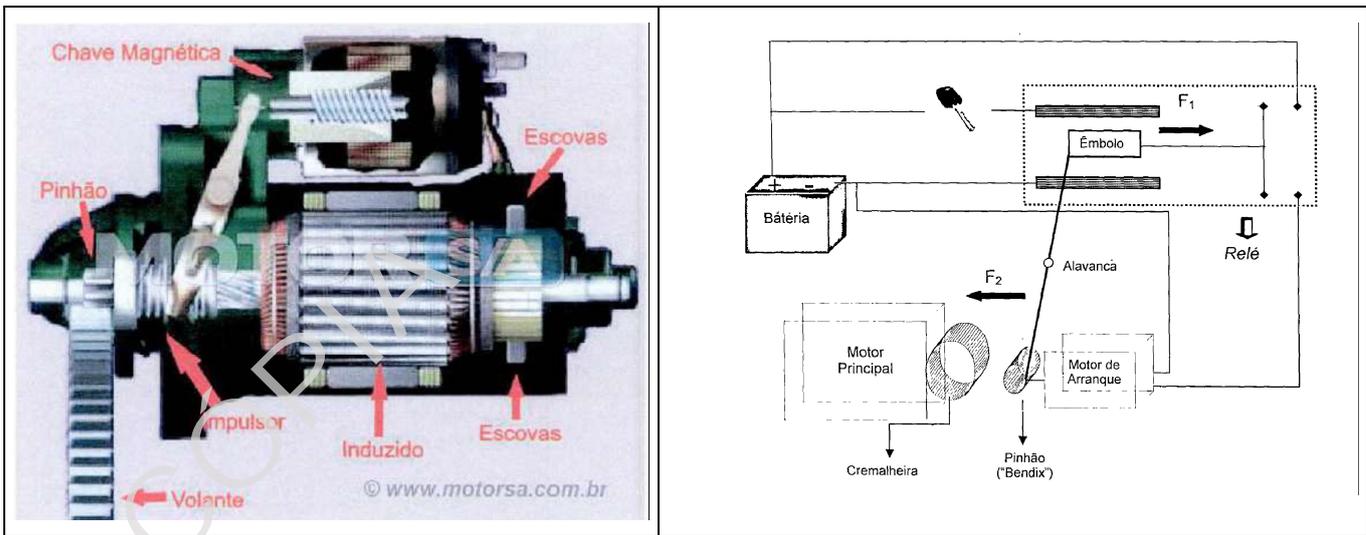
Aparelhos e dispositivos elétricos de ignição ou de arranque para motores de ignição por centelha ou por compressão (por exemplo, magnetos, dínamosmagnetos, bobinas de ignição, velas de ignição ou de aquecimento, motores de arranque); geradores (dínamos e alternadores, por exemplo) e conjutores-disjutores utilizados com estes motores.

55. Em outras palavras, necessário se faz decidir se a peça em comento se trata de um:

- **RELÉ**, assim entendido como um "*aparelho para interrupção, seccionamento, proteção, derivação, ligação ou conexão de circuitos elétricos*"; ou de um
- **MOTOR DE ARRANQUE**, assim entendido como um "*aparelho ou dispositivo elétrico de ignição ou de arranque para motores de ignição por centelha ou por compressão*".

56. Para bem responder à indagação formulada, passamos à análise do funcionamento do mecanismo ao qual a peça se integra, a fim de entender o seu uso efetivo, para o que nos servimos das seguintes figuras, retiradas, respectivamente, do TVF e do recurso voluntário:

Figura 1**Figura 2**



57. Segundo se depreende da leitura dos laudos técnicos e da minuciosa descrição colacionada pelas partes ao longo do processo, a seguinte cadeia de eventos é acionada nos segundos compreendidos entre o ato de girar a chave no contato de um veículo automotor e o seu efetivo acionamento:

- Ao se girar a chave no contato, é liberada energia elétrica da bateria para o **solenóide**, um filamento metálico interno ao **êmbolo**. A passagem de elétrons pelo filamento magnetiza o êmbolo e provoca a inversão do seu pólo magnético. Como ele se encontra no interior de uma **chave magnética**, a identidade de carga (pólo negativo com negativo ou positivo com positivo) gera uma força eletromagnética F_1 . Como o êmbolo não pode escapar para trás, ele é empurrado/projetado para frente, o que é representado na Figura 2 pelo vetor F_1 ;
- Quando o êmbolo é projetado para frente, encosta em uma placa de cobre e, neste momento, fecha o circuito, permitindo a passagem de corrente elétrica que alimentará o **motor de arranque**;
- O motor de arranque, ao funcionar, impulsiona o **pinhão** ("bendix") com um vetor de força mecânica F_2 . O pinhão, ao realizar o seu movimento de giro, acopla-se ao volante passivo da **cremalheira**. Esta cremalheira, à semelhança da engrenagem do isqueiro, ao girar, produz uma faísca. Esta centelha provocará a combustão do combustível presente no motor principal na presença de um comburente (oxigênio);
- Por fim, quando se solta a chave do contato, e ela volta à posição final, o solenóide deixa de ser excitado pela energia elétrica e seu pólo se inverte novamente, voltando à posição inicial, no interior da chave magnética. Por conseqüência, o circuito se abre, a atividade do motor de arranque cessa e o pinhão se desacopla da cremalheira.

58. Há, portanto, dois momentos marcadamente distintos do processo de ignição do motor principal do veículo que devem funcionar em perfeita harmonia:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmen

te em 02/06/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por ROBSON JOS

E BAYERL, Assinado digitalmente em 24/03/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO

Impresso em 02/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- O **primeiro momento** é o do circuito primário que gera F1, uma força eletromagnética: aquele formado pelo complexo *chave magnética-êmbolo-solenóide-relé*.
- O **segundo momento** é o do movimento elétrico que gera F2, uma força mecânica: aquele formado pelo complexo *motor de arranque-pinhão-cremalheira-motor principal*.

59. O objeto do auto de infração lavrado se refere unicamente à importação do **relé-solenóide**, que atine ao complexo destinado a desempenhar a função correspondente ao primeiro momento do processo de ignição do motor principal, ou seja, aquele conjunto de aparatos voltado à construção do circuito primário, que será responsável por gerar a força eletromagnética F1.

60. A decisão recorrida, ao analisar o caso corrente, conclui pelo que segue:

*"Para a definição de 'chave magnética', na falta da apresentação, pela empresa, de material técnico, a fiscalização recorreu à descrição do produto no sítio da Bosch, ficando bem caracterizada a **dupla função do componente** em estudo, quais sejam: a **função elétrica**, abrindo e fechando a passagem de corrente para as partes internas do motor de partida; e a **função mecânica**, movimentando o impulsor até a cremalheira do motor de combustão.*

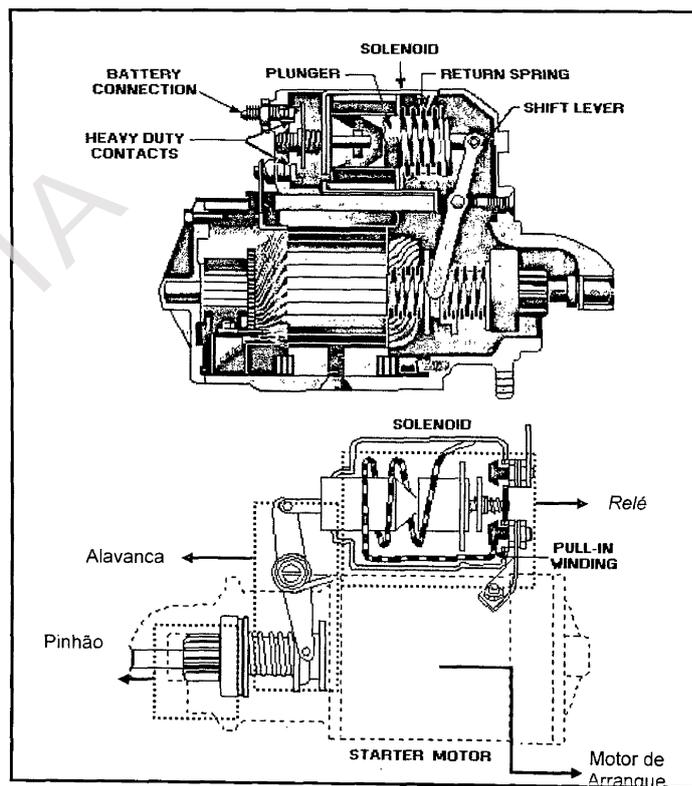
*Considerando as informações constantes dos catálogos (cópia às fls. 2267/2270), foi verificado que, **por possuírem função mecânica, estas mercadorias não podem ser definidas como "relés", pois isso delimitaria sua natureza.** Dessa forma, a posição 8536 é imprópria a seu enquadramento.*

Mais correto é definir o produto em exame como 'dispositivo elétrico de ignição ou de arranque para motores de ignição', por sua função específica de servir para arranque de motores de ignição de veículos automóveis, o que nos remete à posição 8511" - (seleção e grifos nossos).

61. Assim, a *função mecânica*, segundo a autoridade fiscal que lavrou o auto de infração, desnatura o conceito de "relé", uma vez que ele deve apresentar, única e exclusivamente, função elétrica. Tal modo de ver foi confirmado pelo intérprete autêntico de primeira instância administrativa.

62. Em primeiro lugar, a importação realizada pela recorrente, segundo se depreende da descrição das declarações de importação, cujo conteúdo material não é objeto de discussão, foi unicamente o complexo **chave magnética-êmbolo-solenóide-relé**. Este complexo, chamado comercialmente simplesmente de "relé solenóide", pode ser visto como um sistema apartado, em conformidade com a imagem abaixo transposta, retirada do recurso voluntário:

Figura 3



63. Como se demonstrou logo acima, esta estrutura (complexo **chave magnética-êmbolo-solenóide-relé**) destina-se de maneira exclusiva à produção de energia eletromagnética, e não mecânica, ainda que o impulso mecânico do êmbolo seja uma consequência física da alteração da polaridade.

64. Não poderia ser diferente. Nos manuais de física de ensino médio já se aprende que a energia eletromagnética se transforma ou se dispersa em energia mecânica. E que se observe que também emite luz, calor e som. Não é possível se afirmar que a energia sonora perdida com o barulho do motor de combustão desnature a sua natureza mecânica, da mesma forma que F1 é energia eletromagnética que impulsiona o êmbolo para fechar o circuito.

65. Ainda pior se a referência for, como de fato parecer ser, à energia mecânica (cinética) observada em F2. Isto porque ela resulta do funcionamento do motor de arranque, ou seja, faz parte de um segundo complexo ou momento do processo de ignição do motor principal.

66. Cabe, então, observar a descrição da posição reputada correta pela autoridade fiscal: motor de arranque, assim entendido como um "aparelho ou dispositivo elétrico de ignição ou de arranque para motores de ignição por centelha ou por compressão".

67. É possível se afirmar, com os elementos que já reunimos acima, que o complexo **chave magnética-êmbolo-solenóide-relé** corresponde a um **aparelho elétrico de ignição ou arranque**?

68. Um "aparelho elétrico de ignição" é um aparelho movido a energia elétrica que provoca uma ignição. Ignição é o ato de produzir fogo, de inflamar um material combustível na presença de seu comburento.

69. Ao se analisar a estrutura da ignição do veículo automotor ora representado, percebe-se que a ignição é provocada pela centelha produzida pela cremalheira. O que move a cremalheira, por seu turno, é o movimento do pinhão que é acionado pelo motor de arranque.

70. Em outras palavras, o motor de arranque é o aparelho elétrico de ignição. Um aparelho com função mecânica que é movido por eletricidade. Ao se compulsar a posição NCM 8511, não há mais espaço para qualquer dúvida, pois o texto é expresso: "*Aparelhos e dispositivos elétricos de ignição ou de arranque (...) (por exemplo (...)) **motores de arranque***".

71. Admitimos ser plenamente possível que o complexo **chave magnética-êmbolo-solenóide-relé** eventualmente não se subsuma à perfeição à posição 8536, defendida pelo contribuinte. Contudo, fica bastante claro desde já que a posição 8511, proposta pela autoridade fiscal e objeto do presente processo, não é adequada ou pertinente.

72. Isto porque, sem o motor de arranque, o complexo **chave magnética-êmbolo-solenóide-relé**, sozinho, **não é capaz de produzir a ignição**. Apenas esta constatação já a retira peremptoriamente da posição 8511 que se refere a "*aparelho elétrico de ignição*".

73. O que se observa, ademais, em reforço a esta posição, é que os únicos laudos ou pareceres técnicos trazidos à colação do presente processo concluem, de um lado, que a classificação correta deve ser aquela efetivamente apontada pelo contribuinte e, de outro, que a nomenclatura NCM reputada como adequada pela autoridade fiscal não representa a função desempenhada pela mercadoria.

74. A bem da verdade, a única garantia apresentada para os fundamentos do auto de infração, corporificados no TVF, é o precedente de outro auto de infração e uma informação obtida no *site* da recorrente onde se afirma, para fins eminentemente comerciais, que a chave magnética desempenha função elétrica e mecânica, o que, como se viu, não é nenhum segredo para os físicos de profissão ao menos desde o século XVII.

75. Por derradeiro, há de verificar se o objeto importado pela recorrente se trata, de fato de um "*aparelho para interrupção, seccionamento, proteção, derivação, ligação ou conexão de circuitos elétricos*".

76. Para responder satisfatoriamente a esta questão, há de se aplicar as Regras Gerais de Interpretação (RGI) do Sistema Harmonizado, meta-regras que funcionam como máximas orientadoras da cognição do aplicador, e que servirão "*(...) para mostrar dentro de cada posição ou subposição o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente*".²³

77. O determinante, parece-nos, é a disposição do RGI nº 03, alínea 'a', na qual se dispõe que "*(...) a posição mais específica prevalece sobre as genéricas*".

78. Neste sentido, a classificação 8536.41.00, ao dispor a subposição "relés" e o item e subitem "*para tensão não superior a 60V*" parece bem descrever o complexo **chave magnética-êmbolo-solenóide-relé**, pois, conforme argumenta a recorrente, e parece não ser objeto de controvérsia por parte da recorrida, além de se tratar de um dispositivo voltado precipuamente a fechar e interromper o circuito elétrico entre bateria e motor de arranque, sua tensão varia de 12V, para o caso de veículos de pequeno porte, como carros, a 24V, para o caso de veículos de grande porte, como caminhões.

II.2. Dos laudos e da multa regulamentar

79. A recorrente ofereceu à autoridade fiscal quatro laudos técnicos, um de lavra da Unicamp, outro do setor de engenharia da própria recorrente, e dois de auditores externos, que foram rechaçados pelo fato, sobretudo, de não terem sido confeccionados por órgão ligado à Administração Federal, em prestígio à dicção do art. 30 do Decreto nº 70.235/72, e também por terem feito menção expressa à classificação fiscal NCM que entenderam como correta, atribuição privativa da autoridade aduaneira.

80. É importante salientar que, em nosso entendimento, os laudos e pareceres produzidos pelo Laboratório Nacional de Análises do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres, se existentes, vincularão a atividade da Administração Pública, que deverá seguir as suas conclusões quanto aos **aspectos técnicos** para fins de enquadramento da mercadoria importada, operação que, justamente por envolver um critério jurídico, como já se desenvolveu, é realizada pelo intérprete autêntico. Esta parece ser a determinação do dispositivo.

81. Ainda que tais opiniões sejam vinculantes para a autoridade aduaneira, produzem apenas uma presunção relativa *juris tantum*, que poderá, eventualmente ser elidida. No presente caso, contudo, registra-se que **não há ao longo do processo parecer emitido por órgão federal que contraponha a opinião expressa pelos quatro pareceres produzidos a pedido da recorrente**. O julgador será sempre livre para formar o seu entendimento, pois, em última análise, por mais que outros saberes sejam acessados ou utilizados para se alcançar uma conclusão, o campo no qual o conflito se resolve é o do direito.

82. Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López entendem, com clareza, que

"Quando se efetua classificação fiscal, o julgador é livre para formar seu convencimento sobre aspectos técnicos, não se vinculando aos laudos de institutos ou laboratórios a que se refere o artigo 30 do PAF. É uma exceção à regra trazida pelo caput e se refere ao enquadramento do produto nas várias classificações da Tabela de Tarifa Externa Comum - TEC ou da Tabela de Imposto de Produtos Industrializados - Tipi. Nesta tarefa, o legislador considerou que tal atribuição não necessita, obrigatoriamente, do conhecimento de profissional especializado, bastando o auditor conhecer a composição do produto e seguir as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, para poder enquadrá-lo corretamente (...). Não são raras as vezes em que o interessado junta aos autos pareceres de renomados doutrinadores. Parecer, como o nome indica, representa, unicamente, a opinião de pessoa abalizada sobre determinada disposição legal ou matéria,

*objeto de uma consulta. Visa antes persuadir os julgadores sobre questões de alta indagação jurídica*²⁴ - (seleção e grifos nossos).

83. Por fim, ainda que houvesse parecer ou laudo técnico com opinião contrária àquela trazida pelos pareceres apresentados pela recorrente, neste caso estaríamos diante de uma dúvida quanto à aplicação de dispositivos legais, pois a atividade de aplicar envolve não apenas cognoscibilidade e volição do aplicador, mas, sobretudo, a aproximação casuística às bases fáticas.

84. Frente a duas interpretações possíveis para o mesmo fato, deve-se aplicar o art. 112 do Código Tributário Nacional que determina a interpretação mais favorável ao acusado na cominação de penalidades ao definir infrações, não havendo, portanto, que se falar em multa regulamentar por se tratar, em nosso entendimento, de vero erro escusável, ainda que se concluísse pela procedência do auto de infração, o que, como se demonstrou, não é o caso.

85. Ademais, as dezenas, ou mesmo centenas de importações realizadas pela recorrente, sob a mesma classificação fiscal, e muitas das quais parametrizadas para o canal vermelho, configuram uma prática reiteradamente observada pela autoridade administrativa, na qualidade, portanto, de norma complementar das leis e decretos, havendo, desta feita, a necessidade da aplicação do disposto no art. 100, parágrafo único: "*a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo*".

86. Assim sendo, ainda que superada a nulidade apontada no item anterior, também quanto à matéria de fundo assiste razão à recorrente.

Com base nestes fundamentos, voto por dar provimento integral ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

²⁴ NEDER, Marcos Vinicius e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo administrativo fiscal federal comentado (de acordo com a lei nº 11.941, de 2009 e o Regimento Interno do CARF). São Paulo: Editora Dialética, 3ª Edição, p. 430.

Voto Vencedor

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - redator designado.

SOBRE A REVISÃO ADUANEIRA

O contribuinte argumenta que, no presente caso, os lançamentos realizados pela Fiscalização em relação a fatos jurídicos passados, em consequência de desclassificação fiscal promovida após o desembaraço aduaneiro, decorreram de verdadeira mudança de critério jurídico, de modo que os Autos de Infração não pode prevalecer. E que os produtos importados **foram desembaraçados** pela Receita Federal do Brasil após a análise das informações inseridas nas respectivas Declarações de Importação, aí incluída, portanto, a classificação fiscal por ela adotada e a aplicação da alíquota decorrente desta classificação. E isso inclusive em casos em que as importações foram direcionadas para o canal vermelho, com a conferência física dos produtos e com a vistoria dos documentos."

Lei n. 5.172/1966:

Art. 146. **A modificação introduzida, de ofício** ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada**, em relação a um mesmo sujeito passivo, **quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução**, (grifou-se)

Nessa linha de argumentação, afirma que a revisão de ofício pela Autoridade Administrativa só é cabível caso se verifique alguma das hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, dentre as quais a de comprovação de falsidade, erro ou omissão na declaração, o que, a toda evidência, não é o caso dos autos.

E acrescenta, em sua interpretação a respeito dos limites da revisão aduaneira, que, a correta construção da norma de que trata o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 leva à conclusão de que a revisão aduaneira, ato praticado após o desembaraço aduaneiro e, portanto, após a ocorrência da homologação pela Autoridade Administrativa das informações e dos atos praticados pelo contribuinte, só poderá resultar em lançamento suplementar ou em novo lançamento promovido por parte dessa Autoridade se for identificada a ocorrência de alguma das hipóteses do artigo 149 do Código Tributário Nacional e desde que isso não configure mudança de critério jurídico, nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Não consigo acolher a argumentação do contribuinte sobre as condições e limites da revisão aduaneira. Para nossa apreciação da matéria, peço permissão para recordar os Conselheiros que o despacho aduaneiro, nos moldes atuais, é realizado com base em sistema informatizado (SISCOMEX), por meio do qual o importador preenche a Declaração de Importação. Esse sistema é solução necessária para se conseguir lidar com a enorme quantidade de pedidos de importações, que cresceu substantivamente nos últimos 20 anos, e, ao mesmo tempo, proporcionar maior rapidez e menores custos a todos os interessados, tanto do lado do interesse público, quanto do interesse privado. Os Conselheiros imaginem que antes desse sistema, cada Declaração de Importação era datilografada em formulário de papel (com 6 vias com carbono), que não podia ter rasuras de qualquer natureza, e que os valores constantes

do formulário (ex.: apropriação do frete total e do seguro no valor de cada mercadoria importada, determinação do valor de cada tributo na multiplicação da alíquota correspondente sobre a base de tributação, e outros) se apoiavam no uso manual de máquina de calcular - tanto parte do despachante, quanto por parte da autoridade fiscal -. Essas limitações foram superadas pela automatização no tratamento dos dados, e pela desmaterialização de alguns dos documentos em papel. Foi um grande avanço para o comércio exterior brasileiro.

A análise feita pela autoridade fiscal durante o despacho aduaneira se dá sob condições que lhe são próprias, e estabelecem distinção substantiva quando comparada com a análise fiscal feita em uma fiscalização realizada, por exemplo, na contabilidade ou nas DACONS ou DCTFS do contribuinte.

Enquanto nessa a autoridade fiscal pode administrar e conduzir sua análise usando o tempo que entender necessário, naquela, no despacho aduaneiro, há a concorrência de muitas importações que devem ser analisadas pela mesma autoridade fiscal dentro do mesmo período de tempo. Apenas para termos uma perspectiva, há alfândegas que recebem milhares de pedidos de importação por dia, outras centenas. É uma quantidade absurdamente alta para boa parte dos recintos alfandegados.

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

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

O direito e a lei não existem em um plano abstrato, mas inseridos nas condições concretas da existência social. Temos de considerar as condições em que esse direito e essa lei vão adquirir materialidade para compreender seu sentido, sua significação, sua aplicabilidade. O ordenamento jurídico rejeita a lei de aplicação impossível.

O Sistema SISCOMEX atualmente seleciona uma dentre 3 possibilidades de tratamento para conduzir cada despacho aduaneiro: uma possibilidade é o tratamento de desembarço automático, sem qualquer ação fiscal, o denominado canal verde; a outra possibilidade é a que prescreve o exame dos documentos; e por último, a que prescreve além do exame dos documentos, a inspeção física dos produtos e da carga.

Por isso, afirmo com tranquilidade minha convicção:

(a) que as importações desembaraçadas sob o canal verde, sem qualquer conferência, não podem ser consideradas como homologação de lançamento ou estabelecimento de critério jurídico;

(b) que a análise fiscal durante o despacho aduaneiro (Canais amarelo e vermelho) é feita em condições particulares, substantivamente diferentes das feitas a posteriori dos fatos econômicos e logísticos, tais como, por exemplo, as fiscalizações do IRPJ, as auditorias de DCTF e DACON, ou mesmo a revisão aduaneira.

(c) E, ainda, defendo que a aceitação pela autoridade do despacho aduaneiro das informações constantes da Declaração de Importação não significa a formulação de um critério jurídico ou a homologação do lançamento. A análise feita durante o despacho é uma verificação que dificilmente pode alcançar o aprofundamento do qual possamos afirmar que ela constitui critério jurídico.

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

O artigo 54 do Decreto-lei n. 37, de 1966, é norma especial, e posterior ao CTN, como já vimos antes neste voto, e que disciplina matéria mais ampla que o artigo 149 do CTN. Mas naquilo em que elas parecem concorrer, penso que elas não se negam, ou retiram eficácia uma da outra. A meu ver, o artigo 54 do DL 37/1966 é lei que autoriza a administração rever de ofício as declarações prestadas por contribuinte, e que autoriza a revisão de lançamentos pendentes de homologação. Ela ainda autoriza a administração rever os lançamentos homologados.

O artigo 54 do Decreto-lei n. 37, de 1966, traz norma válida e que autoriza procedimento que pode alcançar não só aspectos tributários da importação desembaraçada, mas aspectos não tributários (ex.: elementos estatísticos, regimes especiais, etc). A autoridade administrativa aduaneira poderá circunscrever o alcance do seu procedimento de revisão. Por exemplo, como é o caso, analisar somente a classificação fiscal, e deixar para outra revisão analisar os fundamentos legais dos benefícios fiscais usufruídos. Em meu ponto de vista, a revisão aduaneira se constituirá em homologação do lançamento naquele aspecto tratado na revisão. É uma prerrogativa da administração gerenciar a amplitude do exercício da sua fiscalização junto àquele contribuinte (ex.: se vai ver somente passivo fictício, ou somente PIS faturamento, ou somente DCTF, ou somente a classificação adotada na DI, etc).

A análise feita pela autoridade fiscal durante o despacho aduaneiro não corresponde ao sentido de homologação do lançamento feito por iniciativa da administração, como consta do CTN. O sentido trazido pelo CTN é outro, diferente do ato de desembaraço aduaneiro. Regra geral, a meu ver, o desembaraço aduaneiro não tem a qualidade de homologação do lançamento representado pela Declaração de Importação. O espaço é curto para detalhar hipóteses de exceção à regra geral. Mas a homologação do lançamento

representado pela DI, por iniciativa da administração, vai se dar ou na revisão aduaneira, ou em outro tipo de revisão de ofício.

Continuando a nossa apreciação dessa matéria, quando o fiscal durante o despacho aduaneiro discorda da classificação escolhida pelo importador e estabelece uma exigência, há, nesse momento, a definição, por parte da autoridade competente de entendimento que se transformará em um critério jurídico se o importador concordar, ou se, ele não concordando, ficar assim decidido como resultado de decisão proferida no devido processo legal.

Por essas considerações é que proponho a rejeição dos argumentos da recorrente de que a revisão aduaneira estaria adstrita às hipóteses do artigo 149 do CTN e que ela afrontaria o artigo 146 do CTN.

Creio que haveria afronta ao artigo 146 citado somente quando a autoridade do despacho firma, nos termos previstos na lei, divergência jurídica que acaba por se constituir em definição que altera o conteúdo da Declaração de Importação. Nessa situação, deve prevalecer o artigo 146 do CTN.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - redator designado.