



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

Processo n° 11829.720034/2012-49
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.111 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2016
Matéria Classificação Fiscal
Recorrente Samsung Eletrônica da Amazônia Ltda.
Recorrida Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 03/07/2007 a 20/06/2011

PROVA PERICIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO. O indeferimento do pedido de realização de perícia não caracteriza cerceamento do direito de defesa quando demonstrada a desnecessidade de produção de novas provas para formar a convicção do aplicador.

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO.

Reconhecimento da extinção por decadência dos créditos relativos a lançamentos efetuados com base em declarações de importação registradas anteriormente a 30/10/2007, inclusive, (II, IPI, PIS-Importação e Cofins-Importação).

REVISÃO ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO. ARTIGO 54 DO DL 37/1966.

É de cinco anos, a contar da data do registro da DI, o prazo para a autoridade proceder á 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.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DISPOSITIVOS DE CRISTAL LÍQUIDO. PAINÉIS LCD.

O produto identificado como "dispositivos de cristal líquido - LCD" ou "Painéis LCD", quando destinado "exclusiva ou principalmente" aos aparelhos das posições 8527 ou 8528, não pode ser classificado no código NCM 9013.80.10.

BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DA PARTE FINAL DO INCISO I DO ARTIGO 7º DA LEI Nº 10.865/2004.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.007, ao qual foi aplicado o regime da repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade da parte final do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, tendo afastado da norma, conseqüentemente, o alargamento do conceito de valor aduaneiro decorrente da expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições". Em sintonia com aludida decisão a redação atual do dispositivo em comento estabelece, simplesmente, que a base de cálculo do PIS/Pasep - importação e da COFINS - Importação sobre "a entrada de bens estrangeiros no território nacional" (inciso I do caput do artigo 3º) será "o valor aduaneiro", redação a qual foi dada pelo artigo 26 da Lei nº 12.865, de 09/10/2013.

MORA E PENALIDADES NA REVISÃO ADUANEIRA DE MUITAS IMPORTAÇÕES. AFASTAMENTO.

Apesar de não se tratar de uma mudança de critério jurídico, a posição firmada a partir da revisão aduaneira que nega a prática reiterada das autoridades do despacho, exercidas individualmente, configura a situação para a qual se deve invocar a aplicação da lei posta no parágrafo único do artigo 100 do CTN, a ser aplicada nos termos da competência estatuída pela lei do processo administrativo fiscal (Decreto n. 70.235, de 1972) e estatuída na lei aduaneira (artigo 97 e 101 do DL 37/1966).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado da Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção, em dar parcial provimento ao recurso, nos seguintes termos: **(a)** Preliminar de nulidade por cerceamento de defesa - negou-se provimento, por unanimidade; **(b)** Preliminar de decadência - deu-se provimento para excluir as DIs registradas anteriormente a 30/10/2007, inclusive, por unanimidade, sendo que os conselheiros Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros e Felelon Moscoso de Almeida acompanharam pelas conclusões; **(c)** 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 Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que dava provimento, designado o conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira para redigir o voto vencedor; **(d)** Classificação fiscal - negou-se provimento, por unanimidade, os conselheiros Rosaldo Trevisan, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Felelon Moscoso de Almeida e Elias Fernandes Eufrásio acompanharam pelas conclusões; **(e)** Exclusão de penalidades e juros de mora - deu-se provimento ao recurso, por unanimidade; e, **(f)** quanto à inclusão do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS/COFINS-Importação, deu-se provimento, por unanimidade.

Documento assinado digitalmente em 24/08/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/08/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmente em 02/08/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 04/08/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 em exercício), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Rosaldo Trevisan, Eloy Eros da Silva Nogueira, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida e Elias Fernande

Relatório

1. Trata-se do Auto de Infração objeto do Processo Administrativo nº 11829.720034/2012-49, situado às *fls.* 02-1935, 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 em decorrência do erro de classificação fiscal, de maneira a totalizar o crédito tributário no valor histórico de R\$ 195.596.606,40.

2. Em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), situado às *fls.* 1936-2018 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 03/07/2007 a 20/06/2011.

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 9013.80.10 ("dispositivos de cristais líquidos - LCD")**, cuja alíquota do II é de 0% e do IPI de 5%, tendo a autoridade fiscal concluído que, na verdade, a classificação correta seria a **NCM 8529.90.20 ("aparelhos das posições 8527 ou 8528")**, cuja alíquota do II é de 12% e a do IPI de 10%, lançando não apenas a diferença destes tributos, mas também a diferença devida a título de PIS-Importação e Cofins-Importação, aplicando, ainda, a multa regulamentar de 1% prevista no inciso I do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

4. A classificação **NCM 8529.90.20**, reputada correta pela autoridade fiscal, refere-se, não obstante, a aparelhos das posições **8527** ("*aparelhos receptores para radiodifusão, mesmo combinados num mesmo invólucro, com um aparelho de gravação ou de reprodução, ou com um relógio*") ou **8528** ("*monitores e projetores, que não incorporem aparelho receptor de televisão; aparelhos receptores de televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor de radiodifusão ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som ou de imagens*", conforme abaixo se colaciona:

9013.80.10 | UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE PARA REALIZAR A IMPORTAÇÃO

Capítulo 90	Instrumentos e aparelhos de óptica, fotografia ou cinematografia, medida, controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios.
Posição 9013	Dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente em outras posições; "lasers", exceto diodos "laser"; outros aparelhos e instrumentos de óptica, não especificados nem compreendidos em outras posições do presente Capítulo.
Subposição 9013.80	Outros dispositivos, aparelhos e instrumentos.
Item e subitem 9013.80.10	Dispositivos de cristais líquidos (LCD)

8529.90.20 | REPUTADO CORRETO PELA AUTORIDADE FISCAL

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 8529	Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 8525 a 8528.
Subposição 8529.90	Outras
Item e subitem 8529.90.20	De aparelhos das posições 8527 ou 8528.
Posição 8527	Aparelhos receptores para radiodifusão, mesmo combinados num mesmo invólucro, com um aparelho de gravação ou de reprodução, ou com um relógio.
Posição 8528	Monitores e projetores, que não incorporem aparelho receptor de televisão; aparelhos receptores de televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor de radiodifusão ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som ou de imagens.

5. Adoto, inicialmente, como relatório, aquele elaborado pelo **Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, que me antecedeu na presente relatoria:**

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

Autenticado digitalmente em 02/08/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmente em 02/08/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por ROBERTO JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 04/08/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Trata-se de autos de infração relativos a diferenças de recolhimento apuradas quanto ao Imposto de Importação II, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e PIS/COFINS-Importação, decorrente de procedimento interno de Revisão Aduaneira, pela qual a fiscalização atribuiu como correta a classificação na Posição NCM nº 8529.90.20 para os displays de monitores e de televisores, fundamentando-se em Laudo Técnico, e com isso alterando a classificação fiscal empregada pelo sujeito passivo quando dos despachos aduaneiros de importação, que havia sido na Posição NCM nº 9013.80.10 relativa a “dispositivos de cristal líquido (LCD)”.

Cientificado do Auto de Infração em 30/10/2012, o contribuinte apresentou em 28/11/2012, as fls. 2231 e ss. (numeração eletrônica) sua Impugnação, que por bem resumidos os pontos de defesa do contribuinte nela suscitados no Relatório da decisão da DRJ/SP1, transcreve-se:

“- foi notificada em 08/11/2012, sendo ilegítimos os créditos lançados antes de 08/11/2007.

- a NCM 9013.80.10 é a classificação adequada para os dispositivos de cristal líquido, não havendo tributos a serem exigidos.

- a posição 9013 não indica que os dispositivos de cristal líquido nela enquadrados sejam apenas aqueles destinados à ótica.

- conforme laudo anexado, os painéis de LCD não configuram dispositivo eletrônico, mas sim dispositivo óptico passivo.

- na posição 9012 estão incluídos aparelhos complexos como microscópios eletrônicos e protônicos, na posição 9018 aparelhos para cintilografia e na posição 9022 aparelhos de tomografia computadorizada.

- existe decisão do Conselho de Contribuintes, atual CARF, classificando os dispositivos na NCM 9013.80.10.

- os painéis importados estão incluídos na Lista de Bens sem similar nacional, o que justifica aplicação de alíquota zero.

- os painéis de LCD não são partes exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28.

- conforme relatório do LACTEC, os painéis podem ser destinados a diversas outras máquinas.

- não se aplica a Nota 2, da Seção XVI da TEC.

- a posição 9013 é mais específica, além de ser a posição situada em último lugar na ordem numérica dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

- não passou a adotar a NCM 8529.90.20 mas sim as Ex tarifárias instituídas pela Resolução CAMEX 84/2010 que descrevem mais especificamente os produtos importados do que a NCM 9013.80.10.

- como havia soluções de consulta prevendo a NCM 9013.80.10 para os dispositivos de cristal líquido essa era a classificação a ser adotada, sendo que a mudança de critério jurídico adotada pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento.

- não houve falsidade.

- não são cabíveis as penalidades por ter respeitado as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, aplicando-se ao caso o inciso III e o parágrafo único do art. 100 do CTN.

- na base de cálculo dos tributos não se inclui o ICMS e se for incluso somente com alíquota de 12% e não de 18%.

- a taxa SELIC sobre a multa é ilegal.

- Requer perícia, indicando perito e quesitos.

- Requer a insubsistência dos autos de infração.”

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 24ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPI), houve por bem considerar improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o lançamento tributário em questão, tendo proferido o Acórdão nº 1646.685, ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Período de apuração: 03/07/2007 a 20/06/2011 - Displays de cristal líquido.

Aplica-se a NCM 8529.90.20 quando forem partes de monitores ou de televisores.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido"

Cientificado do Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário, arguindo preliminarmente a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa ante ao indeferimento do pedido de perícia, e no mérito, em apertadíssima síntese, reproduzindo os mesmos fundamentos de fato e de direito já trazidos em sede de Impugnação,

dando ênfase nos pontos que contradizem o julgado recorrido, para ao final, requerer o provimento do Recurso Voluntário interposto".

6. O conselheiro relator que me precedeu concluiu, ainda, que:

"Em suas razões de defesa, tanto na impugnação quanto na peça recursal, o sujeito passivo afirma que efetivou inúmeras importações dos mesmos produtos importados e objetos de (re)classificação fiscal nestes autos, nas quais teria empregado a Classificação Fiscal na Posição NCM nº 9013.80.10, e que tais processos de importação e pertinentes Declarações de Importação – DI's, foram parametrizadas no 'canal vermelho', inclusive juntando provas ilustrativas destas suas afirmações através de anexo à sua impugnação.

Essas afirmações do sujeito passivo, juntamente com a juntada de provas que demonstram, ao menos como fortes indícios de que realmente houveram (sic) essas parametrizações em canal vermelho, que são necessários alguns outros esclarecimentos a cargo da Administração, inclusive sob o pálio do contraditório, com manifestação expressa sobre tais fatos e documentos".

7. Nestes termos, foi aprovada pelo colegiado, por unanimidade de votos, a conversão do julgamento em diligência, decisão consubstanciada na Resolução nº 3402-000658 de 24/04/2014 para a finalidade de:

"a) Relacionar todas as Declarações de Importação – DI's. que compõem o lançamento constante deste processo administrativo fiscal PAF, de modo a adicionar colunas com a classificação adotada, a data do desembaraço aduaneiro e o canal de parametrização no qual cada referida DI foi desembaraçada (verde, amarelo, vermelho ou cinza);

b) Esclarecer se em relação as DI's. objeto de revisão aduaneira neste PAF, alguma delas foi objeto de determinação administrativa, quando do processo de desembaraço aduaneiro, para alteração da classificação fiscal, com ou sem imposição de multa por erro de classificação fiscal, em caso positivo relacionando-as e indicando as respectivas classificações fiscais empregadas pelo sujeito passivo e pela Autoridade Aduaneira, assim como, as datas de desembaraço aduaneiro".

8. Em cumprimento à diligência requerida, quanto ao item "a" da Resolução em referência, a autoridade fiscal aponta que "(...) a classificação adotada e a data do desembaraço aduaneiro de todas as Declarações de Importação – DI's já se encontram respectivamente individualizadas nas colunas "Q" – "COD NCM UTILIZADO" e "C" – "DIA DESEMBARAÇO" conforme detalhado à fl. 17 do Termo de Verificação Fiscal e Descrição dos Fatos (fl. 1.952 dos Autos) nada havendo para acrescentar". Em seguida, quanto ao canal de parametrização, informa que acrescentou "(...) uma nova coluna "AA" – "CANAL DE

PARAMETRIZAÇÃO” na TABELA 1, passando a identificar esta nova planilha eletrônica por “TABELA 1CARF”.

9. Quanto ao item "b" da Resolução proferida pelo colegiado, sobre se alguma DI objeto de revisão aduaneira deste processo teria sido objeto de determinação administrativa, quando do desembaraço, para a finalidade de alteração da classificação fiscal, a autoridade fiscal respondeu que *"Não é o caso. Nenhuma DI objeto deste Auto de Infração foi objeto de determinação administrativa"*.

10. Em sua manifestação, protocolada em 31/10/2014, sobre o relatório conclusivo da diligência realizada, a recorrente afirma que: (a) ao compulsar a tabela 1CARF, elaborada pela autoridade fiscal, constata que as DIs foram todas objeto de desembaraço aduaneiro, *"(...) sem que a Fiscalização aduaneira em nenhum momento haja oposto qualquer óbice em decorrência da adoção, pela recorrente, da NCM 9013.80.10 para a classificação dos painéis de LCD"*; (b) que dezenas das DIs objeto do auto de infração ora discutido foram parametrizadas para o Canal Vermelho, o que ocorreu em diversos momentos espalhados por todo o período coberto pela autuação e em todas as três *"(...) unidades da Receita Federal por onde a recorrente realizou as importações"*; (c) mitiga a informação prestada pela autoridade fiscal no sentido de que *"(...) nenhuma DI objeto deste Auto de Infração foi objeto de determinação administrativa"* informando que, para as DIs que fundamentam o auto de infração sob vergasta, de fato não houve determinação administrativa, mas que assim ocorreu em outros casos, citando exemplos; (d) por fim, repisa e reitera os argumentos e pedidos formulados no recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, relator.

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

I. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

12. Passo a analisar, em primeiro lugar, a alegação de nulidade pertinente a suposto cerceamento de defesa.

13. Em síntese, a recorrente requereu a realização de prova pericial nos termos do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, o que formulou nos seguintes termos, que recortamos das razões do seu recurso voluntário:

3.1.2 A prova pericial destina-se a demonstrar que os painéis de LCD importados pela Recorrente enquadram-se na descrição da Posição 9013, na medida em que: *a)* constituem “dispositivos de cristal líquido”; e *b)* não são “exclusiva ou principalmente” destinados aos aparelhos das posições 8527 ou 8528, de modo que não podem ser enquadrados na Posição 8529 e na NCM 8529.90.20.

14. O acórdão de primeira instância administrativa indeferiu o requerimento de produção de prova pericial sob a alegação de que: (i) em suas palavras, “(...) tanto a fiscalização quanto a interessada não discordam do fato de que os produtos são dispositivos de cristal líquido - LCD”; e (ii) haveria suficientes indícios de que os dispositivos em referência seriam utilizados como monitores LCD ou TV LCD.

15. Desnecessário, portanto, faz-se qualquer diligência para responder ao primeiro quesito proposto pela recorrente, pois o fato de a mercadoria se tratar de dispositivo de cristal líquido - LCD é questão incontroversa, e aqui não se observa qualquer cerceamento de defesa.

16. Quanto ao pedido de prova pericial para a finalidade de comprovar que os produtos importados não seriam “exclusiva ou principalmente” destinados aos aparelhos das posições 8527 ou 8528, entendo descabido, pois a própria recorrente poderia produzir conteúdo probatório apto a dar guarida às suas alegações no caso em debate.

17. De outro lado, o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a realização de diligências ou perícias é uma prerrogativa da autoridade julgadora, e não do impugnante, o que afasta a alegação de que o indeferimento de perícia consubstanciaria um cerceamento do direito de defesa:

Decreto nº 70.235/72 - “Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o art. 28 in fine”.

18. Entendo, ao analisar o pedido de reabertura da fase de instrução formulado pela recorrente, que os quesitos por ela formulados pouco ou nada acrescerão à formação de minha convicção sobre o caso trazido a conhecimento, alinhando-me à posição do julgador de primeira instância administrativa no sentido de que ela seria plenamente prescindível. A avaliação da necessidade de se realizar a perícia participa da esfera da discricionariedade do aplicador e, assim, faço-me acompanhar de precedentes deste Conselho, como se depreende da leitura do Acórdão nº 3201-000.617, de 02/02/2011, do Acórdão nº 205-01.497, de 03/02/2009, e do Acórdão nº 103-23.470, de 28/05/2008.

19. Assim, pelas justificativas acima descritas, dadas as circunstâncias do caso concreto, com base no art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e nos precedentes ora

referenciados, voto pelo indeferimento do pedido de diligência e entendo, ademais, neste particular, não ter havido qualquer prejuízo à ampla defesa da recorrente.

II. DA ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA

20. O período de apuração contemplado pela autoridade fiscal no curso do presente processo administrativo compreende o período de 03/07/2007 a 20/06/2011.

21. A ciência do sujeito passivo do conteúdo do auto de infração lavrado ocorreu em 31/10/2012.

22. Alega a recorrente que os créditos tributários relativos às DIs registradas antes de 31/10/2007 estariam extintos pela decadência, nos termos do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/66, que determina que a revisão aduaneira deve ser processada no prazo de 5 anos contado do registro da declaração de importação, conforme abaixo se transcreve:

Decreto-Lei nº 37/66 - “Art. 54. A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da Declaração de que trata o artigo 44 deste Decreto-lei.”

23. Desta feita, o lançamento efetuado em relação às declarações de importação registradas entre 03/07/2007 a 30/10/2007 estariam atingidos pela decadência.

24. A partir deste marco, ou seja, entre 31/10/2007 a 20/06/2011, não haveria que se falar em decadência, pois os lançamentos estariam dentro do prazo decadencial de cinco anos contados do registro das declarações de importação.

25. Esta, aliás, foi a conclusão do voto vencido da 24ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo I (SPI) que, por esta razão, exonerou créditos relativos às declarações de importação deste período.

26. O voto vencedor, por outro lado, trouxe à consideração o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, que trata do inciso I do art. 173 e do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional nos seguintes termos:

Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 - "40. (...) o **pagamento antecipado** da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias” - (seleção e grifos nossos).

27. Transcreve-se, ainda, o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que, segundo se depreende do parecer em referência, será aplicado no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento, ainda que parcial, tenha sido efetuado, desde que na ausência de dolo, fraude ou simulação:

Código Tributário Nacional - "*Art. 150 (...) § 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*" - (seleção e grifos nossos).

28. Por outro lado, na inobservância da condição proposta, ou seja, de pagamento, ainda que parcial, ou, ainda, caso se verifique o dolo, a fraude ou a simulação, será aplicável o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, que ora se transcreve:

Código Tributário Nacional - "*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...) I. Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*" - (seleção e grifos nossos).

29. A turma julgadora de primeira instância administrativa entendeu que, ao analisar o caso concreto, deparou-se com a inexistência de recolhimento de tributos, situação que enseja a aplicação do art. 173 CTN. Assim, rejeitou a decadência por maioria.

30. Ocorre que, conforme a recorrente explica em seu recurso voluntário, e se confirma por meio da análise do próprio TVF, houve recolhimento de IPI, PIS-Importação e Cofins-Importação, ainda que sob classificação fiscal diversa daquela pretendida pela recorrida. Não parece haver dúvida, portanto, de que assiste razão ao argumento de que os créditos tributários referentes às declarações de importação registradas antes de 31/10/2007, no concernente a estes tributos, foram atingidos pelo manto da decadência.

31. Quanto ao imposto de importação, todavia, a alíquota correspondente ao código NCM 9013.80.10 é zero, o que explica a inexistência de recolhimento deste tributo, ainda que parcial. Nada havia a ser recolhido no entendimento adotado pelo sujeito passivo à época dos fatos.

32. Assim, lançamento houve, mas a base de cálculo foi submetida a uma alíquota zero, o que, evidentemente, obstou qualquer pagamento.

33. Em apoio a este entendimento, transcrevo trecho do Acórdão nº 1803-00092, de 27/09/2009:

"O lançamento por homologação é aquele em que a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Note-se que a lei fala em dever de antecipar, e não de efetiva antecipação. Assim, ele ocorre independentemente de pagamento, ou seja,

não é relevante para a configuração do lançamento por homologação a existência de pagamento. Isto porque, o objeto da homologação não é o pagamento, mas sim, a atividade exercida pelo sujeito passivo, para determinar e quantificar a prestação tributária (...). O objeto da prestação não é o pagamento, mas sim a atividade exercida pelo contribuinte" - (seleção e grifos nossos).

34. Na análise do caso concreto, a atividade esperada, e efetivamente exercida, por parte do contribuinte, foi oferecer a informação na declaração de importação, cabendo à autoridade competente realizar o lançamento do imposto de importação.

35. Uma vez que se decida (i) que a classificação fiscal adotada pela recorrente estava correta, ou uma vez (ii) **que se comprove ter havido alteração do critério jurídico adotado pela autoridade fiscal**, como é o caso, como se verá a seguir, exigir pagamento, quando se sabe que a alíquota é zero, é pedir à contribuinte mais do que ela poderia fazer.

36. Assim, entendo pelo reconhecimento da extinção por decadência dos créditos relativos a lançamentos efetuados com base em declarações de importação registradas anteriormente a 30/10/2007, inclusive, com fundamento no Decreto-Lei nº 37/66, dos seguintes tributos: Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o Programa de Integração Social-Importação (PIS-Importação) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Importação (Cofins-Importação).

III. DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL E DA REVISÃO DO LANÇAMENTO

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

38. Há de se atentar para o fato de que a recorrente realizou, ao longo dos anos, a importação da peça em apreço, os referidos "dispositivo de cristal líquido - LCD", diversas vezes sob a classificação fiscal **NCM 9013.80.10**, tendo havido, inclusive, a parametrização da mercadoria objeto da presente discussão pelos canais vermelho e amarelo, conforme verificado em diligência específica para esta finalidade em atendimento a Resolução votada, em decisão unânime, por este Conselho.

39. 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.

40. 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 prevêm 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

41. 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".

42. 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*",¹ o que, não obstante, implica em vedação à modificação do lançamento "(...) *e, portanto, sua revisão, quando decorrente de erro de direito*".²

43. 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.

44. 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*".³ Assim, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, "(...) *não se pode invocar a legalidade para a revisão de lançamento por erro de direito*".⁴

45. 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*

¹ 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.

² Idem, p. 319.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. "Direito Tributário". São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, pp. 620-622.

⁴ Ibidem.

acerca das propriedades valorativas do bem",⁵ 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".⁶

46. Assim, "(...) a mera divergência na interpretação da norma que culmina em classificação equivocada configura erro de direito",⁷ não havendo possibilidade de revisão do lançamento sob pena de se malferir norma complementar de limitação ao poder de tributar.

47. Para Rubens Gomes de Sousa, não caberia ao Fisco a prerrogativa de invocar o "erro de direito" com a finalidade de revisar lançamento anterior,⁸ 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.⁹

48. 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".¹⁰ Aduziu, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já havia enfrentado a questão no Recurso Extraordinário nº 37.141, cujo acórdão foi prolatado em 26/08/1958, no qual se decidiu que "(...) não é lícito ao fisco rever o lançamento fiscal com base em mudança de critério, mas só com fundamento em erro de fato".¹¹

⁵ Ibidem.

⁶ Ibidem.

⁷ 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.

⁸ SOUSA, Rubens Gomes. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 3ª edição, 1975, p. 108.

⁹ Ibidem.

¹⁰ 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.

¹¹ Ibidem.

49. 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".¹² O preceito, em seu entendimento, teria "(...) grande aplicação, protegendo a estabilidade jurídica".¹³ 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".¹⁴

50. 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".¹⁵ 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".¹⁶

51. 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 Idem, p. 134.

¹³ Idem, p. 135.

¹⁴ Idem, p. 136.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ Idem, p. 137.

52. 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 desembarço. 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).

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

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

54. O posicionamento sustentado pelo Tribunal Fiscal 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).

55. 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.

56. 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*".

57. 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 DESEMPARAÇÃO ADUANEIRO RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO IMPOSSIBILIDADE SÚMULA 227 DO EXTINTO TRF.

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).

58. 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).

59. 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.

60. 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”,¹⁷ que “(...) deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-los nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros”,¹⁸ ponto no qual diverge de Alberto Xavier, para quem a norma se destinaria aos fatos geradores já ocorridos, porém ainda não lançados.¹⁹

61. E o que resta, ao nos voltarmos ao caso concreto da recorrente? De um lado, resta a sedimentação jurisprudencial em torno do tema por mais de meio século, desde a decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 até as decisões mais recentes, sejam aquelas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, sejam aquelas proferidas por este Conselho, o que aponta para o que José Maria Arruda de Andrade chama de amadurecimento institucional que cede lugar a regularidades comportamentais.²⁰ De outro lado, resta um

¹⁷ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 16ª edição, 2010, pp. 380-381.

¹⁸ Ibidem.

¹⁹ Ibidem.

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.

62. 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*”.²¹ e, bem poderíamos adicionar, sem qualquer prejuízo, a sua aplicação estável.

63. 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.

IV. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

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

64. Caso superado o argumento acima, cabe a análise da questão de fundo trazida a conhecimento deste Conselho, que se restringe a saber se a mercadoria importada pela recorrente, além de tratar-se de "dispositivo de cristal líquido" é exclusiva ou principalmente destinada ou não aos seguintes aparelhos: **televisores** ou **monitores**.

- **8527: aparelhos receptores para radiodifusão, mesmo combinados num mesmo invólucro, com um aparelho de gravação ou de reprodução, ou com um relógio**"); ou
- **8528 monitores e projetores, que não incorporem aparelho receptor de televisão; aparelhos receptores de televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor de radiodifusão ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som ou de imagens**".

65. Em caso positivo, deixarão de se enquadrar na **NCM 9013.80.10**, pois, em que pese ainda se tratar de um "**dispositivo de cristal líquido - LCD**, neste caso passa a ser aplicável a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) nº 01, que dispões, para o aplicador, uma meta-regra de aplicação consistente em a **NCM 8529.90.20** ("**aparelhos das posições 8527 ou 8528**").

66. Em nosso sentir, a principal prova trazida aos autos pela recorrente é o Relatório Técnico da Divisão de Sistemas Eletrônicos (DVEL) elaborado pelo Instituto de Tecnologia para o desenvolvimento (LACTEC), situado às *fls.* 1969-1977 do presente processo

administrativo. Nele, aponta-se que os dispositivos de cristal líquido, ou "painéis LCD" não são partes exclusivamente de televisores ou monitores, podendo conhecer outras destinações.

67. Aduz, ainda, que em inúmeras oportunidades a própria Secretaria da Receita Federal reconheceu expressamente que os "painéis LCD" devem ser classificados no código **NCM 9013.80.10**, como na Decisão nº 443 de 24/11/1997, ou na Solução de Consulta nº 37, de 17/09/2007, entre outras.

68. A recorrente informa, ainda, que tais decisões da Receita Federal foram posteriormente reformadas, o que comprova apontando diversas Soluções de Divergência, como a nº 13 de 11/11/2011, ou a nº 14 de 11/11/2011, que passaram a decidir pela aplicação do código **NCM 8529.90.20**.

69. Observo que, em que pese tal esforço realizado pela contribuinte, ora recorrente, seja apto a demonstrar de maneira mais do que satisfatória a alteração do critério jurídico por parte da autoridade administrativa, em contrariedade ao art. 146 do CTN, e que tal argumentação de fato torne ainda mais robusta a sua razão quanto à impossibilidade da revisão do lançamento, conforme se discutiu no item anterior, não se altera a percepção em torno da classificação fiscal que deva ser adotada efetivamente pela contribuinte.

70. Isto porque, apesar de o Relatório Técnico LACTEC apontar que os painéis LCD podem ter destinação diversa, que não em monitores e televisores, podendo ter outras destinações as mais variadas, e apesar de as soluções de consulta da Receita Federal apontarem que tais produtos deveriam estar classificados sob o código **NCM 9013.80.10**, o núcleo da questão não está na busca das aplicações potenciais do produto, mas no seu uso efetivo pelo contribuinte.

71. Conforme aprendi por meio da leitura das informações técnicas carreadas ao processo sobre os painéis de LCD, não há controvérsia sobre a multiplicidade de formas em que tal material poderá ser empregado. As diferentes classificações possíveis são suficientes para demonstrá-lo.

72. O que é necessário saber é se, no caso concreto, a mercadoria importada foi destinada "exclusiva ou principalmente" ao emprego em televisores ou monitores, o que se resolveria única e exclusivamente por meio da produção de provas que elidissem a argumentação sustentada no TVF e este ponto, com todas as vênias, no meu entender, não ficou claro.

73. Em outras palavras, para fazer valer a classificação fiscal por ela defendida, deveria a recorrente ter feito prova cabal de que **não** destina "exclusiva ou principalmente" os painéis de LCD que importa para estas finalidades, mas para outras.

74. Seleciono trecho do acórdão recorrido que esclarece este ponto, e demonstra a prova, contrária à recorrente, produzida pela autoridade fiscal:

*"Em nenhum momento a interessada diz que os dispositivos não vão compor monitores ou televisores mas sim que **podem** ser utilizados para outras finalidades, inclusive protestando por laudo pericial para que isso seja esclarecido. Ocorre que a fiscalização, em diligência junto à interessada, conseguiu reunir documentação suficiente para definir, através dos "part number" de cada produto, sua utilização principal, que é como monitor LCD ou TV LCD" - (seleção e grifos nossos).*

75. A fiscalização comparou, ainda, as declarações de importação da contribuinte registradas no Siscomex para as mercadorias que foram objeto do auto de infração sob análise, singularizadas pelos "part number", e apontou que, sempre que fez uso à *ex tarifária* da NCM 8529.90.20, descrevia "(...) *cada tela de LCD com todos os elementos necessários ao enquadramento como parte de monitores ou de televisores e, quando não, descrevia apenas como dispositivo de cristal líquido*".

76. Assim, com base nestes elementos, e tendo em vista, sobretudo, a ausência de contraprova que elida a argumentação tecida pela autoridade fiscal, voto pela improcedência do recurso voluntário neste ponto, de maneira a entender que o código NCM **9013.80.10** não deve ser aplicado ao presente caso.

IV.2. Da multa regulamentar

77. A recorrente, em que pese não demonstrar satisfatoriamente a destinação dos painéis LCD, apontou com clareza a alteração de critério empreendida pela autoridade fiscal, o que comprova a existência de uma dúvida quanto à aplicação de dispositivos jurídicos, pois a atividade de aplicar envolve não apenas cognoscibilidade e volição do aplicador, mas, sobretudo, a aproximação casuística às bases fáticas apresentadas pelas partes.

78. Frente, portanto, 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 no **"Item III"** deste voto, não é o caso.

79. 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"*.

80. Assim sendo, ainda que superada a nulidade apontada no **"Item III"** deste voto, devem ser excluídas as penalidades, entre elas a multa regulamentar, além dos juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo.

V. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA PARTE FINAL DO INCISO I DO ART. 7º DA LEI Nº 10.865/2004

81. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.007, ao qual foi aplicado o regime da repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade da parte final do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, tendo afastado da norma, consequentemente, o alargamento de valor aduaneiro

decorrente da expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições".

82. Em consonância com aludida decisão a redação atual do dispositivo em comento, a base de cálculo do PIS/Pasep - importação e da COFINS - Importação sobre "a entrada de bens estrangeiros no território nacional" (inciso I do caput do artigo 3º) deverá ser "o valor aduaneiro", redação dada, ademais, pelo artigo 26 da Lei nº 12.865, de 09/10/2013.

83. Com base nestes fundamentos, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para a finalidade de reconhecer: **(i)** a nulidade da revisão de lançamento já homologado com fundamento em alteração de critério jurídico; **(ii)** a extinção por decadência dos créditos relativos a lançamentos efetuados com base em declarações de importação registradas anteriormente a 30/10/2007, inclusive; **(iii)** a exclusão da multa regulamentar e a impossibilidade da imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo; e **(iv)** a exclusão do valor referente ao ICMS incidente no desembaraço aduaneiro da base de cálculo das contribuições sobre a importação, fazendo com que o PIS-Importação e a Cofins-Importação incidam exclusivamente sobre o valor aduaneiro.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

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 um sem-número de 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

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

Autenticado digitalmente em 02/08/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmen

te em 02/08/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por R

OBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 04/08/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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)

E continuando, a argumentação da contribuinte sugere que a autoridade fiscal não discute a natureza dos produtos, sua aplicação e tão pouco afirma que houve equívoco em sua descrição nas Declarações de Importação, o que evidencia a inexistência de erro de fato — que seria a única hipótese em que se poderia cogitar a revisão de lançamento, na medida em que, identificado erro de fato, poder-se-ia cogitar de alteração de classificação fiscal que não decorresse de mudança de critério jurídico.

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 aduaneiro 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 desembaraço 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 tranqüilidade 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 tiram 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 (incluído aí o lançamento) 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 de 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.

CÓPIA