



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

Processo n° 11829.720036/2012-38
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.107 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2016
Matéria REVISÃO ADUANEIRA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.
Recorrente SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 05/02/2007 a 26/12/2011

REVISÃO ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO.

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. A revisão aduaneira não está limitada 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. O desembaraço feito sem exigência fiscal não formula critério jurídico limitador da revisão aduaneira nos termos do artigo 146 do CTN.

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).

PENALIDADES NA REVISÃO ADUANEIRA DE MUITAS IMPORTAÇÕES. AFASTAMENTO. EXISTÊNCIA DE DEFINIÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO EM ATO DA ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA TRIBUTÁRIA.

É de se afastar a penalidade quando a classificação fiscal determinada a partir de revisão aduaneira confrontar a adotada pelo importador que seria idêntica à classificação definida em ato da administração para o mesmo produto. Esta é a inteligência do Código Aduaneiro, onde se encontra lei (artigo 97 e 101 do Decreto-lei n. 37, de 1966) que prevê o afastamento das penalidades quando o importador tiver adotado em suas importações entendimento ou definição de classificação firmada pela administração aduaneira ou tributária, mesmo que o importador não seja o destinatário dessa manifestação da administração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, 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 Declarações de Importação DIs registradas anteriormente a 08/11/2007, por unanimidade, nos termos do voto, sendo que o Conselheiro Robson José Bayerl acompanhou pelas conclusões; (c) inclusão do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS e COFINS – deu-se provimento, por unanimidade; (d) classificação fiscal – negou-se provimento, por unanimidade; (e) Revisão Aduaneira e a mudança de critério jurídico (aplicação do artigo 146 do CTN) – deu-se provimento parcial, por maioria, nos termos do voto do relator, 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; (e) exclusão de penalidades e juros – deu-se provimento ao recurso, por unanimidade, nos termos do voto, e (f) suspensão do IPI no período posterior a março de 2009 – negou-se provimento ao recurso, por maioria, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Waltamir Barreiros e Elias Fernandes Eufrásio, que convertiam

em diligência para verificação do cumprimento dos requisitos. O Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco apresentará declaração de voto.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Para apresentar o objeto deste processo, tomo a liberdade de reproduzir a síntese da lide constante do recurso voluntário:

II - BREVE SÍNTESE DA LIDE

- 2.1 Os Autos de Infração abrangem as importações de "*Painéis (display) de Cristal Uquido (LCD)*" realizadas pela Recorrente nos anos de 2007 a 2011.
- 2.2 Foi constituído crédito tributário referente ao Imposto de Importação, ao Imposto sobre Produtos Industrializados, ao PIS-Importação, à COFINS-Importação, multa por lançamento de ofício, multa regulamentar e juros de mora.
- 2.3 Entendeu a Fiscalização que haveria se verificado falta do recolhimento dos referidos tributos devidos na importação de painéis de LCD, em decorrência da utilização, pela Recorrente, na classificação dos produtos, da NCM 9013.80.10, quando, no entender da Fiscalização, deveria haver adotado a NCM 8517.70.99.
- 2.4 Como a alíquota do Imposto de Importação aplicável aos produtos classificados na NCM 9013.80.10 é 0%, a Recorrente não recolheu qualquer valor a título de Imposto de Importação em relação aos painéis de LCD no momento da importação. Além disso, calculou o IPI com base em uma alíquota de 5%.
- 2.5 Entendendo, a Fiscalização, no entanto, que os painéis de LCD deveriam ser classificados na NCM 8517.70.99, a que corresponde uma alíquota do Imposto de Importação de 8%, efetuou o lançamento do Imposto de Importação alegadamente devido quando da importação dos painéis de LCD. A Fiscalização efetuou também o lançamento de diferenças relativas ao IPI, seja em decorrência da cobrança do Imposto de Importação — que integra a base de cálculo do IPI —, seja em decorrência da utilização da alíquota de 10%, aplicável para produtos da NCM 8517.70.99. A Fiscalização efetuou, ainda, o lançamento da diferença

alegadamente devida a título de PIS-Importação e de COFINS-Importação, em decorrência do aumento do Imposto de Importação, do IPI e do ICMS supostamente devidos nas importações de painéis de LCD nas importações objeto do Auto de Infração. Os valores supostamente devidos a título de Imposto de Importação, IPI, PIS-Importação e COFINS-Importação foram acrescidos da multa por lançamento de ofício e de juros de mora.

2.6 Além disso, em decorrência da suposta classificação incorreta dos painéis de LCD, a Fiscalização aplicou à Recorrente a multa administrativa prevista no inciso I do artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001⁵.

2.7 A Recorrente apresentou Impugnação, requerendo fosse julgado integralmente insubsistente os Autos de Lançamento.

2.8 O r. Acórdão nº 16-46.686, proferido pela 24ª Turma da DRJ em São Paulo 1, por maioria, rejeitou a preliminar de decadência, e, por unanimidade, afastou as demais alegações da Recorrente, mantendo integralmente a exigência nos termos em que foi formulada.

A ementa do r. Acórdão recorrido está redigida nos seguintes termos

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 05/02/2007 a 26/12/2011

Displays de cristal líquido.

Aplica-se a NCM 8517.70.99 quando forem partes de aparelhos telefônicos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, em seu recurso voluntário, traz os seguintes argumentos e pedidos, em resumo:

- preliminar de nulidade do acórdão recorrido, por cerceamento de defesa pelo indeferimento da prova pericial.
- preliminar de decadência - os supostos créditos tributários relativos às Declarações de Importação registradas antes de 08 de novembro de 2007 haviam sido extintos pela prescrição;
- no mérito, a Recorrente classificou corretamente os painéis de LCD importados na NCM 9013.80.10
- a inexistência de qualquer valor devido a título de PIS-Importação e de COFINS-Importação: a impossibilidade de se incluir o II e o IPI na Base de Cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação : Existência de decisão do STF em Repercussão Geral.
- no presente caso, os lançamentos realizados pela Fiscalização em relação a fatos jurídicos passados, em consequência de desclassificação fiscal promovida após o desembaraço aduaneiro dos painéis de LCD, decorreram de verdadeira mudança de critério jurídico, de modo que os Autos de Infração não pode prevalecer.
- a exclusão dos juros de mora e das multas: A aplicação do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional
- a impossibilidade de aplicar-se a multa por Classificação Fiscal Equivocada nos casos em que a classificação fiscal foi determinada pela própria fiscalização aduaneira
- a impossibilidade de se cobrar valores relativos ao IPI no período posterior a Março de 2009: a suspensão do IPI instituída pela Lei nº 11.908, de 03 de março de 2009
- a impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Este processo chegou ao CARF e foi submetido a sessão quando o julgamento foi convertido em diligência para, consoante o Acórdão n. 3402-000.659:

Como pode ser verificado do inteiro teor do processado, trata-se de lançamento tributário decorrente de revisão aduaneira, de modo que trata-se de um procedimento que reporta-se a verificação da regularidade do lançamento tributário anterior, havido quando do despacho aduaneiro que culminou com a nacionalização da mercadoria, e que já foi objeto de um procedimento administrativo próprio, por ocasião do desembaraço aduaneiro. 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.

Afirmou ainda o sujeito passivo, que igualmente teria empregado, para o produto em questão e inclusive para DI's mencionadas na impugnação e que estariam contempladas nos lançamentos em análise, uma classificação "diversa" daquela da Posição NCM nº 9013.80.10, mas que lhe teria sido exigido que se lhas alterassem a classificação justamente para a Posição NCM nº 9013.80.10, inclusive aplicando-lhe multa por erro na classificação fiscal.

...

Para casos como o ora analisado, em que efetivamente se materializa a insuficiência de provas para o deslinde da análise do processado, o próprio regulamento do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235/72) prevê, no art. 29, o seguinte:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Assim sendo, entendo que o processo não se encontra suficientemente instruído e as provas existentes não foram ainda totalmente exauridas e analisadas sob o pálio do contraditório, não se encontrando, conseqüentemente, em condições de receber um julgamento justo, razão pela qual **voto por converter o julgamento em diligência**, para que a Autoridade Preparadora adote as seguintes providências:

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;

c) Confeccionar "Relatório Conclusivo" da diligência, relativamente aos documentos relativos aos desembaraços aduaneiros, os canais de parametrização e eventuais erros de classificações fiscais quando dos desembaraços aduaneiros;

d) Após, seja intimando o contribuinte para que se manifeste sobre o "Relatório Conclusivo", querendo, em prazo não inferior a 30 (trinta) dias, após o que, com ou sem manifestação, sejam os autos remetidos a este Conselho para reinclusão em pauta para prosseguimento no julgamento.

Em atendimento à diligência, a autoridade de jurisdição juntou planilhas complementando as anteriores - que instruem o auto de infração - e indicando as declarações de importação cujo despacho aduaneiro se deu ou pelo canal verde, ou pelo canal amarelo, ou pelo canal vermelho, além das que teria havido exigência fiscal para alteração da classificação fiscal.

Intimado dessa Informação fiscal, o contribuinte retomou argumentos do seu recurso voluntário, e expôs seu entendimento de que a diligência concorreu para demonstrar a procedência de suas alegações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Preliminares:

Pedido de declaração de nulidade do Acórdão Recorrido: ALEGAÇÃO DE Cerceamento de Defesa pelo Indeferimento da Prova Pericial

A Recorrente afirma que requereu a realização de prova pericial, nos termos do inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72. Explicou que a prova pericial destinar-se-ia 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 destinados exclusivamente à fabricação de telefones celulares, podendo ser utilizados também na fabricação de outros produtos. E que esses elementos seriam essenciais para demonstrar o acerto da classificação fiscal adotada pela Recorrente e o equívoco do enquadramento pretendido pela Fiscalização. Tratar-se-ia, por isso, de prova essencial à defesa da Recorrente e ao correto deslinde da questão.

Entende que a negativa de produzir a prova pericial por parte dos Julgadores de 1º piso cerceou seu direito de defesa, razão por que pede a declaração de nulidade do acórdão recorrido.

A Delegacia de Julgamento, nos termos do artigo 18 do Decreto n. 70.235/1972 (com redação da Lei n. 8.748/1993), indeferiu o pedido de perícia por entender

que a documentação trazida pela contribuinte e pela autoridade fiscal seria suficiente para o deslinde do caso.

Tanto a fiscalização quanto a interessada não discordam do fato de que os produtos são dispositivos de cristal líquido - LCD. A lide se forma quando a fiscalização defende que os tais dispositivos são partes de telefones celulares e a interessada defende múltiplas aplicações para os equipamentos.

Em nenhum momento a interessada diz que os dispositivos não vão compor celulares 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, separado pela SAMSUNG em uma pasta denominada "data sheet celular", sua utilização principal, que é como telas para telefones celulares.

...

Com base na documentação técnica trazida aos autos pela interessada, verificamos as expressões "designed for cellular phones", "display terminals for cellular phone", que significam projetadas para telefones celulares e telas para telefones celulares, além da descrição de todo o processo de acoplamento das telas aos celulares, inclusive com alto-falantes e imagens ilustrativas.

Em virtude de as mercadorias já estarem identificadas, indefiro o pedido de perícia por julgar prescindível para o deslinde do presente caso, conforme art. 18 do Decreto 70235/72, com a redação da Lei 8748/93:

Vejo que a contribuinte havia instruído sua impugnação com laudo técnico, cujo teor concorre para elucidar os pontos que pretendia tratar através da perícia. Ou seja, ela trouxe aos Julgadores elementos para fortalecer e demonstrar suas alegações. Além disso, a leitura de suas peças recursais demonstra o seu entendimento das acusações feitas e o seu exercício pleno de defesa e ao contraditório.

O indeferimento da instância de 1º piso se deu dentro das prescrições legais, sem ofender o direito da contribuinte ao contraditório, à defesa e ao devido processo legal, motivo por que proponho a este Colegiado não seja acolhida esta preliminar de nulidade.

Preliminar de Decadência

A decadência havia sido alegada pelo contribuinte em sua impugnação, e os julgadores de 1º piso concluíram que ela não poderia beneficiá-lo, pois: (1º) não houve antecipação de pagamento do tributo, e nessa condição (2º) deve prevalecer a regra do inciso I do artigo 173, ao invés da do § 4º do artigo 150, ambos do CTN, e o (3º) termo inicial do prazo decadencial, nessa regra, será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado. Eles firmaram:

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

Autenticado digitalmente em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/

06/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 28/05/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJ

O BRANCO, Assinado digitalmente em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 01/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tendo sido registradas as DI em 2007, a contagem do prazo decadencial teve início em 1/1/2008, encerrando-se em 1/1/2013. O lançamento, aperfeiçoado pela ciência do interessado, ocorreu em 8/11/2012. Rejeito a decadência.

Eles afastaram a regra do artigo 54 do Decreto-lei n. 37, de 1966, por definirem que esta, por ser de nível inferior ao CTN na hierarquia das leis, não poderia prevalecer.

sobre a alegação da recorrente de que houve antecipação de pagamento e a definição do termo inicial da decadência em caso de Declaração de Importação:

A recorrente primeiramente contesta afirmando que "houve, sim, recolhimento de tributos no momento do registro das Declarações de Importação, havendo o pagamento do IPI, do PIS-Importação e da COFINS-Importação, ainda que não no montante pretendido pela Fiscalização." E sendo assim, "não há como se pretender aplicar a disposição do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional ao presente caso, pela circunstância de não haver ocorrido o pagamento do Imposto de Importação."

Para demonstrar a base dessa sua proposição, a recorrente argumenta:

3.2.9 para que se aplique o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o não-pagamento deve decorrer da ausência de lançamento do tributo.

....

3.2.11 No presente caso, no entanto, o não-pagamento não decorre da ausência de lançamento do Imposto de Importação. a Recorrente efetuou o lançamento do Imposto de Importação, como bem evidenciam as Declarações de Importação.

3.2.13 Ocorre que o Imposto de Importação foi calculado à alíquota zero, de modo que não havia imposto a recolher.

3.2.14 Isso, no entanto, não significa que não houve lançamento. E, havendo o lançamento do tributo, ainda que calculado à alíquota zero — não redundando, em consequência, em tributo a recolher —, resta afastada a aplicação do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Ao percorrer as planilhas com as Declarações de Importação analisadas neste processo, vejo que não houve pagamento do Imposto de Importação. O contribuinte alega que houve lançamento do tributo à alíquota de zero por cento (0%); e que essa situação atende o requisito que define a regra do § 4º do art. 150 do CTN, qual seja, apesar do imposto de importação ter sido nulo (pela aplicação da alíquota zero), houve antecipação de pagamento. Somente se aplicaria a regra do inciso I do art. 173 do CTN se não tivesse havido lançamento.

Entendo que essa tese da contribuinte não pode prosperar. Ela está propondo uma interpretação que extrapola a clareza mediana do texto legal (artigo 150 do CTN), pois esse texto define que o contribuinte deve antecipar o pagamento, e esse pagamento, assim, extingue o crédito tributário sob condição resolutória. Não há pagamento de valor zero. A meu ver, é necessário que haja pagamento efetivo para que se tenha antecipação de pagamento. Para o Imposto de Importação, neste caso, penso que a decadência deve ser determinada pela regra do inciso I do art. 173 do CTN.

Entretanto, o mesmo não ocorre com os demais tributos (IPI, PIS Importação e COFINS Importação), onde, a meu ver, houve antecipação de pagamento, como pude verificar consultando as mesmas planilhas acima citada. Para cada um desses, creio que deve ser aplicada a regra do § 4º art. 150 do CTN.

Essa proposição está consoante o que dispõe o artigo 138 - caput e parágrafo único - do Decreto-lei n. 37, de 1966.

Esclareço minha visão de que a decadência deve ser analisada individualmente a cada tributo, afinal o lançamento e o auto de infração são sempre referentes a um único tributo, individualmente (art. 9º do Decreto n. 70.235, de 1972).

Por isso, apesar de termos vários tributos em uma mesma declaração de importação, entendo que a decadência deve ser decidida separadamente. E, além, disso, o pagamento de um determinado tributo não aproveita ao outro como antecipação de pagamento. Assim, por exemplo, apesar de haver antecipação de pagamento do PIS Importação, esse fato não constitui antecipação de pagamento para o Imposto de Importação.

Sobre a aplicação da regra contida artigo 54 do DL 37/1996:

Os Julgadores de 1º piso afastaram a regra do artigo 54 do DL 37/1966 por entenderem que ela não poderia prevalecer sobre o CTN, por ser de hierarquia inferior.

Decreto-lei n. 37, de 1966:

Art. 54 - **A apuração** da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e **da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração** de que trata o art.44 deste Decreto-Lei²⁴. (grifou-se)

A recorrente argumenta em sentido contrário: de que essas normas não são superiores uma com relação à outra; que a do Decreto-lei 37/1966 é posterior à do CTN e, portanto, se aplica ao caso o § 1º do art. 2º do Decreto-lei n. 4.657/1942; além disso, ela é norma mais específica que as do CTN.

Passemos a análise desse ponto. Entendo que a justificativa de que uma seria superior à outra e esse seria o único motivo para desconsiderar a do artigo 54 não pode ser acolhida. Explico-me. Precisamos ter em mente o fato de que as duas leis coexistem há décadas e foram recepcionadas e mantidas pelas Constituições Federais como efetivas e necessárias em **nosso ordenamento jurídico. Portanto, a solução da eventual antinomia entre elas deve ser**

encontrada por esse mesmo sistema de leis, e não por uma figura de pretensa hierarquia entre elas. Por isso, parece-me correta, como proposto pela contribuinte em seu recurso, a remissão às regras do Decreto-lei 4.657, de 1942, para tratar essa coexistência.

"A decadência do direito da Fiscalização de realizar o lançamento do crédito tributário deve seguir o disposto no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66 e no artigo 638 do Regulamento Aduaneiro, e não o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Equivoca-se também o voto prevalente, ao afirmar que "[o] artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, citado pelo relator, não pode contrariar o CTN, norma de hierarquia superior".

O Decreto-Lei nº 37/66 já possuía *status* de Lei Complementar sob a vigência da Constituição Federal de 1967.

Assim, se houvesse antinomia entre o Código Tributário Nacional e o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66, o artigo 54 do Decreto-Lei 37/66 deveria prevalecer, nos termos do que expressamente determina o parágrafo 1º do artigo 2º do Decreto-Lei nº 4.657/42:

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

O artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66 constitui **norma especial** em relação ao artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional..

Com efeito, o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66 disciplina a decadência do direito de constituir o crédito tributário **especificamente no caso de revisão aduaneira**, ao passo em que o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional disciplina o direito de constituir o crédito tributário **em geral**

Mesmo que uma eventual antinomia entre o Código Tributário Nacional e o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66 não pudesse ser solucionada pelo critério temporal, ela seria resolvida pelo critério da especialidade, nos termos do parágrafo 2º do artigo 2º do Decreto-Lei nº 4.657/42

Creio que a razão está com a recorrente quanto à aplicação do artigo 54 do Decreto-lei 37/1966 a este caso. De fato, a norma deste artigo, além de ser posterior às postas na Lei n. 5.172/1966, é mais específica que àquelas contidas no CTN, pois ela se refere à revisão aduaneira, e deve prevalecer nas situações de revisão aduaneira.

As regras de decadência da Lei n. 5.172, de 1966, não são só anteriores às postas pelo Decreto n. 37/1966, como são mais gerais que essas, não podendo reger as situações de revisão aduaneira.

Ademais, a equivalência da dignidade dessas leis deveria levar em conta que cada uma delas, a partir de iniciativas com base em poderes constitucionais, procurou reorganizar, com amplitudes diversas, importantes matérias de interesse do Estado. Nesse sentido, podemos reconhecer que o DL 37/1966 não foi criada como uma legislação casuística, mas veio comprometida com um propósito muito amplo, chegando ao ponto de pretender substituir o centenário Código contido na Consolidação das Leis da Alfândegas e Mesas de Renda.

Retornando ao caso em apreciação, vemos que os autos de infração objeto deste processo têm sua gênese em procedimento de revisão aduaneira. A regra do artigo 54 do DL 37/1966 é imperativa nesse caso. O resultado da revisão aduaneira tem um prazo de cinco

anos, contado da data do registro da declaração de importação, para se constituir eventual crédito tributário devido.

Como a contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração em 08 de novembro de 2012, em relação a todas as Declarações de Importações registradas antes de 08 de novembro de 2007, a revisão aduaneira não foi concluída no prazo previsto no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66, e devem ser considerados como destituídos de efetividade.

Sobre a aplicação do artigo 139 do Decreto-lei n. 37, de 1966

Também creio que deve ser respeitado os limites postos pelo artigo 139 do DL 37/1066 para a constituição e exigência de penalidade. As regras de decadência dadas pelo CTN se referem a tributos, mas não às penalidades do direito aduaneiro. Por isso, proponho a este Colegiado que as multas administrativas referentes a infrações anteriores a 08 de novembro de 2007 - considerando os cinco anos desde a ciência dos autos de infração - devem ser desconstituídas por força desse dispositivo legal.

Decreto-lei n. 37, de 1966:

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. [\(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988\)](#)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. [\(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988\)](#)

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

Conclusão sobre regras de prescrição e decadência

Tendo em vistas as considerações postas aqui, neste tópico, proponho que sejam mantidas as exigências dos tributos das Declarações de Importação cujo registro tenha sido posterior a 08 de novembro de 2007 e as exigências das multas administrativas cuja infração tenha ocorrido após essa mesma data.

Da exigência do PIS Importação e da COFINS Importação - Com relação à inclusão do ICMS e das próprias contribuições sociais na determinação das bases de cálculos e da apuração dos valores devidos:

Com relação a este tópico, entendo que a razão assiste à contribuinte. O entendimento do Supremo Tribunal Federal, em sede do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, afetado com repercussão geral, julgado em 20 de março de 2013, declarou a inconstitucionalidade do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004. O dispositivo julgado inconstitucional determinava a inclusão do ICMS e das próprias contribuições para o PIS e COFINS, na base de cálculo dessas contribuições incidentes na importação de bens.

O acórdão tem a seguinte ementa:

"EMENTA. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS - importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.

2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.

3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.

4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.

5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.

(...)

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: "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 , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01/01/

10. Recurso extraordinário a que se nega provimento. "

(RE 559937, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013 EMENT VOL-02706-01 PP-00011)

S.m.j., o *caput* do art. 62-A do RICARF determina que "as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C" do Código de Processo Civil (CPC), "deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF".

Sendo assim, por força desse dispositivo deve prevalecer o afastamento do entendimento fiscal quanto a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo dos PIS e da COFINS aqui em discussão.

O contribuinte defendeu a inexistência de qualquer valor devido a título de PIS-Importação e de COFINS-Importação devido à impossibilidade de se incluir o II e o IPI na base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação, e também devido à existência de decisão do STF em Repercussão Geral tratando da base dessas contribuições.

Entende o contribuinte que, "não havendo qualquer irregularidade em relação ao valor aduaneiro indicado pela Recorrente nas Declarações de Importação e não incluindo o valor aduaneiro os montantes relativos ao Imposto de Importação, ao IPI ou ao ICMS, de modo que eventuais alterações do Imposto de Importação, do IPI ou do ICMS incidentes nas importações não repercutem no valor do PIS-Importação e da COFINS-Importação, não há como se sustentar que a Recorrente deva recolher qualquer valor complementar a título de PIS-Importação e COFINS-Importação, devendo, pelo menos nessa parte, serem julgados insubsistentes os Autos de Infração."

Parece-me que tem razão a recorrente. O PIS Importação e a COFINS Importação lançados foram determinados por efeitos reflexos decorrentes das alterações do Imposto de Importação e do IPI sobre o ICMS. A base de cálculo dessas contribuições incluía o ICMS e as próprias contribuições. Mas como já vimos anteriormente neste voto, nessa base de cálculo não mais se adicionam o ICMS e as próprias contribuições.

Por decorrência, as alterações do Imposto de Importação e do IPI não podem mais gerar reflexos sobre a apuração do PIS Importação e da COFINS Importação.

Por isso, proponho a este Colegiado dar provimento ao recurso voluntário neste ítem.

SOBRE A CLASSIFICAÇÃO FISCAL

A recorrente explica que não há dúvida de que os painéis de LCD importados constituem *"dispositivos de cristal líquido"*. *Vale-se do laudo técnico, que juntou em sua impugnação, para demonstrar o parecer de um especialista. Vejamos o que informa esse laudo a respeito:*

"As mercadorias que estão sendo analisadas tratam-se de mostradores de imagem (displays) confeccionados com tecnologia de cristal líquido, logo, podem ser perfeitamente, completamente e especificamente descritas como "Dispositivos de cristal líquido". **Do ponto de vista técnico é a descrição mais específica que se pode fazer das mercadorias analisadas", (grifou-se)**

Na visão da recorrente, a NCM 9013.80.10 é a única correta para o produto em questão. Para essa afirmação, ela invoca, preliminarmente a Regra Geral n. 01 do Sistema Harmonizado (RGI/SH 1), e em seguida discorre:

Regra Geral n. 01:

. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, **a classificação é determinada pelos textos das posições** e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

De acordo com a Nota Explicativa relativa à Posição 9013 contida nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias aprovada pela Instrução Normativa RFB nº 807/2008, a Posição 9013 *"compreende especialmente"*:

1) Os **dispositivos de cristais líquidos**, constituídos por uma camada de cristal líquido encerrada entre duas placas ou folhas de vidro ou de plástico, com ou sem condutores elétricos, em peça ou recortados em formas determinadas, e que não consistam em artefatos compreendidos mais especificamente em outras posições da Nomenclatura.

O texto da Posição 9013 descreve os *"dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente noutras posições"* e a NCM 9013.80.10 refere expressamente os *"Dispositivos de cristais líquidos (LCD)"*.

Sublinha o contribuinte que "a descrição da posição 9013 não indica que os "dispositivos de cristais líquidos" nela enquadrados sejam apenas aqueles destinados à óptica. A descrição da Posição 9013 faz referência a *"outros aparelhos e instrumentos de óptica, não especificados nem compreendidos noutras posições do presente Capítulo"*, ou seja, a outros aparelhos e instrumentos de óptica especificados ou compreendidos no Capítulo 90, como os *"[b]inóculos, lunetas, incluindo as astronômicas, telescópios ópticos, e suas armações; outros instrumentos de astronomia e suas armações"*, da Posição 9005, ou os "microscópicos ópticos", da Posição 9011. Mas o Capítulo 90 não abrange apenas artigos de óptica, senão que abrange produtos bastante complexos e que nada tem a ver com óptica, como as câmaras e os projetores cinematográficos, da Posição 9007, os microscópios, da Posição 9012, ou os *"instrumentos e aparelhos para medicina, cirurgia, odontologia e veterinária, incluídos os aparelhos para antilografia e outros aparelhos eletromédicos"* da posição 90.18."

Aditivamente, o contribuinte invoca a Regra Geral de Interpretação n.º 03 do Sistema Harmonizado (RGI SH 3), argumentando que, na hipótese - que ele não acolhe - de que o produto em questão pudesse ser enquadrado em duas ou mais NCMs, deveria prevalecer a que proporcione descrição mais específica, ou mais completa. Em suas palavras:

Mesmo que, por amor à argumentação, admitisse-se que os painéis de LCD importados pela Recorrente pudessem ser enquadrados na NCM 8517.70.99, **ainda assim, a NCM a ser adotada seria a NCM 9013.80.10. Isso porque, podendo ser os painéis de LCD importados pela Recorrente enquadrados na**

NCM 8517.70.99 e na NCM 9013.80.10, sua classificação dar-se-ia de acordo com o disposto na RGI/SH 3, a, que prevê:

Regra Geral n 03:

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) **A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.** Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria. (...) (grifou-se)

Em sua opinião, os painéis de LCD importados pela Recorrente — que são dispositivos de cristais líquidos e seriam também partes destinadas aparelhos telefônicos portáteis para redes celulares enquadrados na NCM 8517.12.31 — deveriam ser classificadas na NCM 9013.80.10, como dispositivos de cristais líquidos, e não na NCM 8517.70.99, como partes para os aparelhos telefônicos portáteis para redes celulares, enquadrados na NCM 8517.12.31. Essa sua opinião encontraria reforço no Laudo Técnico juntado com a Impugnação,

O contribuinte aponta que a autoridade fiscal baseou-se na destinação dada aos produtos importados - por terem sido incorporados em aparelhos celulares - para estabelecer o critério de que se tratariam de bens classificados como partes e peças de celulares. Mas ele procura demonstrar a insustentabilidade desse entendimento fiscal.

O contribuinte argumenta que "os documentos citados pelo r. Acórdão recorrido nada dizem a respeito da destinação que os painéis de LCD importados pela Recorrente, **por sua natureza**, poderia receber. Esses documentos apenas indicam a destinação que foi dada pela Recorrente **especificamente** aos produtos importados. Mas, ao fazê-lo, apenas indicam que essa é uma das destinações **possíveis** para os painéis de LCD importados pela Recorrente, **não indicando, de forma alguma, que essa seria a única destinação possível. E nem que essa seria a destinação exclusiva ou principal**. O fato de haverem sido destinados, no caso dos autos, a telefones celulares não impede que os produtos possam ser destinados também a aparelhos de outras posições e nem que não possam ser destinados principalmente a aparelhos de outras posições. Assim, os documentos só provam que os produtos **foram destinados** a telefones celulares, mas de forma algum provam que eles **são destinados exclusivamente** a telefones celulares."

Em sua visão, "a classificação fiscal dos painéis de LCD não interessa a destinação específica que o importador deu aos produtos importado, mas sim a destinação que os produtos, **por sua natureza**, podem receber."

Para a recorrente, essa prova não foi produzida. Ao contrário, o que consta dos autos, é prova produzida que "demonstra que os painéis de LCD, por sua natureza, podem ser destinados a diversos outros aparelhos, e não apenas aos telefones celulares."

Em sua opinião o laudo técnico juntado na Impugnação demonstrou que não se pode afirmar que os painéis de LCD importados sejam partes para telefones celulares, uma vez que eles podem ser destinados a diversos outros produtos.

Sobre o pedido de produção de prova pericial

A recorrente requer seja autorizada a produção de prova pericial. Explica que ela vai ajudar a demonstrar o que alegou, especialmente a correção da NCM adotada e o fato de que, ao contrário da afirmação fiscal, os produtos não são exclusiva ou principalmente destinados a aparelhos celulares, e que eles podem, sim, ter outras destinações.

Parece-me que essa prova pericial estaria sendo redundante às já juntadas aos autos. Convenci-me disso ao ler o laudo que instrui este processo e havia sido juntado pelo contribuinte em sua impugnação. O que o contribuinte afirma seria obtido por meio de novo laudo - creio - já está sendo contemplado naquele anterior. Vejamos um trecho em que um desses pontos é argüido e respondido pelo perito:

3) Queira V.Sa esclarecer se os produtos, da forma como foram importados, poderiam ser de aplicação para mais de uma finalidade. Em caso afirmativo, exemplificar as possíveis aplicações?

Resposta: Sim. Todos os produtos em análise são dispositivos de cristal líquido LCD CSTN (com matriz passiva) ou LCD-TFT (com matriz ativa), que podem ser utilizados em diversas aplicações onde é necessária a visualização de imagens, dados gráficos ou textos. Nos exemplos de uso dos dispositivos de cristal líquido em produtos comerciais apresentados nas Figuras 10 a 17 a seguir, o funcionamento do LCD depende do circuito integrado endereçador e de componentes ativos e passivos dispostos em uma PCI (Placa de Circuito Impresso) ou no próprio substrato de vidro da célula do dispositivo. Os diversos modelos de dispositivos de cristal líquido analisados diferem-se entre si pela geometria (diagonal da tela de imagem), pelo tipo de circuito de endereçamento, pela fonte de iluminação traseira e pela moldura proteção e suporte (metálica ou plástica).

Todas as 36 amostras de LCDs fornecidas pela Samsung para análise apresentam-se em configuração de dispositivo endereçável e pronto para uso. Apesar dos dispositivos de cristal líquido serem de tamanho reduzido e com características otimizadas para utilização em aparelhos portáteis de telefonia celular, se o projeto permitir, nada impede que sejam utilizados na fabricação de máquinas fotográficas digitais, MP4 Player, computadores de bolso, aparelhos de jogos, controladores de processos, entre outros, mesmo os que se apresentam com células em ambos os lados da placa de circuito impresso rígida. Pelas características técnicas descritas anteriormente, conclui-se que os dispositivos LCDs estão preparados para receber comandos de endereçamento de pixels e reproduzir tais comandos no array de pontos de imagem, independentemente do equipamento que esteja enviando tais comandos. (-)

Como observa-se nos exemplos acima, inúmeras aplicações podem incorporar um dispositivo de cristal líquido LCD. Principalmente a redução significativa do custo dos dispositivos de cristal líquido vem permitindo a incorporação dos elementos de imagem mesmo em produtos com baixo valor agregado, mas onde a necessidade de exibição de informações tomou-se essencial. Concluindo, os dispositivos de cristal líquido são então desenvolvidos para serem passíveis de múltiplas aplicações, nos mais diversos produtos.

4) Considerando que a resposta ao terceiro quesito tenha sido afirmativa para o fato de que os produtos, na forma como são apresentados, têm aplicação para mais de uma finalidade, pergunta-se: é possível identificar um único tipo de equipamento do qual os produtos sejam 'parte'?

Resposta: Não é possível. Na forma como são apresentados, os produtos permitem aplicações muito diversificadas, mesmo os que tem duas células montadas em ambos os lados de uma placa de circuito impresso rígida (das 36 amostras, 7 peças são do tipo Dual). Tratam-se de produtos que podem ser utilizados em qualquer projeto de máquinas ou equipamentos que necessitem de um ou dois displays de exibição de informações. Para sua utilização, basta que o projetista compatibilize a comunicação dos dados a serem exibidos com a forma que o dispositivo de cristal líquido "compreenda". Desde que as especificações mecânicas e ambientais sejam atendidas, o dispositivo irá operar satisfatoriamente em qualquer tipo de equipamento. Diante do exposto, mesmo para os 7 dispositivos com duas células em formato mais específico, não é possível se identificar um único tipo de equipamento em que as amostras listadas no Anexo I e enviadas para análise (dispositivo de cristal líquido LCD CSTN e LCD-TFT) possam ser descritas como "parte".

Após percorrer o que instrui este processo, cheguei à conclusão de que há elementos suficientes para dirimirmos as dúvidas conhecidas até o momento, e também para apreciarmos as alegações da recorrente, sem que haja o risco de prejuízo ao seu direito de defesa e ao amplo contraditório.

Por essas considerações é que proponho a este Colegiado seja negado o pedido de produção de provas e realização de perícias nesta fase do contraditório.

Análise para a determinação da classificação fiscal neste julgamento:

O contribuinte esforça-se para por em relevo que para "a classificação fiscal dos painéis de LCD não interessa a destinação específica que o importador deu aos produtos importados, mas sim a destinação que os produtos, **por sua natureza**, podem receber." E que o auto de infração se baseou no uso dado aos produtos importados e não à sua concepção de destinação - por sua natureza-.

Este argumento não se sustenta diante do que consta dos autos.

Primeiro, faço recordar que a autoridade fiscal trabalhou com a documentação apresentada pelo próprio contribuinte (por exemplo: as denominadas data sheets), e eles informam que todas as importações realizadas desse produto ao longo de todos esses meses foram destinados a compor aparelhos celulares. É lógico que tal uso, durante tanto tempo em uma atividade econômica fabril, tem sua existência no fato de que esse produto foi concebido para essa destinação. É lógico concluirmos que esse produto, no estado em que foi importado, tem sua destinação, no mínimo principal, se não for exclusiva, como partes de aparelhos telefônicos celulares.

Se tivesse existido outro uso para esse produto, que não o de compor aparelho celular, com certeza o contribuinte teria trazido aos autos, para comprovar sua afirmação. Mas o que temos, a respeito desse ponto, é apenas a sua argumentação e as afirmações dos especialistas.

E nesse particular, não me parece que o perito tenha afirmado que os produtos importados não eram destinados exclusiva ou principalmente aos aparelhos telefônicos. O que me parece ele afirmou é que os produtos poderiam receber outra destinação, desde que fossem ajustados a ela. Vejamos o trecho do laudo - juntado na impugnação - que se debruça sobre esse ponto:

3) Queira V.Sa esclarecer se os produtos, da forma como foram importados, poderiam ser de aplicação para mais de uma finalidade. Em caso afirmativo, exemplificar as possíveis aplicações?

Resposta: Sim. Todos os produtos em análise são dispositivos de cristal líquido LCD CSTN (com matriz passiva) ou LCD-TFT (com matriz ativa), que podem ser utilizados em diversas aplicações onde é necessária a visualização de imagens, dados gráficos ou textos. Nos exemplos de uso dos dispositivos de cristal líquido em produtos comerciais apresentados nas Figuras 10 a 17 a seguir, o funcionamento do LCD depende do circuito integrado endereçador e de componentes ativos e passivos dispostos em uma PCI (Placa de Circuito Impresso) ou no próprio substrato de vidro da célula do dispositivo. Os diversos modelos de dispositivos de cristal líquido analisados diferem-se entre si pela geometria (diagonal da tela de imagem), pelo tipo de circuito de endereçamento, pela fonte de iluminação traseira e pela moldura proteção e suporte (metálica ou plástica).

Todas as 36 amostras de LCDs fornecidas pela Samsung para análise apresentam-se em configuração de dispositivo endereçável e pronto para uso. **Apesar dos dispositivos de cristal líquido serem de tamanho reduzido e com características otimizadas para utilização em aparelhos portáteis de telefonia celular, se o projeto permitir, nada impede que sejam utilizados na fabricação de máquinas fotográficas digitais, MP4 Player, computadores de bolso, aparelhos de jogos, controladores de processos, entre outros, mesmo os que se apresentam com células em ambos os lados da placa de circuito impresso rígida. Pelas características técnicas descritas anteriormente, conclui-se que os dispositivos LCDs estão preparados para receber comandos de endereçamento de pixels e reproduzir tais comandos no array de pontos de imagem, independentemente do equipamento que esteja enviando tais comandos.** (-)

Como observa-se nos exemplos acima, inúmeras aplicações podem incorporar um dispositivo de cristal líquido LCD. **Principalmente a redução significativa do custo dos dispositivos de cristal líquido vem permitindo a incorporação dos elementos de imagem mesmo em produtos com baixo valor agregado, mas onde a necessidade de exibição de informações tomou-se essencial. Concluindo, os dispositivos de cristal líquido são então desenvolvidos para serem passíveis de múltiplas aplicações, nos mais diversos produtos.**

4) Considerando que a resposta ao terceiro quesito tenha sido afirmativa para o fato de que os produtos, na forma como são apresentados, têm aplicação para mais de uma finalidade, pergunta-se: é possível identificar um único tipo de equipamento do qual os produtos sejam parte?

Resposta: Não é possível. Na forma como são apresentados, os produtos permitem aplicações muito diversificadas, mesmo os que tem duas células montadas em ambos os lados de uma placa de circuito impresso rígida (das 36 amostras, 7 peças são do tipo Dual). Tratam-se de produtos que podem ser utilizados em qualquer projeto de máquinas ou equipamentos que necessitem de um ou dois displays de exibição de informações. **Para sua utilização, basta que o projetista compatibilize a comunicação dos dados a serem exibidos com a forma que o dispositivo de cristal líquido "compreenda". Desde que as especificações mecânicas e ambientais sejam atendidas, o dispositivo irá operar satisfatoriamente em qualquer tipo de equipamento.** Diante do exposto, mesmo para os 7

dispositivos com duas células em formato mais específico, não é possível se identificar um único tipo de equipamento em que as amostras listadas no Anexo I e enviadas para análise (dispositivo de cristal líquido LCD CSTN e LCD-TFT) possam ser descritas como "parte".
(GRIFOS ACRESCENTADOS)

A meu ver, o laudo, apoiado nas amostras apresentadas pelo contribuinte, reconhece que os produtos podem ser utilizados em outros aparelhos, mas não afirmam que eles foram, desde sua fabricação, feitos para serem utilizados em alternativamente em outros tipo de aparelho que não somente os celulares. O perito fala de uma possibilidade de uso desses LCD que depende de ação humana após sua fabricação, e não de uma opção de uso resultado **desde sua** fabricação. Por isso, creio que essa alegação do contribuinte não pode ser acolhida.

Também creio que o contribuinte se equivocou no processo interpretativo. Seguindo a Regra Geral n. 01, devemos ler a nota da posição 9013 sem desconsiderar sua parte final, que ressalva a existência de posição mais específica. Essa posição mais específica está nas notas da seção XVI e da posição 8517. A Regra Geral n. 03 não se aplica ao caso, pois não há duas posições que poderiam servir ao produto importado. Além disso, a interpretação deve seguir as regras do sistema harmonizado respeitando cada passo na determinação da classificação, comparando os textos disponíveis nessas etapas. Primeiro a determinação da posição; depois das subposições, e assim por diante, sem pretender, por exemplo, comparar textos de desdobramento de itens com textos de posições.

Creio que a classificação posta pela autuação é a correta. E que a interpretação seguida pela autoridade fiscal (Termo de Informação Fiscal - pp. 61-64 deste processo) para se alcançar a NCM no caso foi a correta. Por isso, tomo a liberdade de considerá-la parte da fundamentação deste voto.

Proponho a este colegiado não dar provimento ao recurso voluntário neste item.

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 dos painéis de LCD, **decorreram de verdadeira mudança de critério jurídico, de modo que os Autos de Infração não pode prevalecer.**" E que "os painéis de LCD importados pela Recorrente foram desembaraçados pela Receita Federal do Brasil após a análise das informações inseridas pela Recorrente 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 dos painéis de LCD 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)

E continuando, o contribuinte aponta que "não há discussão quanto à natureza dos produtos, sua aplicação e tão pouco quanto a equívoco em sua descrição nas Declarações de Importação, o que evidencia a inexistência de erro de fato — 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."

Acrescenta, ainda o contribuinte, 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 conclui, o contribuinte: "com isso dizer que, a correta construção da norma de que trata o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e o artigo 638 do Decreto nº 6.759/2009 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, significara 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 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 (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 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.

Sobre a aplicação da multa por erro de classificação fiscal, da multa de ofício e dos juros de mora:

Há a exigência da multa prevista no inciso I do artigo 84 da MP n. 2.158-35, de 2001, aqui identificada como multa por classificação incorreta.

Ora, estamos a analisar uma autuação resultante da revisão aduaneira de declarações de importação para um período de quase cinco anos. Durante esse longo tempo, a maior parte das importações desse produto foi classificada na NCM escolhida pelo contribuinte e desembaraçada pelo canal verde. Uma parte bem menor, mas não menos significativa, foi desembaraçada após ter sido submetida ao canal amarelo ou ao vermelho. Creio justo se crer que cada uma das autoridades desses despachos aduaneiros considerou correta essa NCM. Como já expliquei antes, esse desembaraço não forma critério jurídico para os termos do artigo 146 do CTN, exceto se tiver ocorrido exigência fiscal para alterar a NCM. Mas, essa repetição constitui, em meu entendimento, uma prática reiterada por parte das autoridades aduaneiras no exercício de sua exclusiva competência (que não se confunde com uma prática ou entendimento da própria administração tributária e aduaneira), consoante o que lhe atribui a lei da carreira c/c a Lei n. 5.172/1966 e o DL n. 37/1966.

Além disso, como podemos ver nas Soluções de Consulta e nas Soluções de Divergência citadas neste processo, a administração tributária aduaneira foi instada a se manifestar sobre a classificação para esse tipo de produto. Ou seja, não havia uma posição oficial da instituição efetivamente pacificadora. Mas a classificação usada pela contribuinte nas importações correspondia à definida pela administração tributária aduaneira em processo administrativo e em solução de consulta. Esta situação está prevista no Código Aduaneiro, onde encontramos lei (artigo 97 e 101 do Decreto-lei n. 37, de 1966) cuja inteligência é para autorizar o julgador a afastar as penalidades, caso a administração aduaneira tributária concluir pela incorreção daquela classificação usada anteriormente pelo importador.

Desse quadro histórico, penso que se pode inferir plausível que houvesse interpretações individuais diferentes por parte das autoridades dos despachos em todo o Brasil e também por parte dos importadores, para se determinar a NCM desse tipo de produto.

Esse quadro me leva à conclusão de que estamos, sim, diante de uma situação que se enquadra na hipótese prevista no inciso I do artigo 101 do Decreto-lei n. 37, de 1966, e, também, que se enquadra na hipótese estabelecida na combinação do inciso III e do parágrafo único do artigo 100 do CTN:

Decreto-lei n. 37 de 1966

Art.97 - Compete à autoridade julgadora:

I - determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator ou a quem deva responder pela infração, nos termos da lei;

II - fixar a quantidade da pena, respeitados os limites legais.

(...)

Art.101 - **Não será aplicada penalidade** - enquanto prevalecer o entendimento - a quem proceder ou pagar o imposto:

I - **de acordo com interpretação fiscal** constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, **proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não;**

II - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte;

III - **de acordo com interpretação fiscal** constante de circular, instrução, portaria, ordem de serviço e outros **atos interpretativos baixados pela autoridade fazendária competente.**

Lei n. 5.172, de 1966:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - **as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;**

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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.**

(GRIFOS ACRESCIDOS)

Como já expus neste voto, acho legítimo que a Administração, em ato de revisão aduaneira, resolva definir um NCM que considera correta para determinado produto. Acho legítimo que ela imponha essa nova classificação para as importações anteriores, chegando mesmo a obrigar a retificação dessas Declarações de Importação e chegando, também a rever de ofício a aprovação da autoridade do despacho nas desembaraçadas pelo canal amarelo e vermelho.

Entretanto, apesar de não se tratar de uma mudança de critério jurídico, a posição firmada a partir da revisão aduaneira nega a prática reiterada das autoridades do despacho, exercidas individualmente. Sendo assim, em meu entendimento, essa situação deve invocar a aplicação da lei posta no parágrafo único do artigo 100 do CTN, exercida 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).

Por isso, proponho a este Colegiado, que nessa situação de revisão aduaneira **em que se determinará uma classificação fiscal para as importações passadas, com segura**

constatação de terem sido recorrentemente desembaraçadas por NCM diferente, seja reconhecida a possibilidade de exigir apenas os tributos à luz do que dispõe o parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Por óbvio, e pelos mesmo fundamentos acima expostos, que defendo que essas penalidades não podem ser exigidas das importações em que o contribuinte atendeu a intimação fiscal para alterar sua classificação exatamente para a que hoje a revisão aduaneira está considerando como incorreta. Proponho seja dado provimento ao recurso voluntário especificamente neste ponto.

DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A matéria não é apreciada pelo fato da exclusão dos juros de mora, conforme entendimento e decisão firmados na matéria anterior.

Da alegação do contribuinte de impossibilidade de se cobrar valores relativos ao IPI no período posterior a março de 2009: de que a suspensão do IPI instituída pela Lei nº 11.908, de 03 de março de 2009 a beneficiaria.

O contribuinte invoca a Lei nº 11.908, de 03 de março de 2009, que alterou a redação do artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, incluindo os "*bens de que trata o § 1-C do art. 4º da Lei n.º 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo*" entre aqueles beneficiados com a suspensão do IPI em relação às matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento que fabricasse os referidos bens, nos seguintes termos:

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

(...)

c) bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo; (Incluído pela Lei nº 11.908, de 2009). (***)

§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º serão desembaraçados com suspensão do IPI. (...)

Explica o contribuinte que a "planilha juntada com a Impugnação (doc. 05 da Impugnação), os painéis de LCD objeto do Auto de Infração importados pela Recorrente são destinados a telefones celulares, que constituem *"bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991"*, por expressa disposição do parágrafo 2º do artigo 16-A da Lei nº 8.248/91, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.176/2001, combinado com o Anexo I do Decreto nº 5.906/2006." E que "os telefones celulares em cuja fabricação foram empregados os painéis de LCD gozam dos benefícios fiscais da Lei nº 8.248/91, como atesta a Portaria MCT/MDIC/MF nº 107, publicada no DOU de 18 de março de 2004."

O contribuinte aponta os elementos que comprovam o cumprimento dos requisitos para usufruir do benefício. Roga seja reconhecido o benefício e, por consequência, a impossibilidade de se cobrar o IPI estabelecido no auto de infração a partir de março de 2009.

Assim, apenas se não-preenchidas as condições previstas no artigo 29, *caput*, § 1º, inciso I, e § 4º, da Lei nº 10.637/2002, com a redação que lhe deu a Lei nº 11.908/2009, é que se poderia cogitar da perda — *rectius*, da não-implementação — do benefício fiscal de suspensão do IPI, com o consequente dever da Recorrente de recolher o IPI incidente na importação

O descumprimento de uma obrigação acessória poderia conduzir, quando muito, a uma infração formal, com a aplicação da penalidade cabível, nos termos do parágrafo 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional. no presente caso, a Recorrente demonstrou à saciedade que cumpriu as condições materiais postas na legislação para a fruição da suspensão do IPI, havendo provado que

a) os painéis de LCD importados pela Recorrente foram destinados a telefones celulares, que constituem *"bens de que trata o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991"*, nos termos do que dispõe expressamente o parágrafo 2º do artigo 16-A da Lei nº 8.248/91, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.176/2001, combinado com o Anexo I do Decreto nº 5.906/2006 *b)* os telefones celulares em cuja fabricação foram empregados os painéis de LCD gozam dos benefícios fiscais da Lei nº 8.248/91, como atesta a Portaria MCT/MDIC/MF nº 107/2004.

Assim, não pode haver dúvida de que, ao contrário do que afirma o r. Acórdão recorrido, os painéis de LCD importados pela Recorrente estavam, a partir de março de 2009, ao amparo da suspensão do IPI instituída pela Lei nº 11.908/2009, sendo indevida, por conseguinte, qualquer cobrança do IPI — e dos respectivos acréscimos moratórios — no referido período.

Parece-me que tem razão os Julgadores de 1º piso, que indeferiram o pedido e não acolheram a impugnação neste ponto, nos seguintes termos:

A alegação de que os telefones celulares em cuja fabricação foram empregados os painéis de LCD gozam de benefícios fiscais de suspensão do IPI a partir de março de 2009 seria devidamente válida desde verificada a validade das afirmações da interessada quanto a essa legislação e que assumisse em suas importações que estava trazendo partes dos celulares. Compulsando às declarações de importação constantes dos autos, verificamos que a interessada omitiu tal fato da fiscalização o que não a torna merecedora de possível benefício.

Pretende o contribuinte afastar a exigência alegando direito a benefício que implicaria em reconhecimento de que esse tributo poderia estar suspenso. No desenrolar do contraditório, o contribuinte vem peticionar o benefício que deixara de peticionar nas declarações de importação sob escrutínio fiscal. Se tivesse ele feito isso no tempo adequado,

teria a autoridade competente cumprido o procedimento e decidido reconhecer ou não o benefício. Creio que o pedido de reconhecimento do benefício fiscal deve receber o devido processo, mas não constitui ele, nesse caso, motivo para desconstituir a exigência do IPI formulada a partir de redefinição da classificação fiscal usada nas importações. Por essas razões, proponho a este colegiado não dar provimento ao recurso voluntário neste item.

CONCLUSÃO FINAL

Proponho a este Colegiado dar provimento parcial ao recurso voluntário para, nos termos deste voto: (a) reconhecer a decadência e prescrição nos termos postos nos artigos 54 e 139 do DL 37/1966; (b) a aplicação da lei contida no parágrafo único do artigo 100 do CTN e aplicação da lei contida no artigo 101 do Decreto-lei n. 37/1066 para afastar as penalidades e os juros de mora; (c) o afastamento da exigência de PIS Importação e COFINS Importação.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL E DA REVISÃO DO LANÇAMENTO

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

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.

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.

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

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".

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

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.

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

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.

Doc. 318, assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Aut. Idem, p. 319, em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/

06/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 28/05/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJ

O BRANCO, Assinado digitalmente em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 01/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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*",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

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.

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

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*

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

⁴ Ibidem.

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.

*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

Noticia 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

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

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*

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.

¹² Idem, p. 134.

¹³ Idem, p. 135.

¹⁴ Idem, p. 136.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ Idem, p. 137.

pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito" - (grifos nossos).

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).*

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"*.

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).

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.

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*".

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 DESEMBARAÇO ADUANEIRO RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO IMPOSSIBILIDADE SÚMULA 227 DO EXTINTO TFR.

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.

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.

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).

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.

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

***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).*

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.

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

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

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

¹⁸ *Ibidem*. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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 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.

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.

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.

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

²⁰ ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora/APET, 2006, p. 137.

²¹ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 142.