



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12466.003714/2008-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.923 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2021
Recorrente CISA TRADING S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 04/01/2004 a 27/02/2004

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO. PRECLUSÃO.

As questões de direito não se submetem, em regra, à preclusão (podem ser alegadas a qualquer tempo, ressalvada a existência de anterior decisão a seu respeito), enquanto as questões de fato, ao contrário, no mais das vezes se sujeitam à preclusão. As questões de direito podem ser apreciadas de ofício pelo magistrado. Algumas questões de fato, como aquelas relacionadas à causa de pedir e às exceções em sentido estrito, não podem ser conhecidas pelo juiz sem que tenha havido provocação da parte ou do interessado.

A alteração da classificação fiscal de uma mercadoria na NCM, quando decorrente de laudo pericial/exame laboratorial é questão de fato e causa de pedir, devendo ser expressamente impugnada, sob pena de preclusão temporal.

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. DESEMBARAÇO. REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE LANÇAMENTO.

O desembaraço aduaneiro nada mais é do que o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, não tendo qualquer finalidade de homologar, expressa ou tacitamente, o lançamento dos tributos realizados por meio de Declaração de Importação/Exportação.

O ato pelo qual a autoridade fazendária expressamente homologa o lançamento feito através da DI ocorre com a conclusão da “Revisão Aduaneira”, prevista no art. 570, § 3º, do Regulamento Aduaneiro. Se o prazo deste procedimento se esgota sem a sua realização (§ 2º), ocorre a homologação tácita.

A “revisão de lançamento”, prevista no art. 149 do CTN, e a “revisão aduaneira”, prevista no art. 54 do Decreto-lei nº 37/66, são conceitos completamente distintos, apesar de possuírem, em sua denominação, a coincidência da palavra “revisão”.

MULTA REGULAMENTAR. MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na NCM. Conforme o art. 84, § 2º, da Medida

Provisória n.º 2.158-35/2001, a aplicação desta multa não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. CONFISCO.

Analisar se a multa aplicada possui caráter confiscatório implicaria analisar a sua própria constitucionalidade, o que é proibido pela Súmula CARF n.º 02. Além disso, a vedação contida no art. 150, IV, da Constituição Federal, se refere a tributos, e não a multas por descumprimento de obrigações tributárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos de mérito sobre classificação fiscal e caráter confiscatório das multas, e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso. A conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne acompanhou o relator pelas conclusões com relação ao argumento de alteração de critério jurídico.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Florianópolis (DRJ-FNS) neste presente voto:

Versa o presente processo sobre os Autos de Infração lavrados (fls. 02/19) para a exigência do crédito tributário relativo às diferenças de recolhimento do **Imposto de Importação – II (R\$ 37.576,07) e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – Importação (R\$ 17.848,63)**, acrescidos dos juros de mora e multa de ofício, e **à multa regulamentar proporcional ao valor aduaneiro (R\$ 3.131,33), por erro na classificação fiscal**, com fundamento legal no art. 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.158/35, de 27 de agosto de 2001.

Relata a auditoria que o importador descreveu e classificou incorretamente, nas declarações de importações relacionadas no auto de infração, registradas em 04/01/2004 a 27/02/2004, **mercadorias informadas como "COMPOSTO EPÓXI FENÓLICO", classificando-as no código 2910.90.90** da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

No entanto, **para o produto denominado comercialmente de "NPES 901" foram emitidos os Laudos de Análises n.º 0730.01**, de 31/03/2004, da FUNCAMP-Fundação de Desenvolvimento da UNICAMP, **e o de n.º 140/20081**, de 25/01/2008, do Laboratório de Análises Falcão Bauer, **segundo os quais o produto em análise não se trata de** outro Epóxido, Epoxiálcool, epoxifenol ou Epoxiéter, com três átomos no ciclo, e seus derivados Halogenados, sulfonados, nitrados ou Nitrosados, de constituição química definida, **mas, sim, de Resina Epóxida, sem carga inorgânica, na forma líquida, Resina Epóxida, na forma primária**.

Recorrendo à 1ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado (1ª RGI), bem como as Notas e textos da Posição 3907, da Subposição 3907.30, de item 3907.30.2 e subitem 3907.30.29, **conclui que as mercadorias em questão devem ser classificadas no código NCM 3907.30.29** - OUTRAS RESINAS EPÓXIDAS, SEM CARGA, EM FORMAS PRIMARIAS.

Regularmente científica, **a interessada apresentou impugnações tempestivas**, às fls. 130/146, nas quais, em síntese:

Afirma que tais mercadorias foram devidamente desembaraçadas, razão pela qual não pode concordar com a revisão do critério jurídico adotado para classificação fiscal das substâncias importadas em situações pretéritas. Aduz que, em cumprimento ao art. 146, do CTN, bem como em respeito ao princípio constitucional da segurança jurídica, o lançamento, como ato vinculado da autoridade administrativa, possui caráter definitivo, não podendo ser alterado de ofício, salvo nas hipóteses expressamente previstas no art. 149, do CTN, razão pela qual, no caso em tela, as homologações dos lançamentos se deram com os respectivos desembaraços aduaneiros e com a concordância da classificação fiscal adotada pela impugnante.

Alega que foram imputadas duas penalidades motivadas pelo mesmo fato, qual seja, erro na classificação fiscal. Desta forma, a multa de ofício deve ser cancelada, pois esta não é cabível quando estiverem descritos todos os elementos necessários à identificação da mercadoria importada e não restar comprovada má fé do contribuinte.

Aduz que a cobrança das multas impostas deve ser cancelada, sob pena de violação ao princípio da vedação ao confisco, haja vista ser desprovida de razoabilidade e proporcionalidade.

Requer sejam canceladas as exigências de II, IPI, juros, multa de ofício e multa regulamentar; ou, no mínimo, seja cancelada a multa de ofício.

A 2ª Turma da DRJ-FNS, em sessão datada de 08/03/2013, **decidiu**, por unanimidade de votos, **julgar a Impugnação improcedente. Decidiu, ainda, pela existência de matéria não impugnada – II e IPI**, com seus consequentes juros de mora, sendo definitiva a exigência desta parte do lançamento. Foi exarado o Acórdão n.º 07-30.812, às fls. 228/235, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 04/01/2004 a 27/02/2004

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, tornando-se definitivo o lançamento.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 04/01/2004 a 27/02/2004

REVISÃO ADUANEIRA.

A Fazenda Nacional tem o direito de efetuar a revisão aduaneira no período de 5 (cinco) anos a contar do registro da Declaração de Importação.

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Havendo a reclassificação fiscal com alteração para maior da alíquota do tributo, tornam-se exigíveis a diferença de imposto com os acréscimos legais previstos na legislação.

MULTA DE 1% DO VALOR ADUANEIRO.

Cabível a multa prevista no inciso I do artigo 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001 se o importador não logrou classificar corretamente a mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul.

MULTA DE OFÍCIO.

Cabível a aplicação da multa de ofício pela falta de pagamento dos impostos na data prevista na forma da legislação de regência, objeto de lançamento fiscal.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 24/04/2013
(conforme TERMO DE CIÊNCIA POR DECURSO DE PRAZO, à fl. 240), **apresentou**
Recurso Voluntário em 10/05/2013, às fls. 242/270, repisando, basicamente, os mesmos argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche parcialmente as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento apenas em parte.

I – DA MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Inicialmente, devo destacar que a decisão de piso está equivocada ao afirmar que não deve ser considerada impugnada a parte do lançamento que se refere ao imposto de importação e IPI:

Primeiramente, observo que a interessada, apesar de solicitar o cancelamento da cobrança do II e do IPI, não apresenta nenhum argumento fático ou legal que se contraponha contra a reclassificação promovida pelo fisco.

(...)

A simples discordância desprovida da indicação dos motivos de fato ou de direito em que se fundamenta a irresignação é entendida como negativa geral, não se configurando impugnação. E não se pode aceitar que a simples negativa geral do sujeito passivo, relativamente ao fato constitutivo do lançamento tributário, possa debilitar o procedimento fiscal, se este foi feito com observância das normas administrativas e com perfeita identificação dos elementos que serviram de base para a apuração dos fatos geradores.

Por essa razão, considero não impugnada a parte do lançamento que se refere ao imposto de importação e IPI, com os consequentes juros de mora, sendo definitiva a exigência na esfera administrativa.

Tal equívoco se mostra evidente na própria decisão quando, no parágrafo seguinte aos acima colacionados, afirma:

A interessada alega que, uma vez que os produtos já sofreram conferências aduaneiras, nas quais foram aceitas a classificação por ela adotada, não pode haver mudanças na interpretação fiscal, aplicadas retroativamente, sem afronta à segurança jurídica das relações tributárias.

Ora, a alegação de alteração no critério jurídico, com base no art. 146 da Lei nº 5.172/66 – CTN, é capaz, por si só, de implicar o cancelamento de toda a autuação, caso seja julgada procedente. Logo, não é verdade que “*não apresenta nenhum argumento fático ou legal que se contraponha contra a reclassificação promovida pelo fisco*” e, assim, a parte do lançamento que se refere ao imposto de importação e IPI não está definitivamente constituída na esfera administrativa, ao contrário do que afirma a DRJ em seu acórdão.

O que ocorre, em verdade, **é que o contribuinte não se insurgiu contra a nova classificação fiscal propriamente dita**, como pode se constatar da leitura de sua Impugnação, às fls. 140/146. Somente agora, em seu Recurso Voluntário, são trazidos argumentos sobre esta matéria, como afirma o próprio recorrente, que inclusive alega que caberia ao julgador realizar a produção probatória necessária para o deslinde da controvérsia:

14. Dessa forma, **a I. Relatora tem o direito e o dever de carrear para a análise do presente, todos os dados, informações e documentos necessários ao julgamento da lide**, já que, de acordo com o Princípio da Verdade Material, não deve, **e não pode ficar restrita apenas ao que é demonstrado no procedimento pelas partes**.

15. Portanto, no Processo Administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, **tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pela RECORRENTE**.

(...)

24. Portanto, a respeito da reclassificação requerida pela Autoridade Fiscal, **esta não pode ser considerada correta somente pelo fato de a RECORRENTE não haver trazidos aos autos argumentos fáticos e legais**, uma vez que não se trata de cobrança devida, e por não estar a I. Relatora adstrita aos esclarecimentos e impugnações trazidas pela RECORRENTE.

25. Logo, tendo em vista os princípios acima mencionados, **a RECORRENTE passa a apresentar os argumentos que não foram mencionados quando de sua impugnação**, para que possam ser analisados perante este C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Entretanto, o Decreto-Lei n.º 70.235/72, que regulamenta o PAF, dispõe em sentido contrário:

Art. 15. **A impugnação**, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Parágrafo único. (Revogado pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Art. 16. **A impugnação mencionará:**

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - **os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir**; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, **mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior**. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

§ 6º **Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância**. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante**. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, **quando entendê-las necessárias**, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Apesar do processo administrativo fiscal ser informado pelo Princípio da Verdade Material, sua observância deve se dar com temperamentos. A eventual ausência de algum documento comprobatório, identificada em primeira instância como necessário à perfeita

compreensão do caso, pode ser suprida com sua apresentação posterior: (i) se a deficiência probatória por parte do contribuinte for escusável; ou (ii) se atendidos os requisitos do art. 16, § 4º, do Decreto-Lei n.º 70.235/72. Neste sentido dispõe o art. 16, § 6º, ambos acima colacionados.

Contudo, este princípio não pode ser seguido de forma absoluta, sob pena de inviabilizar o processo administrativo. Não é minimamente razoável considerar que, **sem apresentar uma justificativa plausível**, seja possível ao contribuinte não apresentar documentos durante a fase inquisitória, mesmo intimado pela Autoridade Fiscal; não apresentar, da mesma forma, já na fase litigiosa, em 1ª instância (DRJ); para, somente quando o processo se encontrar em 2ª instância, cumprir com a obrigação de comprovar suas alegações.

O primeiro e evidente problema que surge seria a supressão de instância. Todos os processos nesta situação teriam que ser devolvidos para que a 1ª instância pudesse se manifestar sobre os novos documentos. E depois desta fase, subindo para a 2ª instância, poderia o contribuinte, sob o mesmo argumento da Verdade Material, mais uma vez juntar novos documentos, com a consequente segunda devolução para a instância de piso. Tal cenário já é suficiente para se visualizar o absurdo deste entendimento, que entra em choque com outros princípios do processo administrativo, como o da Oficialidade, Economicidade, Impulso Oficial, Moralidade e da Celeridade. Nesse sentido, a seguinte exposição sobre “Preclusão”, feita por Fredie Didier Jr. em sua obra Curso de Direito Processual Civil, vol. 01, 19ª ed., 2017, págs. 474/475:

2. FUNDAMENTOS DA PRECLUSÃO E O SEU PAPEL NO FORMALISMO PROCESSUAL

O processo é uma marcha para frente, uma sucessão de atos jurídicos ordenados e destinados a alcançar um fim, que é a prestação da tutela jurisdicional. Trata-se de um método de solução de conflitos que se vale de um conjunto de normas que ordenam a participação e o papel dos sujeitos do processo. A esse conjunto de normas dá-se o nome de formalismo processual.

Para Carlos Alberto Álvaro de Oliveira o formalismo processual "diz respeito à totalidade formal do processo, compreendendo não só a forma, ou as formalidades, mas especialmente a delimitação dos poderes, faculdades e deveres dos sujeitos processuais, coordenação de sua atividade, ordenação do procedimento e organização do processo, com vistas a que sejam atingidas suas finalidades primordiais"-' Arremata o autor:

"Se o processo não obedecesse a uma ordem determinada, cada ato devendo ser praticado a seu devido tempo e lugar; fácil entender que o litígio desembocaria numa disputa desordenada, sem limites ou garantias para as partes, prevalecendo ou podendo prevalecer a arbitrariedade e a parcialidade do órgão judicial ou a chicana do adversário. Não se trata, porém, apenas de ordenar, mas também de disciplinar o poder do juiz e, nessa perspectiva, o formalismo processual atua como garantia de liberdade contra o arbítrio dos órgãos que exercem o poder do Estado".

A preclusão é instituto fundamental para o bom desenvolvimento do processo, sendo uma das principais técnicas para a estruturação do procedimento e, pois, para a delimitação das normas que compõem o formalismo processual. A preclusão apresenta-se, então, como um limitador do exercício abusivo dos poderes processuais pelas partes, bem como impede que questões já decididas pelo órgão jurisdicional possam ser reexaminadas, evitando-se, com isso, o retrocesso e a insegurança jurídica.

(...)

Não há processo sem preclusão.

Situação ainda mais grave existe quando, além de não juntar documentos comprobatórios de suas alegações, o contribuinte sequer apresenta tais alegações. Neste caso, há vedação expressa no Decreto-Lei nº 70.235/72, em seu art. 17, que estabelece que “*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*”. Nesse contexto, entendo que não pode ser dado provimento ao pleito do contribuinte de “*apresentar os argumentos que não foram mencionados quando de sua impugnação*”.

Para a matéria referente à classificação fiscal em si, ocorreu a preclusão consumativa. As alegações não são passíveis de serem conhecidas de ofício, pois não se referem a questões de direito, mas sim a questões de fato. Sobre o tema, ainda citando Didier, *op. cit.*, págs. 496/498:

5.2. Questões de fato e questões de direito

Fato e norma são elementos essenciais ao fenômeno jurídico: a eficácia jurídica surge após a incidência da hipótese normativa no suporte fático concreto (fato ou conjunto de fatos); *ex facto oritur jus*. O fato jurídico é exatamente o fato ou conjunto de fatos aptos a produzir efeitos jurídicos, em razão da incidência; o efeito jurídico é a consequência normativa que decorre do fato jurídico.

Em qualquer postulação judicial, impõe-se ao requerente a descrição dos fatos e do enquadramento normativo do seu pleito. Isso acontece sempre, quer se trate de uma demanda inicial, quer se trate de um recurso, de uma contestação, de um requerimento de nulidade de ato, de produção: de prova, de um juízo de retratação etc.

Assim, na tarefa de aplicação do direito, o julgador haverá de examinar, inexoravelmente, questões de fato (*quaestiones facti*) e questões de direito (*quaestiones iuris*). A distinção entre uma e outra não é simples.

O primeiro critério distintivo baseia-se no objeto da questão, na matéria sobre a qual versa: será fática a questão que tiver por objeto um fato; jurídica, aquela que tiver por objeto uma norma, um fato jurídico ou um efeito jurídico.

(...)

Considera-se questão de fato toda aquela relacionada aos pressupostos fáticos da incidência; toda questão relacionada à existência e às características do suporte fático concreto, pouco importa se, examinada pela perspectiva do objeto, é questão de fato ou questão de direito. Por exemplo: toda questão relacionada à causa de pedir será considerada questão de fato.

Será questão de direito toda aquela relacionada com a aplicação da hipótese de incidência no suporte fático; toda questão relacionada às tarefas de subsunção do fato (ou conjunto de fatos) à norma ou de concretização do texto normativo.

Esta distinção é fundamental do ponto de vista prático.

As questões de direito podem ser apreciadas de ofício pelo magistrado. Vigê a regra do *iura novit curia*: do Direito cuida o juiz; o magistrado não fica adstrito à iniciativa da parte para identificar a norma jurídica que lhe caiba aplicar - embora isso deva ser feito em respeito ao princípio da cooperação (art. 6º, CPC) e à regra que veda decisão surpresa (art. 10, CPC). **Algumas questões de fato, como aquelas relacionadas à causa de pedir e às exceções em sentido estrito, não podem ser conhecidas pelo juiz sem que tenha havido provocação da parte ou do interessado** (arts. 141 e 492 do CPC); outras, no entanto, podem ser examinadas *ex officio*, como se percebe do art. 493 do CPC. As questões de direito não se submetem, em regra, à preclusão (podem ser alegadas a qualquer tempo, ressalvada a existência de anterior

decisão a seu respeito), enquanto as questões de fato, ao contrário, no mais das vezes se sujeitam à preclusão.

(...)

As questões de fato compõem o objeto da prova; as questões de direito não requerem prova - não confundir, entretanto, com a prova do direito, a que se refere o art. 376 do CPC, pois, neste caso, o teor e a vigência do direito objetivo são fatos.

Tendo como premissa este suporte teórico, vejamos a defesa apresentada pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário:

II — Da Impropriedade da Classificação Fiscal Imposta pelo Fisco

26. Conforme mencionado anteriormente, a RECORRENTE classificou seus produtos importados na posição n.º 2910.90.90 da Tarifa Externa Comum - TEC. Entretanto, com base em laudos emitidos pela FUNCAMP, entendeu a RECORRIDA que tal classificação é incorreta, conforme se verifica a seguir:

(...)

27. Inicialmente, o laudo formulado pela FUNCAMP, utilizado como base para a presente autuação, deve ser desconsiderado, a medida que a própria RECORRIDA, por ocasião da Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DIANA n.º 291, de 29/09/2006, entendeu que a metodologia utilizada pela FUNCAMP "expectroscopia de infravermelho" não é a mais adequada para avaliação.

28. Cumpre esclarecer que, de fato, existe uma Resina Epóxida NPEL 128 e uma Resina Epóxida NPEL 134. Ocorre que estas resinas não são importadas pela RECORRENTE, sendo fabricadas no Brasil a partir das matérias-primas importadas (Composto Epóxi Fenólico NPEL 128 e Composto Epóxi Fenólico NPEL 134), pela polimerização a adição de outros compostos, como solventes e cargas.

29. A ocorrência desta etapa final de síntese no país (também conhecida como *finishing*) se dá por questões de custo, uma vez que é menos oneroso transportar as matérias-primas essenciais e realizar as etapas finais de síntese e preparação localmente, do que deslocar o produto final desde a Ásia até o Brasil.

30. Os Laudos Técnicos formulados pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas — IPT e pela Engenheira cadastrada pela Receita Federal do Brasil, Sra. Maria Cristina Helene Tcharbadjian, atestam que o Composto Epóxi Fenólico é uma matéria-prima utilizada na fabricação de Resina Epóxi (produto final).

31. Logo, não há que se falar em qualquer outra classificação tarifária que não seja a utilizada pela RECORRENTE, uma vez que o Composto Epóxi Fenólico é apenas uma matéria-prima necessária para a produção de Resina Epóxi.

(...)

34. Cumpre destacar que o produto importado pela RECORRENTE é um tetrâmero e que se presta somente à fabricação de resinas epóxidas, por polimerização ulterior. Este fato, considerado isoladamente, já é suficiente para desqualificar a classificação no capítulo 39, posto que a nota 3 "c" do referido capítulo é muito clara: somente se classificam no capítulo 39 os produtos que contenham pelo menos cinco motivos monoméricos.

(...)

36. Este número de repetições é chamado tecnicamente de grau de polimerização do produto. Não por acaso, a Nota 3 "c" do capítulo 39 acima mencionado indica que para ser classificado como polímero um produto precisa conter ao menos cinco repetições.

37. Por se tratar de matéria de cunho eminentemente técnico, onde a confusão de conceitos pode levar a interpretações equivocadas, e visando elucidar estes pontos, a RECORRENTE junta, nesta oportunidade, um exemplar de Boletim Técnico Nº 08 PVC Revisão O — jul/02 - Glossário de Termos Aplicados aos Polímeros, editado pela Braskem, maior empresa petroquímica da América Latina — que versa sobre um glossário de termos aplicados aos polímeros. Este glossário define, entre outros, os seguintes tópicos:

(...)

38. Desse modo, a pretensão do Sr. AFRFB em autuar e obter valores a título de II e respectivos juros deve ser afastada tendo em vista que: (i) os laudos emitidos pela FUNCAMP não utilizaram a metodologia mais adequada para avaliação; e (ii) o bem importado pela RECORRENTE é um tetrâmero (matéria-prima) utilizado na fabricação de Resina Epóxi (produto final).

39. Entretanto, ainda que assim não entenda este C. Conselho, imperioso se faz trazer à baila decisão da mesma Relatoria acerca desta matéria quando do julgamento de outra Impugnação apresentada pela RECORRENTE que também visa o cancelamento integral da exigência a título de II e juros de mora, por suposto erro na classificação, *in verbis*:

Como se observa da leitura dos excertos acima colacionados, os argumentos neste tópico podem ser assim resumidos: **(i)** inadequação do laudo formulado pela FUNCAMP por conta da metodologia utilizada; **(ii)** o referido laudo trata da Resina Epóxida NPEL 128 e da Resina Epóxida NPEL 134, que não são as importadas pela recorrente; **(iii)** os Laudos Técnicos formulados pelo IPT atestam que o composto Epóxi Fenólico é uma matéria-prima utilizada na fabricação de Resina Epóxi; **(iv)** o produto importado pela recorrente é um tetrâmero e que se presta somente à fabricação de resinas epóxidas, por polimerização ulterior, e este fato, considerado isoladamente, já é suficiente para desqualificar a classificação no capítulo 39; e **(v)** existência de decisão da mesma relatoria acerca desta matéria, quando do julgamento de outra Impugnação apresentada pela recorrente, na qual foi considerada incorreta a classificação dos produtos Composto Epóxi Fenólico dos tipos NPEL 128 e NPEL 134 na posição nº 3907.3029.

Ora, todas as questões acima identificadas são fáticas, e não jurídicas. Não se questiona a utilização das RGI, ou a interpretação das NESH, ou qualquer dispositivo de lei. Todas os questionamentos suscitados demandam prova de sua certeza, e as questões probatórias são típicas questões de fato, e não de direito. Mesmo a jurisprudência que alega lhe ser favorável já era anterior à apresentação da Impugnação, mas mesmo assim não foi apresentada, subtraindo da DRJ a possibilidade da sua apreciação.

Considerando todo o exposto, voto por (i) não conhecer das alegações sobre a classificação fiscal; e (ii) conhecer da alegação quanto à alteração de critério jurídico.

II - DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO

O contribuinte alega em seu Recurso Voluntário que as mercadorias em questão foram registradas por meio das DI's nº 04/0039248-2, 04/0134313-2 e 04/0182519-6 e

devidamente desembaraçadas, de forma que não pode concordar com a revisão do critério jurídico adotado para classificação fiscal das substâncias por ela importada. Afirma que agiu nos termos da lei e com a anuência da autoridade fiscalizatória, que liberou suas importações e aceitou a classificação fiscal do produto.

Sustenta que o princípio constitucional da segurança jurídica determina que o lançamento, ato vinculado da autoridade administrativa, possui caráter definitivo, não podendo ser alterado de ofício, salvo nas hipóteses expressamente previstas no art. 149 do CTN. No caso em tela, as homologações dos lançamentos se deram com os respectivos desembaraços aduaneiros e com a concordância da classificação fiscal adotada pela recorrente.

A tese defendida pelo recorrente alega a aplicação ao caso da Súmula n.º 227 do extinto TRF (Tribunal Federal de Recursos) e do julgamento do REsp n.º 1.112.702-SP, Rel. Min. Luiz Fux, realizado em 20/10/2009, ao caso.

Entretanto, recentes julgados do STJ já entendem que erros relacionados à classificação fiscal do produto importado, quando a Fiscalização Aduaneira, posteriormente ao desembaraço, diverge daquela adotada pelo importador na Declaração de Importação (DI), se caracterizam como erros de fato, e não como erros de direito, ensejando a possibilidade de revisão e lançamento das diferenças que forem apuradas. Nesse sentido, os seguintes julgados:

i) Agravo em Recurso Especial (AREsp) n.º 1.228.568-RJ. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 19/02/2020.

O apelo nobre obstado enfrenta acórdão, assim ementado (fl. 156):

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPORTAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.

I - A revisão aduaneira foi motivada por uma nova redifinição sobre o produto importado, após exames laboratoriais, ante a existência de erro de fato.

II - Recurso de Apelação improvido.

Embargos de declaração rejeitados.

(...)

É o relatório. Decido.

(...)

No caso dos autos, **o acórdão recorrido entendeu por configurado erro de fato, com base na compreensão a respeito do contexto fático e probatório extraído do processo**; o embargante, por sua vez, requereu a manifestação do Tribunal Regional Federal da 2ª Região acerca dos artigos 145, 146 e 149 do CTN, compreendendo que "esse artigo (146 do CTN) é expresso no sentido de que a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser aplicada a fato gerador futuro e não a fato anterior a introdução desse novo critério jurídico" (trecho de fl. 161 da petição de embargos).

Ocorre que a questão é de premissa jurídica, uma vez que o acórdão firmou a compreensão de que não se trata de alteração no substrato conclusivo de direito ou normativo, **mas na concentração de atenção ao produto em si, em suas características intrínsecas e particulares**.

Assim, não há nulidade por negativa de prestação jurisdicional, mas uma controvérsia quanto às premissas jurídicas adotadas pela Corte de origem, de modo que não se pode confundir provimento jurisdicional incompleto com provimento jurisdicional desfavorável nas conclusões a que chegou.

Desnecessário, portanto, qualquer esclarecimento ou complemento ao que já decidido pela Corte de origem, pelo que se afasta a ofensa ao artigo 535 do CPC/1973.

(...)

O recorrente, ao indicar ofensa aos artigos 145, 146 e 149 do CTN e dissídio jurisprudencial e direcionar a sua tese no sentido de ser impossível a alteração jurídica conclusiva do lançamento por 'erro de direito' deixou de impugnar os fundamentos do acórdão recorrido, segundo o qual: (a) não houve readequação de conclusão jurídica, mas sim, a partir de exames laboratoriais, uma readequação do produto em si; (b) uma questão de fato não se converte em de direito porque uma determinada prova direta não mais se mostra possível de ser feita, ou repetida, diante do fato de a impetrante ter afirmado pela impossibilidade de novos exames laboratoriais em virtude da inexistência de amostras do produto; (c) além disso, o acórdão transcreve trecho dos autos do qual se extrai exatamente a questão fática controvertida (se o produto era uma preparação química ou um produto químico orgânico).

A referida fundamentação, por si só, mantém o resultado do julgamento ocorrido na Corte de origem e torna inadmissível o recurso que não a impugnou. Incide à hipótese a Súmula 283/STF.

(...)

Por fim, no que diz respeito à própria ocorrência do alegado **erro de fato, que se funda**, segundo o arcabouço fático probatório firmado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região e inalterado em sede especial e extraordinária, **em exames laboratoriais**, a Corte de origem firmou compreensão de que: "**A controvérsia, portanto, diz com erro de fato propriamente dito, e não erro de direito**".

Assim, tem-se que a revisão a que chegou o Tribunal de origem sobre a questão demanda o reexame dos fatos e provas constantes nos autos, o que é vedado no âmbito do recurso especial.

Incide ao caso igualmente a Súmula 7/STJ.

ii) Petição n.º 12.866-MG. Relator: Ministro Og Fernandes. Data da Publicação: 06/08/2019.

Eis o assentado pelo Colegiado de origem no pronunciamento combatido pelo recurso especial a que se refere o efeito suspensivo ativo pretendido:

Durante a ação fiscal, foi constatada que a classificação utilizada pelo contribuinte no momento da sua declaração não correspondia aos bens efetivamente importados. A empresa identificou os produtos na declaração de importação como "bateria de íon" utilizando o código 8506 para sua classificação, quando na verdade as baterias elétricas recarregáveis se classificam como acumuladores elétricos, na posição 8507.

A importação teve por objeto "Baterias de Íon de Lítio" (LI-ON ou ainda LITIO-ION) as quais, consabido, são todas recarregáveis. Lado outro, a palavra RECARREGÁVEL aparece com todas as letras no campo "Descrição de Mercadoria" nas Declarações de Importação, o que corrobora a tese de erro material na classificação dos produtos importados.

Ou seja, a empresa autora classificou incorretamente as mercadorias importadas, beneficiando-se do erro de classificação, uma vez que os códigos NCM utilizados indevidamente possuem alíquotas menores do imposto de importação. Com o desenquadramento da posição NCM 8506 (Pilhas e Baterias de Pilhas, Elétricas - alíquotas 16%, 0% e 16%), as mercadorias passaram a se sujeitar à alíquota de 18% prevista para a posição NCM 8507 (Acumuladores Elétricos e seus Separadores, mesmo de forma quadrada ou retangular), fato que gerou diferença entre o valor efetivamente devido e o que foi pago por ocasião do desembaraço aduaneiro das mercadorias.

Alega a parte autora que, como o Fisco, em diversas oportunidades, aceitou a classificação fiscal declarada, posterior revisão seria alteração de critério jurídico com efeitos retroativos, situação vedada expressamente pelo art. 146 do CTN.

Não merece acolhida tal alegação. Como se vê, ao tempo da importação, ambas as classificações analisadas nos autos, que se destinam a mesma categoria de produtos, já existiam, cabendo ao importador realizar a declaração utilizando a classificação mais adequada ao bem que importa. Não se trata, pois, de “modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento”, a justificar a incidência do disposto no art. 146 do CTN, mas de erro do contribuinte, gerado por uma circunstância objetiva e não por qualquer interpretação que tenha sido dada à norma, razão pela qual entendo legítimo o lançamento de ofício pela autoridade fiscal.

(...)

*Assim, constatado que **a parte autora foi a responsável pela classificação incorreta da mercadoria (erro de fato) e que não houve mudança de critério jurídico na realização do lançamento**, legítima a revisão aduaneira de classificação fiscal bem como a cobrança da diferença apurada entre os tributos efetivamente devidos e os valores pagos por ocasião do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas.*

O apelo nobre foi inadmitido pelo Tribunal a quo, considerada a Súmula 83/STJ.

Não bastasse isso, **da leitura do acórdão recorrido, constato que a conclusão alcançada pela Corte local, no sentido da ocorrência de erro de fato e não de mudança de critério jurídico pelo fisco, decorreu das peculiaridades fáticas do caso concreto**. Assim, a toda evidência, a controvérsia foi decidida à luz dos fatos e circunstâncias da causa a afastar, em juízo de cognição sumária, o conhecimento do recurso especial (Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial").

(...)

Ante o exposto, ausente a fumaça do bom direito, indefiro o pedido liminar e a própria Petição que pretende atribuir efeito suspensivo ativo ao recurso especial.

iii) Agravo em Recurso Especial (AResp) n.º 1.387.113-BA. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data da Publicação: 09/04/2019.

Do excerto transcrito, verifica-se que **o Tribunal a quo considerou legal a revisão do lançamento tributário feito pelo Fisco por constatar a ocorrência de erro de fato** na identificação que o contribuinte efetuou quanto à tipificação do produto importado.

Pois bem, **o erro de fato ocorre quando a autoridade administrativa apura fatos não conhecidos ou não provados por ocasião do lançamento tributário, seja por ignorância do fisco, seja por ocultação do contribuinte**. Tomando ciência destes fatos

em tempo hábil, o fisco tem o dever de efetuar o lançamento (AMARO, 2007, p. 350). A segunda figura, o erro de direito, ocorre quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada interpretação da lei. Por fim, a mudança de critério jurídico ocorre quando a autoridade jurídica simplesmente muda a interpretação da legislação tributária, substituindo por outra, não declarando que uma delas esteja incorreta (MACHADO, 2010, 185).

Desses conceitos e **da exposição fática realizada pela instância a quo, verifica-se, sem sombra de dúvidas, que o erro de classificação** que deriva de imprecisão quanto à qualificação técnica de componente eletrônico **não equivale a alteração de critério jurídico**, mas da correção de erro de fato pois, qualquer que seja a classificação aduaneira equivocada, ela não poderá se sobrepor à real natureza do bem.

Constatado, portanto, a ocorrência de erro de fato, a consequência é a revisão do lançamento e a autuação do contribuinte, como ocorreu na espécie.

Nesse sentido, o seguinte julgado:

(...)

Nesse mesmo sentido, as seguintes decisões monocráticas: REsp 1.775.688 - SC (2018/0280057-3), Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, AREsp 1.318.333, Relator Ministro OG FERNANDES, data da publicação 20/11/2018.

Dessa forma, aplica-se à espécie a Súmula 83 do STJ, segundo a qual "*não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida*", que é aplicável quando o recurso especial é interposto com base nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional.

Ademais, alterar a conclusão do julgado de que **a revisão do lançamento é possível por se tratar de erro de fato na classificação tarifária do produto importado** e não de alteração de critério jurídico importaria reexame de provas, o que é vedado no âmbito do STJ em razão do óbice contido na Súmula 7 do STJ.

Ante o exposto, CONHEÇO do agravo para NÃO CONHECER do recurso especial (art. 253, parágrafo único, II, "a", do RISTJ).

Da análise da jurisprudência do STJ, é possível concluir que **são dois os temas controvertidos no julgamento desta matéria: (i)** se a reclassificação fiscal nos códigos da NCM caracteriza-se como questão de fato ou questão de direito; **e (ii)** se esta reclassificação fiscal, com a consequente apuração de diferenças de tributo e lançamento via Auto de Infração, pode ser realizada após o desembaraço da mercadoria importada, em procedimento de revisão aduaneira.

Em relação ao primeiro tema, há um consenso de que o art. 146 do CTN não impede a revisão do lançamento quando este decorre de erro de fato, e uma posição majoritária, que é a tendência mais atual, no sentido de que a alteração da classificação fiscal durante a revisão aduaneira se refere a questão de fato, e não de direito. Na verdade, contudo, pode se referir a ambos. Explico.

Quando a Autoridade Fazendária realiza a revisão aduaneira e conclui que a mercadoria descrita na Declaração de Importação (DI) **não corresponde** àquela efetivamente importada, seja pelo exame de fotos, manuais técnicos, exames laboratoriais, realização de perícia técnica, nova conferência física, ou qualquer outro meio idôneo a tal conclusão, o lançamento é possível por se tratar de "erro de fato" na classificação fiscal/tarifária.

Todavia, quando a Autoridade Fazendária realiza a revisão aduaneira e conclui que a mercadoria descrita na DI **corresponde** àquela efetivamente importada, porém verifica que houve um erro na aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI-SH) e/ou das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), e que tal erro levou a Fiscalização Aduaneira a classificar a mercadoria importada erroneamente, adotando um código da TEC (para verificação das alíquotas do II) e da TIPI (para verificação das alíquotas do IPI) que não era o correto, estamos diante de um “erro de direito”.

O erro de fato, está relacionado a uma percepção equivocada da realidade; imagina-se que a mercadoria importada é “A”, quando, na verdade, é “B”. As questões de direito, ou o erro de direito, está relacionado à aplicação incorreta das normas jurídicas; imagina-se que a mercadoria importada “A” deveria ser classificada na posição “Y” da NCM mas, na verdade, ao fazer uma nova análise das normas jurídicas que tratam da classificação fiscal/tarifária, chega-se à conclusão que a mesma mercadoria importada “A” deveria ser classificada na posição “X” da NCM.

As decisões mais recentes do STJ, embora não deixem explícita esta separação, tem sido no sentido de que alterações de classificação fiscal derivadas de resultados de exames laboratoriais ou de perícias técnicas são referentes à mercadoria em si e, portanto, tratam de questões de fato.

No presente caso, para o produto importado, denominado comercialmente de "NPES 901", foram emitidos os Laudos de Análises n.º 0730.01, de 31/03/2004, da FUNCAMP, e o de n.º 140/20081, de 25/01/2008, do Laboratório de Análises Falcão Bauer, segundo os quais **o produto em análise não se trata de** outro Epóxido, Epoxialcool, epoxifenol ou Epoxiéter, com três átomos no ciclo, e seus derivados Halogenados, sulfonados, nitrados ou Nitrosados, de constituição química definida, **mas sim de** Resina Epóxida, sem carga inorgânica, na forma líquida, Resina Epóxida, na forma primária.

Verificado, através de análise laboratorial, que o produto importado não correspondia à descrição fornecida pelo importador na DI, foi realizada nova classificação fiscal/tarifária, desta vez com base na descrição correta, da qual resultou o enquadramento da mercadoria em posição da NCM diversa daquela proposta pelo importador, com diferença de alíquotas de II e de IPI, razão pela qual foi lavrado Auto de Infração para cobrar tais diferenças.

Pelo exposto, entendo que não ocorreu, no presente caso, modificação de critérios jurídicos, vedada pelo art. 146 do CTN, devendo ser mantido o crédito tributário.

Em relação ao segundo tema, apesar de ser pacífico no STJ que a reclassificação fiscal é possível sob certas condições e a partir do advento do Decreto n. 4.543/2002, ainda são julgados neste CARF recursos que trazem como fundamento o precedente criado no REsp n.º 1.112.702-SP, segundo o qual a reclassificação, quando baseada em erro de direito, não pode ser realizada após o desembaraço da mercadoria importada, em procedimento de revisão aduaneira.

Contudo, o caso ora em discussão, sujeito ao Decreto n.º 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro de 2002), então vigente, é distinto daquele julgado no REsp n.º 1.112.702-SP, específico para o período em que estava vigente o Decreto n.º 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro de 1985). Vejamos.

O procedimento fiscal realizado, e objeto de todas estas decisões judiciais, não é a “revisão de lançamento”, prevista no art. 149 do CTN, mas sim a “revisão aduaneira”, prevista no art. 54 do Decreto-lei n.º 37, de 1966, com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.472, de 1988:

CTN

Art. 149. **O lançamento é efetuado e revisto de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Decreto-lei n.º 37, de 1966

Seção II - Conclusão do Despacho

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

O regulamento de que trata o art. 54 é o Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 4.4543/2002, vigente à época dos fatos):

LIVRO V - DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I - DO DESPACHO ADUANEIRO

CAPÍTULO I - DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

Seção V - Da Conferência Aduaneira

Art. 504. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

(...)

Art. 508. Na verificação da mercadoria submetida a despacho de importação, poderão ser adotados critérios de seleção e amostragem, de conformidade com o estabelecido em ato normativo da Secretaria da Receita Federal (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 50, com a redação dada pelo Decreto-lei no 2.472, de 1988, art. 2o).

Art. 509. Na quantificação ou identificação da mercadoria, a fiscalização aduaneira poderá solicitar assistência técnica, observado o disposto no art. 722 e na legislação específica.

(...)

Seção VI - Do Desembaraço Aduaneiro

Art. 511. Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 51, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º).

§ 1º Não será desembaraçada a mercadoria cuja exigência de crédito tributário no curso da conferência aduaneira esteja pendente de atendimento, salvo nas hipóteses autorizadas pelo Ministro de Estado da Fazenda, mediante a prestação de garantia (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 51, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 39).

§ 2º Após o desembaraço aduaneiro de mercadoria cuja declaração tenha sido registrada no Siscomex, será emitido eletronicamente o documento comprobatório da importação.

(...)

Art. 515. Após o desembaraço aduaneiro, será autorizada a entrega da mercadoria ao importador, mediante a apresentação dos seguintes documentos:

(...)

CAPÍTULO II - DO DESPACHO DE EXPORTAÇÃO

(...)

Seção V - Da Conferência Aduaneira

Art. 528. A conferência aduaneira na exportação tem por finalidade identificar o exportador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e preço, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da exportação.

Art. 529. A verificação da mercadoria, no curso da conferência aduaneira ou em qualquer outra ocasião, será realizada na presença do exportador ou de seu representante

(Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 50, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º).

Seção VI - Do Desembaraço Aduaneiro e da Averbação do Embarque

Art. 530. Desembaraço aduaneiro na exportação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, e autorizado o embarque ou a transposição de fronteira da mercadoria.

Parágrafo único. Constatada divergência ou infração que não impeça a saída da mercadoria do País, o desembaraço será realizado, sem prejuízo da formalização de exigências, desde que assegurados os meios de prova necessários.

(...)

CAPÍTULO III - DOS CASOS ESPECIAIS

(...)

CAPÍTULO IV - DA REVISÃO ADUANEIRA

Art. 570. **Revisão Aduaneira** é o ato pelo qual é apurada, **após o desembaraço aduaneiro**, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal **e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação** (Decreto-lei nº 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

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

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

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e

II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

Como se pode observar, a “revisão aduaneira” não está “revisando” nenhum lançamento fiscal, ao contrário do que ocorre na “revisão do lançamento”. Trata-se, apenas, da continuidade do procedimento de Despacho Aduaneiro, sendo desta a sua última etapa, a “Conclusão do Despacho”, como denominado no art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

A modificação nos critérios jurídicos utilizados pressupõe um lançamento que já tenha sido notificado ao sujeito passivo, ou seja, sobre o qual o contribuinte já tenha ciência sobre qual critério jurídico foi adotada durante o procedimento fiscal. Assim dispõe o art. 146 do CTN:

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.

Para que se possa afirmar que foi estabelecido pelo Fisco um critério jurídico em um lançamento, considerando as modalidades de lançamento previstas no CTN, é necessário que: **(i)** tenha sido realizado um lançamento de ofício ou por declaração (arts. 149 e 147 do CTN, respectivamente); **ou (ii)** tenha havido a homologação expressa (excluída, portanto, a homologação tácita) de um lançamento por homologação (art. 150 do CTN).

O Imposto de Importação (II) e o IPI – vinculado à Importação são tributos lançados por homologação, modalidade em que o contribuinte declara o fato gerador e seus elementos, apura a base tributável, aplica a legislação e, com base nesta, calcula e recolhe os tributos devidos. Assim dispõe o art. 150 do CTN:

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

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

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

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

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

Analisando a legislação de regência da matéria (acima colacionada), inclusive em comparação com a legislação que cuida das homologações de declarações de compensação, conclui-se que o ato pelo qual a autoridade fazendária expressamente homologa o lançamento feito através da DI ocorre com a conclusão da “Revisão Aduaneira”, prevista no art. 570, § 3º, do Regulamento Aduaneiro. Se o prazo deste procedimento se esgota sem a sua realização (§ 2º), ocorre a homologação tácita.

O desembaraço aduaneiro, seja ele de importação (art. 511) ou de exportação (art. 530), é o ato administrativo pelo qual a mercadoria é liberada: (i) para ser entregue ao importador; ou (ii) para embarcar para o exterior:

Art. 511. Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira.

(...)

§ 2º Após o desembaraço aduaneiro de mercadoria cuja declaração tenha sido registrada no Siscomex, será emitido eletronicamente o documento comprobatório da importação.

(...)

Art. 515. Após o desembaraço aduaneiro, será autorizada a entrega da mercadoria ao importador, mediante a apresentação dos seguintes documentos:

(...)

Art. 530. Desembaraço aduaneiro na exportação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, e autorizado o embarque ou a transposição de fronteira da mercadoria.

Trata-se, apenas, de uma das etapas do “Despacho Aduaneiro”, procedimento cujo termo serve para denominar o Título I do Livro V do Regulamento Aduaneiro (RA), subdividido em “Despacho Aduaneiro de Importação” (Capítulo 01), “Despacho Aduaneiro de Exportação” (Cap. 02), “Dos Casos Especiais” (Cap. 03), e “Da Revisão Aduaneira” (cap. 04). Assim, existe o “desembaraço aduaneiro de importação” e o “desembaraço aduaneiro de exportação”.

Sua definição legal é de “ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira”. A Conferência Aduaneira, por sua vez, encontra-se definida nos arts. 504 (importação) e 528 (exportação) do RA, com textos idênticos:

Art. 504. A conferência aduaneira na importação **tem por finalidade** identificar o importador, **verificar a mercadoria e a correção das informações** relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, **e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras**, exigíveis em razão da importação.

Observe-se que, enquanto a conferência aduaneira (cujo registro de sua conclusão ocorre com o desembaraço – art. 530, acima) visa a apenas “*confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras*”, a revisão aduaneira visa a “*apurar a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação*” (art. 570, acima).

Assim, para a autoridade aduaneira que realiza a conferência aduaneira, seja de importação ou de exportação, o que se faz necessário é verificar a existência e a correspondência entre os documentos apresentados e as afirmações constantes da Declaração de Importação (DI), ou verificar a correspondência física entre a mercadoria importada e sua descrição na DI, tudo a depender do canal de conferência atribuído àquela importação, em procedimento de cognição sumária.

A Conferência Aduaneira tem procedimentos distintos, a depender do canal de parametrização, como permite o art. 508 do RA:

Art. 508. Na verificação da mercadoria submetida a despacho de importação, **poderão ser adotados critérios de seleção e amostragem**, de conformidade com o estabelecido em ato normativo da Secretaria da Receita Federal (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 50, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º).

Com suporte legal no dispositivo acima, a Secretaria da Receita Federal estabeleceu “canais de parametrização”, para os quais as DIs são direcionadas de acordo com critérios de seleção e amostragem previamente definidos, e que possuem diferentes níveis de aprofundamento na conferência aduaneira, de acordo com o risco de irregularidades que possam possuir. A norma que regulamentava este procedimento, à época dos fatos, era a Instrução

Normativa (IN) SRF n.º 206/2002 (parcialmente revogada pela IN SRF n.º 680/2006, atualmente vigente):

SELEÇÃO PARA CONFERÊNCIA ADUANEIRA

Art. 20. Após o registro, **a DI será submetida a análise fiscal e selecionada** para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

I - verde, pelo qual o sistema registrará o **desembaraço automático** da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual **será realizado o exame documental**, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a **realização do exame documental e da verificação da mercadoria**; e

IV - cinza, pelo qual **será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro**, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido nos arts. 65 a 69.

A criação destes canais de conferência remonta a 1997, e decorre da necessidade crescente de facilitação do comércio exterior, sendo uma tendência mundial que as mercadorias importadas que, **em uma análise superficial, não ofereçam risco de fraude**, possam ser rapidamente liberadas para os importadores, e que a fiscalização sobre a regularidade destas operações, com a devida profundidade e detalhamento, possa ser feita *a posteriori*, dentro do prazo decadencial de 05 anos.

Assim, quanto maior o risco detectado pelas autoridades aduaneiras, com base em parâmetros pré-definidos, maiores as verificações realizadas no despacho. Contudo, veja-se que, mesmo no exame documental e na verificação da mercadoria, não há uma fiscalização propriamente dita, mas apenas uma checagem de documentos e uma verificação física por amostragem. Apenas no canal cinza há a aplicação de um procedimento fiscal propriamente dito, no que se refere a elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido nos arts. 65 a 69 da IN SRF n.º 206/2002:

Art. 65. A mercadoria introduzida no País sob fundada suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento ou que impeça seu consumo ou comercialização no País, será submetida aos procedimentos especiais de controle aduaneiro estabelecidos neste título.

Parágrafo único. A mercadoria submetida aos procedimentos especiais a que se refere este artigo ficará retida até a conclusão do correspondente procedimento de fiscalização, independentemente de encontrar-se em despacho aduaneiro de importação ou desembaraçada.

Art. 66. As situações de irregularidade mencionadas no artigo anterior compreendem, entre outras hipóteses, os casos de suspeita quanto:

(...)

§ 1º As suspeitas da fiscalização aduaneira quanto ao preço efetivamente pago ou a pagar devem estar baseadas em elementos objetivos e, entre outras hipóteses, na diferença significativa entre o preço declarado e:

(...)

Art. 67. A seleção das importações a serem submetidas aos procedimentos especiais de que trata esta Instrução Normativa poderá ocorrer por decisão:

I - da Coana, mediante direcionamento do importador para o canal cinza de conferência e correspondente informação às unidades aduaneiras;

II - do titular da unidade da SRF ou de qualquer servidor por ele designado que tomar conhecimento de situação com suspeita de irregularidade que exija a retenção da mercadoria como medida acautelatória de interesses da Fazenda Nacional.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso II deste artigo, a ocorrência deverá ser registrada no Radar.

Art. 68. O importador será cientificado da seleção para os procedimentos especiais de controle:

I - durante o despacho aduaneiro, mediante interrupção para apresentação de documentos justificativos ou informações adicionais àquelas prestadas na declaração, registrada no Siscomex;

II - nas demais situações, como procedimento interno de revisão aduaneira, mediante ciência em termos de retenção, com intimação para apresentar documentos ou prestar informações adicionais.

Art. 69. As mercadorias ficarão retidas pela fiscalização pelo prazo máximo de noventa dias, prorrogável por igual período, em situações devidamente justificadas.

Parágrafo único. Afastada a hipótese de fraude e havendo dúvidas quanto à exatidão do valor aduaneiro declarado, a mercadoria poderá ser desembaraçada e entregue mediante a prestação de garantia, determinada pelo titular da unidade da SRF ou por servidor por ele designado, nos termos da norma específica.

Um dado relevante nestas avaliações é o “grau de fluidez” (total de declarações de importação desembaraçadas em menos de 24 horas sobre o total de declarações) registradas. Consultando o Balanço Aduaneiro de 2019 pelo link <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2020/marco/receita-federal-divulga-os-resultados-aduaneiros-de-2019/balanco-aduaneiro-ano-2019-corep.pdf/view>, na data de 12/04/2020, encontram-se os seguintes dados:

AUMENTO DA FLUIDEZ NO COMÉRCIO EXTERIOR

IMPORTAÇÃO – Fez-se uma mudança na metodologia de cálculo do indicador do Grau de Fluidez na Importação no início do ano de 2017. Esse indicador passou a considerar o total de declarações de importação desembaraçadas em menos de 24 horas sobre o total de declarações

registradas. Dessa forma, os resultados de períodos anteriores também foram ajustados e calculados sob a mesma metodologia.

Grau de fluidez na importação 2017	Grau de fluidez na importação 2018	Grau de fluidez na importação 2019	Variação 2019x2018
92,97%	92,73%	92,86%	+0,14%

Fonte: DW ADUANEIRO, extraídos em 15/01/2020.

Observe-se que cerca de 93% de todas as Declarações de Importação são desembaraçadas em menos de 24 horas. E lembrando que esse é um **tempo bruto, ou seja, contado do horário do registro da DI no Siscomex até o horário do seu desembarço nesse sistema.** Nesse prazo, inclui-se o período noturno, no qual não há expediente (uma DI registrada às 17 hs, por exemplo, só terá sua análise iniciada às 08 hs do dia seguinte, isso se não existirem outras DIs aguardando análise, o que certamente haverá) e horário de almoço do servidores. Ou seja, não significa que cada DI teve um agente fiscal por 24 horas fazendo sua análise.

Este tempo também foi avaliado no relatório de 2019:

TEMPOS NO DESPACHO ADUANEIRO

IMPORTAÇÃO - O tempo médio bruto de despacho na importação, indicador que computa o tempo decorrido entre o registro da declaração até o seu desembarço, foi em média de **19,53 horas**, no ano de 2019.

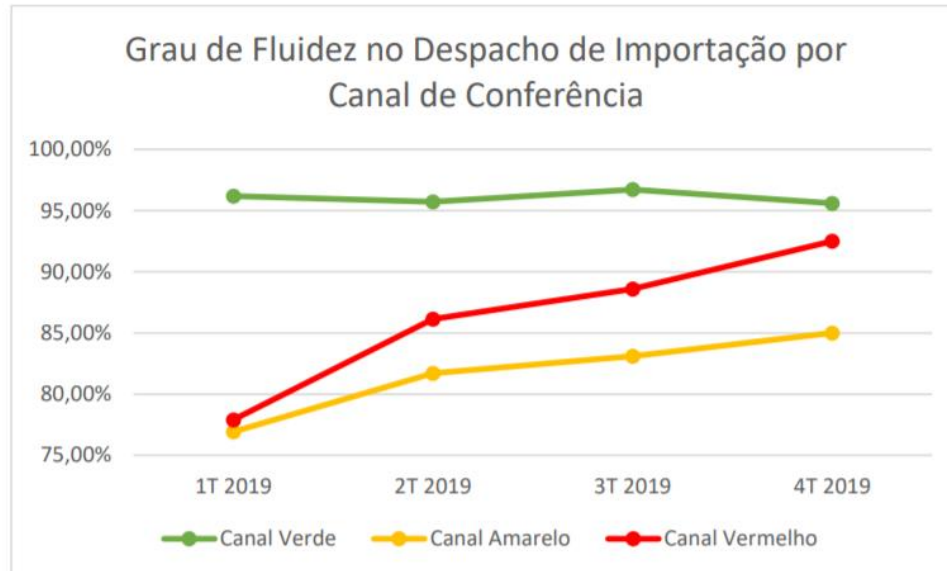
Este tempo foi **18,25% menor** que o tempo médio bruto total no mesmo período de 2018 (23,89 horas) e **16,28% menor** que o tempo bruto total no mesmo período de 2017(23,33 horas).

Tempo Médio Bruto no Despacho de Importação em horas		
2017	2018	2019
23,33	23,89	19,53

Fonte: DW Aduaneiro, extraídos em 17/01/2020.

Observe-se, agora, o grau de fluidez em função do canal de conferência, indicando que mesmo no canal vermelho, chegou-se a ter mais de 90% das DIs processadas em menos de 24 horas:

Ao se discriminar a fluidez em seus respectivos canais de seleção tem-se a informação disposta no gráfico a seguir, detalhando os indicadores de Grau de Fluidez no Despacho de Importação nos canais verde¹, amarelo² e vermelho³, ao longo dos trimestres do ano de 2019. Verificou-se uma melhora na fluidez ao longo do ano.



Fonte: DW Aduaneiro, extraídos em 30/01/2020.

Não me parece minimamente razoável imaginar que a fiscalização detalhada de uma operação de comércio exterior possa ser realizada em prazo tão exíguo. Tal “grau de fluidez” somente é possível porque tanto o exame documental quando a verificação física são bastante superficiais. No exame documental, basicamente é feito um “check list” dos documentos e uma breve conferência dos dados. Na verificação física, uma simples observação por amostragem.

Nesse trabalho realizado no despacho de importação/exportação, somente erros grosseiros conseguem ser detectados, na maioria das vezes. Seria o caso de documentos nitidamente falsos, faturas com preço vil, divergência entre importador e nome na fatura, valor recolhido em DARF diferente daquele calculado pelo Siscomex. Na verificação física, seria preciso uma fraude grosseira, como encontrar notebooks em uma importação de papel, por exemplo.

Para que tal modo de operação não colocasse todo o sistema de comércio exterior em risco, além da utilização de tecnologia informatizada para avaliar o grau de risco das importações, o legislador criou a “revisão aduaneira”, esta sim a última etapa do despacho aduaneiro, onde ocorrerá a homologação, expressa ou tácita, dos tributos lançados na DI. Veja-se que o capítulo dedicado à Revisão Aduaneira encontra-se inserido no Título I, que trata “Do Despacho Aduaneiro”. No Decreto-lei nº 37/66, por sua vez, o dispositivo que trata da revisão aduaneira (art. 54) encontra-se na Seção II, Conclusão do Despacho. Ou seja, o legislador organizou o despacho aduaneiro de forma tal a ser encerrado pela revisão aduaneira, onde eventuais análises que demandem um tempo maior seriam realizadas, dentro do prazo decadencial de 05 anos, sem com isso criar entraves à agilidade no processo de importação/exportação.

Para que pudesse haver a caracterização de uma modificação de critério jurídico em um procedimento de revisão aduaneira, seria necessário que antes, durante a conferência aduaneira, a Autoridade Fazendária identificasse alguma irregularidade, como uma classificação fiscal, por exemplo, e fizesse um lançamento de ofício para cobrar a eventual diferença de tributo apurada. Se, na revisão aduaneira, outro Auditor-Fiscal discordasse dessa nova classificação e propusesse uma terceira classificação, ainda mais gravosa para o importador, aí sim estaria ocorrendo uma modificação de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do CTN.

É que, no exemplo acima, teria ocorrido um erro de direito (ou de fato, caso resultante da identificação incorreta da mercadoria em si), com uma análise fiscal ainda durante o procedimento de conferência, e a fixação de um critério jurídico. Uma nova alteração em sede de revisão aduaneira iria configurar uma alteração deste critério, o que somente seria possível para fatos geradores posteriores (outras importações).

No presente caso, contudo, não houve a fixação de nenhum critério jurídico, mas tão somente a liberação da mercadoria para ser entregue ao importador. Consta, à fl. 27, o Registro De Procedimento Fiscal – Fiscalização (RPF-F) n.º 0727600-2008-00688-2, designando a Autoridade Fiscal responsável pelo procedimento de Revisão Aduaneira.

Na vigência do Decreto n.º 91.030/85, o lançamento dos tributos incidentes na importação era realizado na modalidade de lançamento “por declaração”, na qual o contribuinte prestava todas as informações necessárias ao lançamento em uma declaração que servia de base para que a Autoridade Tributária fizesse o lançamento, identificando o contribuinte e indicando os valores a serem recolhidos.

Na sistemática do Decreto n.º 4.543/2002, o lançamento passou a ser na modalidade “por homologação”, na qual todas as atividades, até a quantificação dos tributos e o seu recolhimento, passaram a ser realizados pelo importador, cabendo à Receita Federal, no prazo de 05 anos, homologar expressamente este lançamento. Esgotado esse prazo sem a manifestação do Fisco, ocorria a homologação tácita.

No lançamento por declaração, sendo a própria Autoridade Tributária quem realiza a apuração dos valores dos tributos incidentes na importação, uma autuação em momento posterior por erro na classificação fiscal configuraria, sem dúvidas, uma alteração de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do CTN. Porém, sendo o lançamento por homologação, o desembaraço aduaneiro não implica a concordância do Fisco com o procedimento do contribuinte, mas tão somente que houve o lançamento, esteja ele certo ou errado, requisito para liberação das mercadorias. A sua correção, entretanto, será apurada em momento posterior, durante a revisão aduaneira, dentro do prazo de 05 anos, previsto em lei.

Nesse sentido, trago os seguintes precedentes do STJ:

a) REsp 1.576.199/SC, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data da Publicação/Fonte DJe 19/04/2021:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. PROCESSUAL CIVIL. ADUANEIRO. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC/1973. REVISÃO ADUANEIRA REALIZADA NA VIGÊNCIA DO DECRETO N. 6.759/2009 (RA-2009) DENTRO DA SISTEMÁTICA DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ALTERAÇÃO DE CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DOS

ARTS. 50, 51, 52, 54, DO DECRETO-LEI 37/66, E DOS ARTS. 149, V E 150, §4º DO CTN. APLICABILIDADE DA SÚMULA N. 227 DO EXTINTO TFR APENAS PARA AS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DENTRO DA SISTEMÁTICA DE LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO (ART. 147, DO CTN), OU SEJA, DECLARAÇÕES REGISTRADAS DURANTE A VIGÊNCIA DO DECRETO N. 91.030/85 (RA-85).

1. Ausente a alegada violação ao art. 535, do CPC/1973, tendo em vista a manifestação suficiente sobre os artigos de lei e teses invocados pelo recorrente.

2. O "Despacho Aduaneiro" é um procedimento que se inicia com o registro da "Declaração de Importação" (art. 44, do Decreto-Lei n. 37/66), passa pela "Conferência Aduaneira" nos chamados canais "Verde", "Amarelo", "Vermelho" e "Cinza" (art. 50, do Decreto-Lei n. 37/66 e art. 21, da IN/SRF n. 680/2006), depois pelo "Desembaraço Aduaneiro" onde se libera a mercadoria importada (art. 51, do Decreto-Lei n. 37/66) e pode ter sua conclusão submetida a condição resolutória por 5 (cinco) anos, em razão da homologação ("Conclusão do Despacho" via "Revisão Aduaneira") prevista no art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66 e art. 638, do Decreto n. 6.759/2009 - RA-2009).

3. Assim, o lançamento efetuado pela autoridade fiscal e aduaneira no procedimento de "Revisão Aduaneira" tem por base o art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66, o art. 150, §4º, do CTN, e o art. 638, do Decreto n. 6.759/2009 (RA-2009) que permitem a reclassificação fiscal da mercadoria na NCM. Sua autorização legal está nos incisos I, IV e V, do art. 149, do CTN.

4. São inconfundíveis a "Conferência Aduaneira" e o "Desembaraço Aduaneiro" e a "Conclusão do Despacho" ("Revisão Aduaneira") que pode se dar 5 (cinco) anos depois, tendo em vista a condição resolutória prevista tanto no art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66, quanto no art. 150, §4º, do CTN, e no art. 638, do Decreto n. 6.759/2009 (RA-2009) que adotaram a sistemática do lançamento por homologação.

5. É pacífica a jurisprudência desta Casa no sentido de que a "Conferência Aduaneira" e o posterior "Desembaraço Aduaneiro" (arts. 564 e 571 do Decreto n. 6.759/2009) não impedem que o Fisco realize o procedimento de "Revisão Aduaneira", respeitado o prazo decadencial de cinco anos da sistemática de lançamento por homologação (art. 638, do Decreto 6.759/2009). Precedentes: REsp. n. 1.201.845/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 18.11.2014; REsp. n. 1.656.572 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.04.2017; AgRg no REsp. n. 1.494.115 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 03.03.2015; REsp. n. 1.452.531 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 12.08.2014; REsp. n. 1.251.664/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.08.2011.

6. Indiferente os canais adotados para a "Conferência Aduaneira" ("Verde", "Amarelo", "Vermelho" ou "Cinza"), somente há que se falar em lançamento efetuado no ato de "Conferência Aduaneira" se houver a apresentação da Manifestação de Inconformidade a que se refere o art. 42, §2º, da IN/SRF n. 680/2006. Não ocorrendo esse lançamento, as retificações de informações constantes da Declaração de Importação - DI são atos praticados pelo próprio contribuinte na condição de "autolancamento", dentro da sistemática de lançamento por homologação, apenas se cogitando da incidência do art. 146, do CTN (modificação de "critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa"), se esses atos se deram em razão de orientação expressa dada pelo fisco no momento de sua feitura que há de ser comprovada nos autos.

7. A partir do advento do Decreto n. 4.543/2002 (RA-2002), a classificação da mercadoria passou a ser ato praticado pelo CONTRIBUINTE importador na "Declaração de Importação", o que passou a caracterizar portanto, a figura do "autolancamento" ou lançamento por homologação e não mais o lançamento por declaração que vigorava anteriormente na vigência do Decreto n. 91.030/85 (RA-85),

pois o contribuinte passou a apontar todos os elementos constitutivos do fato gerador e a adiantar o pagamento. Neste mesmo momento, a inserção da "Revisão Aduaneira" dentro da sistemática do lançamento por homologação se deu também com o advento do art. 570, §2º, I, do Decreto n. 4.543/2002 (RA-2002), que passou a fazer alusão ao prazo do art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66 (lançamento por homologação) e não mais ao do art. 149, parágrafo único (revisão de ofício de lançamento), como o fazia o art. 456, do Decreto n. 91.030/85 (RA-85).

8. O registro é importante porque invariavelmente os contribuintes invocam jurisprudência deste STJ, respaldada na Súmula n. 227 do extinto TFR ("A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento") construída para a situação anterior [vigência do Decreto n. 91.030/85 (RA-85)] onde o lançamento era por declaração para as situações que tais (art. 147, do CTN), o que impossibilitava a realização de lançamento suplementar pelo fisco para corrigir a classificação fiscal, já que seria um segundo lançamento efetuado com base no art. 149, parágrafo único, do CTN, havendo, portanto, o óbice do art. 146, do mesmo CTN. Contudo, em se tratando de Declaração de Importação registrada após a revogação do Decreto n. 91.030/85 (RA-85), na "Revisão Aduaneira" o que existe é o lançamento em si efetuado por vez primeira dentro da sistemática do lançamento por homologação (art. 150, §4º, do CTN) e não uma revisão de lançamento já efetuado, que seria um segundo lançamento realizado consoante o art. 149, parágrafo único, do CTN.

9. Assim, para as Declarações de Importação registradas após a revogação do Decreto n. 91.030/85 (RA-85) é inaplicável a Súmula n. 227 do extinto TFR ("A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento") e, por conseguinte, são inaplicáveis os precedentes: REsp. n. 1.112.702/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20.10.2009; AgRg no REsp. n. 1.347.324 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2013; REsp. n. 1.079.383 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 18.06.2009; AgRg no REsp 478389 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 25.09.2007; REsp 654076 / RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 19.04.2005; REsp 412904 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 07.05.2002; REsp. n. 27.564 / RJ, Segunda Turma, Rel. Ari Pargendler, julgado em 02.05.1996; dentre outros que se referem à sistemática de lançamento anterior.

10. Recurso especial não provido.

b) REsp 1.818.641/SP, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data da Publicação 03/08/2021:

Trata-se de recurso especial interposto com fundamento no art. 105, III, "a" e "c", da Constituição Federal, contra acórdão do TRF3, assim ementado (fl. 589):

AÇÃO ANULATÓRIA - DIREITO TRIBUTÁRIO - ERRO DE CLASSIFICAÇÃO SEGUNDO AS TABELAS TIPI E TEC - PROVA PERICIAL - CABIMENTO DA MULTA PREVISTA NA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 2.158-35/2001- APELAÇÃO PROVIDA.

1. A Medida Provisória n.º 2.158-35/2001: Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;" 2. A controvérsia diz respeito à correta classificação fiscal do produto identificado como "TAXOL INJETÁVEL", classificado pela autora na posição 3004.90.29 da TEC.

3. *O laudo pericial produzido em juízo concluiu ser correta a classificação atribuída pelo fisco, na posição 3004.90.59 da TEC.*

4. *A hipótese é de cabimento da multa prevista na Medida Provisória n.º 2.185-35/2001.*

5. *Apelação e remessa necessária providas.*

Ambos os embargos de declaração apresentados pela ora recorrente foram rejeitados.

A recorrente aponta que o acórdão recorrido violou os artigos 1.022 e 1.026, § 2º, do CPC/2015; 146 do CTN, em razão da alteração do entendimento em relação à classificação fiscal da mercadoria em procedimento de revisão aduaneira; 112 do CTN, pela falta de razoabilidade/proporcionalidade das penalidades aplicadas no caso concreto. Alega também dissídio jurisprudencial sobre cada uma das questões suscitadas com base na alínea "a" do permissivo constitucional.

Com contrarrazões.

Juízo de admissibilidade à fl. 766.

É o relatório. Decido.

(...)

O Tribunal assim decidiu acerca da revisão aduaneira e da multa correspondente (fl. 585):

A controvérsia diz respeito à correta classificação fiscal do produto identificado como "TAXOL INJETÁVEL", classificado pela autora na posição 3004.90.29 da TEC.

O laudo pericial produzido em juízo (fls. 365/394) concluiu ser correta a classificação atribuída pelo fisco, na posição 3004.90.59 da TEC.

A hipótese é de cabimento da multa prevista na Medida Provisória n.º 2.185-35/2001.

A jurisprudência: [...]

Opostos os primeiros embargos de declaração, o Tribunal se pronunciou (fl. 608):

A autora, ora embargante, alega que não houve manifestação quanto à boa -fé, a inocorrência de prejuízo do Fisco e a impossibilidade de revisão, decorrente da alteração de entendimento.

[...]

O feito não trata de hipótese de mera alteração de critério normativo.

Ademais, a existência, ou não, de prejuízo financeiro do Fisco e a intenção do infrator não interferem na solução do caso. Não há, portanto, qualquer vício no v. Acórdão. Pedido e fundamento jurídico são institutos processuais distintos.

Entendo que o pronunciamento da Corte de origem, apesar de sucinto, é completo, inclusive ressaltando, a pedido da interessada, que a revisão aduaneira não configura mera alteração de critério normativo, bem como ser irrelevante, em seu entendimento, a existência de prejuízo financeiro do Fisco e a intenção do infrator para fins de aplicação da multa.

Inexistente, portanto, ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015.

Ademais, verifica-se que a tese da recorrente, segundo a qual a alteração de classificação fiscal decorrente de revisão aduaneira seria ilegal e desproporcional,

ofendendo o artigo 146 do CTN e a Súmula 227 do extinto TFR, vai de encontro à jurisprudência desta Corte Superior.

Neste sentido:

(...)

10. *Recurso especial não provido. (REsp 1576199/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/04/2021, DJe 19/04/2021)*

(...)

5. *Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 1656572/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/04/2017, DJe 02/05/2017)*

O contribuinte alega também que afronta o artigo 112 do CTN o entendimento do Tribunal a quo de que seria irrelevante a constatação ou não de prejuízo ao Erário Público em decorrência de eventual erro de classificação fiscal por parte da Recorrente, uma vez que esse dispositivo determina que a interpretação da lei tributária que define infrações e comina penalidades deve ser a mais favorável ao contribuinte sempre que houver dúvida sobre a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou a natureza ou extensão dos seus efeitos.

No presente caso, além de não ter sido prequestionado, o dispositivo não contém comando legal apto a sustentar a tese da recorrente, pois em nenhum momento se constatou nos autos a premissa de que há dúvida quanto à natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou a natureza ou extensão dos seus efeitos. Precedentes:

(...)

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, nessa extensão, dou-lhe parcial provimento, tão somente, para afastar a multa prevista no art. 1.026, § 2º, do CPC/2015.

No mesmo sentido, as seguintes decisões deste Conselho, tanto em suas Turmas Ordinárias, quanto pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

i) Acórdão nº 3301-007.535. Sessão de 29/01/2020. Unânime.

EMENTA: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA.

Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso do desembaraço aduaneiro, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita a possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos.

ii) Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-008.252. Sessão de 19/03/2019. Voto de qualidade.

EMENTA: HOMOLOGAÇÃO TÁCITA NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

O desembaraço aduaneiro não se reveste de homologação tácita dos dados constantes em Declaração de Importação, desde que não haja no curso daquela lançamento de ofício. Assim, eventual lançamento posterior em revisão aduaneiro não se reveste de modificação de critério jurídico.

iii) Acórdão nº 3302-005.365. Sessão de 23/03/2018. Maioria de votos.

EMENTA: REVISÃO ADUANEIRA. PREVISÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

A revisão aduaneira, instituto específico da área aduaneira, com expressa previsão legal, nos termos do artigo 54 do Decreto-lei nº 37, de 66, que consiste em pressuposto legal de revisão do despacho aduaneiro, dentro do prazo decadencial no qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, não equivale a mudança de critério jurídico nos termos do artigo 146 do CTN.

iv) Acórdão nº 3401-003.812. Sessão de 26/06/2017. Maioria de votos.

EMENTA: ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227-TFR. ART. 146-CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.

O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, em que pese a inadequação terminológica, derivada de atos infralegais, não representa, efetivamente, nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento").

(...)

VOTO

(...)

Da "revisão" aduaneira

Alegam as recorrentes que é impossível, juridicamente, a revisão de erro de direito após o desembaraço aduaneiro da mercadoria, conforme já decidiu o STJ (v.g., REsp nº 65.858/RS, AgRg nº 1.422.444/AL e Súmula nº 227-TFR).

Sobre o tema, já tivemos a oportunidade de externar entendimento em artigo publicado em 2012. Aproveita-se para reproduzir excerto de tal estudo, plenamente aplicável ao caso aqui analisado (ainda que não verse sobre classificação de mercadorias):

“O art. 638 do Regulamento Aduaneiro, com base no art. 54 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, com a redação com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, estabelece que revisão aduaneira “é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação”.

A revisão aduaneira assume crescente importância, na medida em que se está selecionando para conferência aduaneira, no despacho, um percentual cada vez menor de declarações de importação. Chega-se até a cogitar a impropriedade da denominação do instituto, visto que o termo “revisão” sugere que já tenha havido uma primeira análise, o que nem sempre ocorre nas importações. No canal verde, por exemplo, sequer houve verificação da mercadoria ou exame documental; no amarelo, não ocorreu a verificação da mercadoria; e, mesmo no vermelho, pode ser que a verificação, feita por amostragem, não tenha abarcado especificamente o tópico que venha a ser discutido futuramente em procedimento de “revisão” aduaneira.

Assim, a revisão aduaneira (cuja denominação fica cada vez mais inadequada), em verdade, torna-se frequentemente a primeira oportunidade em que as informações prestadas pelo importador na declaração de importação são checadas pelo fisco.

São numerosas as reclassificações de mercadorias desembaraçadas em canal verde (ou seja, sem qualquer intervenção humana).” (op. cit, p. 364)

Também já efetuamos considerações sobre o tema em julgamentos anteriores, com acolhida unânime da turma:

“CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.

É possível a revisão aduaneira da classificação de mercadorias, não constituindo necessariamente tal ato “mudança de critério jurídico”. O desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Tal homologação ocorre apenas com a revisão aduaneira (homologação expressa), ou com o decurso de prazo (homologação tácita).” (Acórdão n. 3403-002.555, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 23.jan 2013; e Acórdão n. 3403-002.782, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 25.fev 2014)

(...)

Após tal resultado, ambas as recorrentes reiteraram os argumentos de que teria havido constatação de regularidade pela autoridade aduaneira, em todas as declarações de importação, pois estas foram desembaraçadas.

É preciso aclarar, no entanto, o que diferencia os procedimentos de importação daqueles referentes a simples apuração de tributos internos.

As contribuições devidas na importação, assim como o imposto de importação, são tributos sujeitos a “lançamento por homologação”. O sujeito passivo (em regra, o importador) detalha em uma DI (declaração de importação) as mercadorias que está importando, suas classificações e seus valores, entre outras informações (como a alíquota, se ad rem), e paga os tributos devidos segundo seus cálculos, independentemente de qualquer ato administrativo. A declaração é, então, sujeita a conferência, podendo ser desembaraçada em canal verde (sem qualquer ato da autoridade fiscal), amarelo (com verificação apenas dos documentos), vermelho

(com verificação dos documentos e da mercadoria, por amostragem), ou cinza (com procedimento especial de controle aduaneiro).

É míope e desconectada da realidade do comércio internacional a visão de que o desembaraço aduaneiro é um ato cujo objetivo central seja o lançamento de crédito tributário, ou sua homologação. O crédito tributário é coadjuvante nesse processo, exatamente porque pode ser exigido a posteriori, mediante "revisão" aduaneira. Em zona primária (portos, aeroportos e pontos de fronteira), a principal preocupação é com o cometimento de fraudes (como a importação de mercadoria proibida), especialmente se houver possibilidade de que um procedimento de fiscalização posterior seja frustrado (v.g., pela própria inexistência de fato do importador ou do real adquirente da mercadoria).

É essa a realidade, hoje, no Brasil e em todos os países desenvolvidos e em desenvolvimento do mundo, que passaram a adotar, para não obstaculizar o comércio e para não enterrar os portos, aeroportos etc., parâmetros de seletividade, fiscalizando efetivamente baixo percentual de cargas importadas, restringindo a análise àquelas que apresentem efetivo potencial de risco, não sendo o tema tributário, repita-se, protagonista nessa discussão (em face de o crédito poder ser exigido a posteriori).

Assim, aquele que invoca a Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), no Brasil, para tratar de "revisão" aduaneira, está meio século atrasado na análise da questão, pois está a raciocinar na realidade da redação original do Decreto-Lei nº 37/1966, e no contexto em que todas as mercadorias e todos os documentos de todas as declarações de importação eram (ou, ao menos, deveriam ser) examinados, quando hoje, a regra é a ausência de exame.

Não é preciso muito esforço para perceber que a Aduana brasileira mudou em relação àquela que existia há meio século, à época em que se consolidou o entendimento expresso na súmula nº 227, inadvertidamente mantido em realidade diversa, inclusive pelo STJ, como se depreende dos precedentes colacionados pelas recorrentes.

Basta uma olhadela no sítio web da RFB para que vejamos quais as preocupações da aduana, hoje:

"Aumento na Fluidez no Comércio Exterior Na importação, a fluidez é medida pelo percentual de declarações que são desembaraçadas com menos de 24 horas (Indicador do Grau de Fluidez). No primeiro semestre de 2015, 84,73% do total dos despachos de importação registrados foram liberados pela Aduana em menos de um dia. Isto representa uma melhora da fluidez na importação de 1,4% em relação ao primeiro semestre de 2014 e de 1,9% em relação ao primeiro semestre de 2013.

(...)

Mais rapidez dos tempos no despacho O tempo médio bruto de despacho na importação (DI), o qual computa do registro da declaração até o seu desembaraço, tem o tempo médio de 1,60 dias no período de janeiro a junho de 2015, o qual representa a redução de 2,43% no comparativo 2015 x 2014.

(...)

Declarações de Importação e Exportação

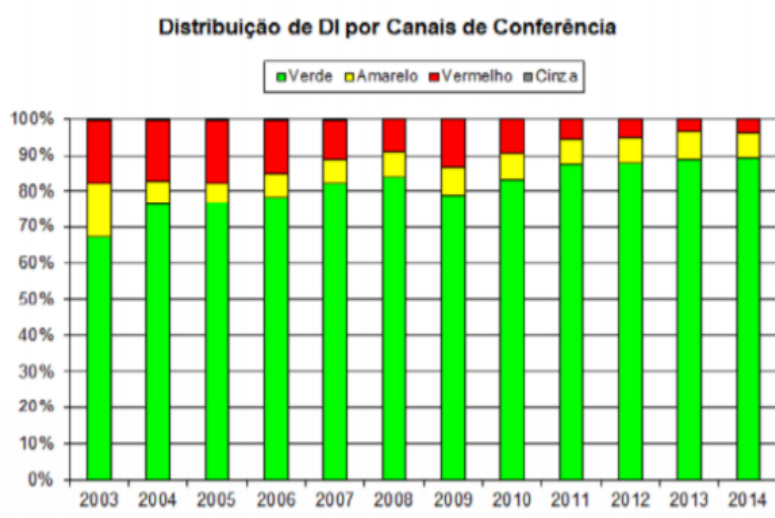
No primeiro semestre de 2015, a Aduana do Brasil desembarçou 1,71 milhões de declarações de operações de comércio exterior, sendo 1,159 milhões de despachos de importação e aproximadamente 560 mil despachos de exportação.

(...)"

Lamentavelmente, neste último relatório disponível, de 2015, a Aduana brasileira não divulgou o número de declarações por canal de conferência. Mas no anterior, de 2014, é possível acessar os números, inclusive de forma gráfica:

"A capacidade de conferência no despacho e a gestão de risco evoluíram nos últimos 12 anos, de forma a permitir a maior fluidez ao comércio, conforme mostram os dois gráficos seguintes e, ao mesmo tempo, a aumentar o grau de eficácia na seleção e a efetividade da atuação da Receita Federal no combate às irregularidades nas operações de importação e exportação.

O Brasil hoje tem um nível de seletividade, na importação, da ordem de 11,02%, índice menor que o de 2013 (11,21%) e 9,28% na exportação. Um dos indicadores do Custom Assessment Trade Toolkit – CATT, utilizado pelo Banco Mundial, relacionado ao nível de seletividade para controle do despacho aduaneiro, estabelece como parâmetro ideal 3% de seletividade.



É a essa realidade que se pretende aplicar o art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), imaginando que tenha sido efetuado no procedimento aduaneiro aqui descrito uma revisão como a malha do imposto de renda, ou uma fiscalização de IPI realizada na empresa. Atente-se que a área em verde do gráfico corresponde ao percentual de declarações de importação para as quais não foi verificada nem a mercadoria importada nem os documentos que ampararam a importação (ou seja, declarações para as quais não houve qualquer intervenção humana). E a área em amarelo, às importações para as quais foram verificados apenas os documentos, cabendo destacar que, mesmo nas áreas vermelhas, foram verificados documentos e mercadoria por amostragem.

Em síntese, a realidade - e a própria legislação - aduaneira hoje existentes são distintas do contexto tributário e aduaneiro do qual foram extraídas as conclusões que se informa serem amoldadas à Súmula nº 227 do extinto TFR.

Aliás, o período em que eram atuais e pertinentes tais discussões foi a década de 80 do século passado. E tais discussões levaram justamente à alteração do Decreto-Lei nº 37/1966, em 1988.

O Capítulo III do Decreto-Lei nº 37/1966 (referente a "Normas Gerais de Controle Aduaneiro das Mercadorias") era originalmente subdividido em quatro seções ('despacho aduaneiro' - arts. 44 a 47; 'conferência', arts. 48 a 52; 'desembarço' - art. 53; e 'revisão' - art. 54), estabelecendo este último artigo (54), único a compor a Seção IV, que:

"Seção IV - Revisão"

Art 54. A revisão para apuração da regularidade do recolhimento de tributos e outros gravames devidos à Fazenda Nacional será realizada na forma que estabelecer o regulamento, cabendo ao funcionário revisor 5% (cinco por cento), das diferenças apuradas, revogado o art. 4º do Decreto-lei nº 8.663, de 14 de janeiro de 1946."

O Decreto-lei nº 2.472/1988, porém, deu nova redação a todo o Capítulo III do Decreto-Lei nº 37/1966, que passou a contar com apenas duas seções ('despacho aduaneiro' - arts. 44 a 53; e 'conclusão do despacho' - art. 54), dispondo, a partir de então, o artigo 54:

"Seção II - Da Conclusão do Despacho"

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

Perceba-se que o legislador, em 1988, não desejou somente retirar dos funcionários o percentual das diferenças apuradas, mas também libertar-se da tradicional visão eminentemente tributária do despacho. E desejou ainda deixar claro que o despacho não termina com o desembaraço. Por isso intitulou o antigo artigo que tratava da "revisão", na nova redação, como "da conclusão do despacho".

Assume-se, com tal comando normativo, ainda vigente, que a fiscalização não se esgota com o desembaraço, e que a "apuração da regularidade" (sem utilizar mais o texto de estatuta legal a palavra "revisão") da declaração desembaraçada não é efetuada fora, mas dentro do despacho, que ainda não está concluído até que haja manifestação expressa (com a "revisão") ou tácita (com o decurso do prazo para sua realização).

O termo "revisão" aduaneira, inexistente na nova redação do art. 54, continuou a ser usado pelas normas de hierarquia inferior (v.g., Regulamentos Aduaneiros de 2002 e 2009), mas deve se advertir que não se está, de fato, naquilo que ficou conhecido como "revisão aduaneira", revisando algo, mas simplesmente apurando, em continuidade das verificações efetuadas (se efetuadas) antes do desembaraço, a regularidade da operação, em seus aspectos tributários ou aduaneiros, inclusive no que se refere a restrições/proibições à importação.

Estava o Brasil cada vez mais se adequando à regulação aduaneira internacional, e se distanciando da visão à época externada pelos tribunais, que ainda pareciam imaginar que nos portos, aeroportos e pontos de fronteira tudo se verificava (ou tudo se presume que teria sido verificado), e que a discussão aduaneira era, em verdade, tributária (embora se possa relacionar substancial lista de temas que podem ser objeto de revisão aduaneira e sequer produzem consequências tributárias: importação de bens sem autorização do órgão competente, contrabando, importação de bens com falsidade na documentação de amparo etc.).

E, de lá para cá, com o surgimento de canais de conferência (em 1997), que expressamente dispensaram a verificação em alguns casos, tornou-se absolutamente dissociado da realidade o entendimento de que se estaria, em um desembaraço, promovendo uma verdadeira homologação de lançamento (ainda mais quando em cerca de 90% deles sequer se verificou nada).

Mas o posicionamento em alguns julgados do STJ, de forma aparentemente cômoda, acabou congelado no tempo, a parecer que ainda se verifica efetivamente 100% das cargas nos portos, aeroportos e pontos de fronteira brasileiros.

É certo que tal posicionamento, pela impossibilidade de revisão, poderia perigosamente levar o Brasil de volta à década de 60 do século passado, quando as cargas demoravam semanas (hoje, diante da relação funcionário / declarações de importação, seriam certamente meses) para serem verificadas, pois tal visão importaria efetivamente o dever de fiscalização de 100% da mercadoria importada e dos documentos correspondentes. E aí se poderia falar que o que ocorre depois do desembaraço seria uma efetiva "revisão".

Estamos certos de que o problema não reside na Súmula nº 227, mas em sua extensão a hipóteses em que não houve homologação alguma, mas simples liberação de mercadorias sob condição de posterior apuração de regularidade para conclusão do despacho.

O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, em que pese a inadequação terminológica, derivada de atos infralegais, não representa, efetivamente, nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento").

(...)

Ademais, esta turma vem manifestando entendimento majoritário de que somente naqueles casos em que tenha efetivamente havido verificação, com exigência efetuada ao importador para adequar-se ao entendimento do fisco, e posterior exigência (em autuação) cobrando do mesmo importador entendimento diverso é que se poderia falar propriamente em "revisão de critério jurídico" (Acórdãos nº 3401-003.107 e nº 3401-003.111). Não havendo vestígios da ocorrência de tal hipótese no presente processo, endossa-se a desnecessidade de diligência, que não se prestaria a impactar a conclusão do colegiado.

Logo, voto por negar provimento ao pedido do recorrente.

III – DA ALEGAÇÃO SOBRE COBRANÇA INDEVIDA DE MULTA DE OFÍCIO

A recorrente alega que, “*em caso de o produto estar corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação não é possível a sua constituição em infração punível*”. Sustenta que, se apresentou de forma idônea e de boa-fé todas as informações imprescindíveis à classificação de seu produto em suas Declarações de Importação, não há razões para que seja mantida a cobrança relativa à multa de ofício.

Contudo, como bem anotado pela decisão de 1ª instância, sendo incontroversa a exigência dos tributos devidos, torna-se cabível também a multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

O dispositivo legal determina que a multa será aplicada quando, no lançamento de ofício, se constatar o não pagamento ou recolhimento da diferença de tributo. E esse é precisamente o caso em concreto, pois se constatou que as mercadorias importadas foram classificadas incorretamente, resultando ausência ou recolhimento a menor dos tributos sobre elas incidentes.

A aplicação da multa de ofício de 75%, diferente do arguido, **independe da constatação de dolo, má-fé ou fraude**. Aliás, **caso fosse constatada sonegação, fraude ou conluio, esta multa teria sido duplicada**, conforme o § 1º do dispositivo acima transcrito.

Esclareça-se que, mesmo que na Declaração de Importação constassem informações suficientes para se proceder à correta classificação fiscal da mercadoria, não é possível afastar a incidência da multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, conforme se infere do Ato Declaratório Interpretativo nº 13/2002, o qual assim dispõe, *in verbis*:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição (...) declara:

Art. 1º Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

Art. 2º Fica revogado o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 10, de 16 de janeiro de 1997.

De se notar do teor do ADI nº 13/2002 que, dentre as hipóteses de não caracterização da infração punível com a multa prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, não consta a classificação fiscal incorreta da mercadoria importada. Esta, inclusive, é a diferença fundamental entre o aludido ADI SRF nº 13/2002 e o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 10/1997, por ele revogado, que assim dispunha, *in verbis*:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições (...) Declara, (...),

(...) que não constitui infração punível com as multas previstas no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a classificação tarifária errônea ou a indicação indevida de destaque (ex), desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

A edição do ADI SRF nº 13/2002 se fez necessária em razão da previsão do inciso I do artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que passou a caracterizar como infração a incorreta classificação fiscal na Nomenclatura Comum do Mercosul.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido do recorrente.

IV – DA ALEGAÇÃO SOBRE COBRANÇA INDEVIDA DE MULTA REGULAMENTAR

Alega o recorrente que “*não havendo mais de uma motivação que justifique a imposição de mais de uma multa, evidencia-se a sobreposição de multas, o que não é autorizado*”. Sustenta ainda que “*admitir a incidência de outra penalidade que tenha origem em um mesmo fato, ainda que a respectiva infração esteja prevista na legislação aduaneira, será o mesmo que permitir dupla penalização*”.

Todavia, a aplicação da multa prevista no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis. Vejamos o texto legal, **em especial o seu § 2º**:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou

(...)

§ 2º A aplicação da multa prevista neste artigo **não prejudica** a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

Além disso, como se depreende da letra da lei, a correta descrição do produto importado não exime o infrator da penalidade. E quanto à suposta inexistência de dolo ou má-fé, o art. 136 do CTN já trata da questão:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, **a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente** ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

De qualquer sorte, a matéria já se encontra pacificada neste Conselho, conforme Súmula CARF nº 161:

O erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, prevista no art. 84, I da MP n.º 2.158-35, de 2001, ainda que órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido do recorrente.

V – DA ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO DAS MULTAS APLICADAS

Analisar se a multa aplicada possui caráter confiscatório implicaria analisar a sua própria constitucionalidade. Vejamos o fundamento apresentado no Recurso Voluntário (fl. 268):

81. Sendo assim, as penalizações impostas deveriam ter sido razoáveis e proporcionais às lesões que eventualmente causariam, haja vista que a inobservância da aludida regra certamente acarreta a violação ao princípio da vedação ao confisco, consagrado no artigo 150, IV, da CF/88 (...):

Inicialmente, deve ser destacado que esta análise de constitucionalidade é vedada pela Súmula CARF n.º 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Além disso, a vedação contida no referido art. 150, IV, da Constituição Federal se refere a tributos, e não a multas por descumprimento de obrigações tributárias:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar **tributo** com efeito de confisco;

O CTN, em seu art. 3º, deixa bastante claro que “multa” não se insere no conceito de “tributo”:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

VI - CONCLUSÃO

Assim, pelos fundamentos acima expostos, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, excetuando (i) os argumentos de mérito sobre classificação fiscal e (ii) caráter confiscatório das multas; e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Fl. 39 do Acórdão n.º 3402-008.923 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 12466.003714/2008-47