



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12466.723041/2011-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.783 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2024
Recorrente VITORIA LOGISTICA E OPERACOES PORTUARIAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 09/08/2006, 16/11/2006, 27/11/2006, 15/01/2007, 18/01/2007, 12/02/2007, 22/03/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO DE CONTRIBUINTE REVEL. NÃO CONHECIMENTO.

O processo administrativo fiscal não admite a interposição de recurso voluntário por revel considerando não haver lacuna em face do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Também não há que se falar em aplicação subsidiária do art. 346, parágrafo único, da Lei nº 13.105/15.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 09/08/2006, 16/11/2006, 27/11/2006, 15/01/2007, 18/01/2007, 12/02/2007, 22/03/2007

DESEMBARAÇO. REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA

O lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, bem como não há que se falar em 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", 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.

DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDO TÉCNICO. UTILIZAÇÃO EM DIVERSAS DI. POSSIBILIDADE

Cabível a utilização de laudo técnico que analisou mercadorias de determinada DI na reclassificação de mercadorias informadas em outras DIs, nas quais há coincidência na descrição das mercadorias apresentada pelo Importador/Adquirente da Mercadoria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por não conhecer do recurso voluntário do sujeito passivo autuado BUAIZ S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso:

O presente processo refere-se ao auto de infração (fls. 3/64) lavrado para a exigência das diferenças do Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI - Importação) e das contribuições Programa de Integração Social (PIS/PASEP - Importação) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS - Importação), acrescidos da multa de ofício e juros de mora, além da multa regulamentar de 1%, nos termos do art. 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 c/c arts. 69 e 81, inciso IV da Lei n.º 10.833/2003, no valor de R\$ 60.014,24.

*No período de 08/08/2006 a 22/03/2007, a contribuinte submeteu a despacho de importação, através das Declarações de Importação (DI), extratos às fls. 84/149, mercadorias descritas como **tubos ou mantas de espuma elastômera para isolamento térmico**, de diversos comprimentos e larguras, classificando-as na **NCM 6806.90.90**. Estas importações foram realizadas por conta e ordem de Kaimann & Whitaker do Brasil, CNPJ 04.209.038/0001-20, responsável solidária na presente autuação.*

*Por ocasião da conferência aduaneira da DI n.º 07/0191060-1, procedeu-se à retirada de amostras para realização de perícia técnica pelo laboratório de análises Falcão Bauer (fls. 79). De acordo com o Laudo n.º 2549/2007-1 (fls. 80/81), as mercadorias descritas como "mantas" consistem em **chapas alveolares de borracha nitrílica vulcanizada, não endurecida, contendo carga de substâncias inorgânicas**. Por sua vez, o Laudo n.º 2549/2007-2 (fls. 82/83) atesta que as mercadorias descritas como **tubos de espuma elastômera se tratam de tubos alveolares de borracha nitrílica vulcanizada e não endurecida, contendo carga de substâncias inorgânicas**.*

*Face aos resultados dos laudos técnicos, a autoridade fiscal concluiu que a classificação correta das mercadorias é na **NCM 4008.11.00**, sendo apuradas as alíquotas, à época dos fatos, como segue:*

NCM	II	IPI	PIS	COFINS	ICMS
6806.90.90	8%	0%	1,65%	7,6%	12%
4008.11.00	14%	10%	1,65%	7,6%	12%

Além da multa de 1% sobre o valor aduaneiro por erro de classificação fiscal, efetuou-se o lançamento das diferenças de II e IPI - Importação, com acréscimos legais, devido à majoração das alíquotas na NCM correta. Quanto ao PIS - Importação e à COFINS - Importação, o lançamento decorreu do ajuste da base de cálculo destas contribuições.

Regularmente cientificada (fls. 150/151), a autuada foi declarada revel, conforme termo às fls. 152, sendo emitida a carta cobrança às fls. 153.

Às fls. 174/175, consta requerimento, apresentado pela responsável solidária, a fim de que se reconheça a impugnação protocolada na unidade da Receita Federal do Brasil CAC/Paulista em 04/10/2011 e suspenso o crédito tributário cobrado, nos termos do art. 151, inciso II, do CTN.

Conforme despacho da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - DERAT (fls. 221), o processo foi encaminhado à Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Vitória para verificação da tempestividade da impugnação. Às fls. 234, encontra-se o despacho de reconhecimento da regularidade da impugnação apresentada pela responsável solidária.

Nos termos da impugnação tempestiva às fls. 200/211, a responsável solidária argui, em síntese, que:

As conclusões do laudo pericial, tendo por objeto as mercadorias declaradas na DI n.º 07/0191060-1, não podem ser estendidas a quaisquer outras DI registradas e já desembaraçadas;

A mercadoria foi devidamente descrita nas DI e já as importa há mais de uma década;

Não há menção à fraude ou dolo quanto às declarações prestadas, baseando-se em erro de classificação;

É inadmissível a revisão do lançamento de ofício, sendo que o desembaraço do bem sem qualquer ressalva implica a homologação expressa do ato pelo administração (art. 150, CTN);

A jurisprudência, adotando a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TRF), tem entendido que a alteração posterior de classificação constitui mudança de critério jurídico;

À inteligência dos arts. 526, II e 445 do Regulamento Aduaneiro, a materialidade da infração só se fez sobre as mercadorias efetivamente submetidas à revisão aduaneira DI n.º (07/0191060-1), sendo que o próprio verso dos laudos técnicos indicam que os resultados se referem somente à amostra recebida pelo laboratório;

Em todas as DI, há diversidade de produtos importados que, apesar de semelhantes, tinham composição e denominações distintas entre si;

Quanto à DI n.º 06/0940448-7, tendo sido ultrapassado o quinquênio legal, deve ser aplicado o instituto da decadência, pois esta foi registrada em agosto de 2006 e o auto de infração foi lavrado em 29/09/2011;

Requer sejam anulados os autos de infração.

É o relatório.

A DRJ em Florianópolis/SC julgou procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário lançado conforme ementa do **Acórdão n.º 07-43.624** a seguir transcrita:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 09/08/2006, 16/11/2006, 27/11/2006, 15/01/2007, 18/01/2007, 12/02/2007, 22/03/2007

DISPENSA DE EMENTA.

Acórdão dispensado de ementa, conforme Portaria RFB n.º 2.724, de 27 de setembro de 2017.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em síntese, a decisão recorrida foi no seguinte sentido:

(...)

No caso, a data da infração corresponde à data de registro da DI - 09/08/2006 - sendo que o lançamento foi efetuado em 05/09/2011, aperfeiçoando-se com a ciência do auto de infração à responsável solidária em 05/10/2011 (fls. 175) e à importadora, em 06/10/2011 (fls. 150/151). Desta forma, entendo que deve ser reconhecida a decadência quanto à multa regulamentar relativa à DI n.º 06/0940448-7.

(...)

Do exposto, pode-se concluir que, em se tratando de lançamento por homologação, havendo pagamento, ainda que insuficiente, dispõe o fisco do prazo de cinco anos para efetuar o lançamento de ofício, contados da ocorrência do fato gerador, após o que fica configurada a decadência, considerando-se extinto o direito de a Fazenda Pública constituir eventual crédito tributário que vier a ser apurado após o decurso do citado prazo.

Desta forma, no tocante ao II e às contribuições, deve-se considerar como o marco inicial da decadência a data de registro da DI - 09/08/2006. Quanto ao IPI - Importação, o fato gerador deste imposto se constitui, regra geral, na data do desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira - 06/09/2006. Como se viu, o termo final corresponde à ciência dos interessados do auto de infração - 06/10/2011.

Portanto, aplicando-se a regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, e tendo em vista que houve efetivamente o pagamento do II e das contribuições por ocasião do registro da DI n.º 06/0940448-7, conclui-se pela homologação tácita destes tributos, devendo reconhecer-se a decadência do correspondente crédito tributário.

(...)

Desta forma, apesar de não ter havido recolhimento do IPI - Importação, considerando que a revisão aduaneira deve ser processada no prazo de 5 anos contado do registro da DI, considerando-se concluída a revisão aduaneira em 06/10/2011, entendo que deve ser exonerado o crédito tributário relativo a este tributo e respectivos acréscimos legais para a DI n.º 06/0940448-7, registrada em 09/08/2006.

(...)

Acolhida a preliminar de decadência, passo ao exame do mérito.

De pronto, cabe registrar que a impugnante não contesta o mérito da classificação tarifária propriamente dito, devendo considerar-se matéria não impugnada.

Constata-se que a peça de defesa funda-se essencialmente na alegação da impossibilidade da revisão aduaneira, por constituir mudança de critério jurídico; além

do entendimento de ser inaplicável o laudo técnico às demais DI, que não foram objeto de amostragem e perícia.

(...)

Do exposto, conclui-se que não houve mudança de critério jurídico, conforme consta do art. 1465 do CTN, pois não há qualquer legislação normativa que trate especificadamente da mercadoria em questão, não há processo de consulta em que a impugnante seja a consulente e não houve lançamento anterior, que ora se pretenda revisar, para os mesmos contribuintes. E, fora destas hipóteses, em havendo irregularidades ou erros, sejam de fato ou de direito, é dever da autoridade fiscal proceder à revisão aduaneira, dentro do prazo previsto na lei, conforme expresso mandamento do art. 149 do CTN.

Quanto às decisões judiciais trazidas pela impugnante, inclusive a Súmula 227 do extinto TRF, cumpre destacar que não vinculam as instâncias administrativas em seus julgados, já que não fazem parte da legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do CTN, tampouco correspondem às condições previstas no Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, o qual consolida as normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais.

Assim sendo, não é cabível o cancelamento da autuação sob o argumento da impugnante de mudança de critério jurídico por parte da fiscalização, visto que não é o que se constata nos autos.

No que concerne à suposta impossibilidade de adoção das conclusões dos laudos periciais, emitidos para a DI n.º 07/0191060-1, na determinação da classificação tarifária das mercadorias importadas pelas demais DI, melhor sorte não assiste à defesa.

(...)

*Como bem reconhece a impugnante, as mercadorias foram devidamente descritas nas DI, sendo que consistem em dois tipos: **tubos** de espuma elastômera para isolamento térmico (KAIFLEX-EF TUBE) e **mantas** de espuma elastômera para isolamento térmico (KAIFLEX-EF SHEETS e KAIFLEX-ST SHEETS), de diversas dimensões, fabricadas e exportadas por Wilhelm Kaimann GMBH & Co, Kg - Alemanha.*

Assim, tem-se que todas as mercadorias indicam o mesmo material constitutivo e função, "espuma elastômera para isolamento térmico", diferindo apenas quanto às dimensões. Portanto, acertado o procedimento fiscal de estender a revisão aduaneira às DI ora autuadas. A meu ver, deve ser mantido tal entendimento, visto que a interessada não trouxe aos autos quaisquer elementos de prova que efetivamente pudessem se contrapor à identificação das mercadorias e eventual distinção entre estas.

(...)

Desta forma, constatada a incorreção na classificação fiscal das mercadorias importadas, é cabível o lançamento da multa regulamentar de um por cento sobre o valor aduaneiro destas mercadorias.

Por fim, impende ressaltar que não é cabível o entendimento da autoridade fiscal quanto à forma de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, eis que esta matéria já se encontra pacificada na esfera administrativa e judicial.

A questão relacionada à base de cálculo das referidas contribuições incidentes sobre as importações restou pacificada em razão de o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n.º 559.937/RS, em 20/03/2013, haver declarado inconstitucional o art. 7º, inciso I, da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, especificamente quanto à inclusão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação

de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o valor das próprias contribuições na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

Nesse sentido, a Lei n.º 12.865, de 9 de outubro de 2013, alterou a redação do inciso I do artigo 7º da Lei n.º 10.865/04, excluindo o valor do ICMS e das próprias contribuições da base de cálculo das referidas contribuições. Assim, a partir de 10/10/2013, a base de cálculo do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação corresponde ao valor aduaneiro, sem qualquer acréscimo.

Relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 10/10/2013, a decisão do STF em controle difuso de constitucionalidade, na sistemática da repercussão geral prevista no art. 543-B da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, antigo Código de Processo Civil (reproduzido no art. 1.035 da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, atual Código de Processo Civil), enquadra-se nas situações previstas nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e alterações, in verbis (grifou-se):

(...)

Assim, para os fatos geradores anteriores a 10/10/2013, a autoridade julgadora da RFB deve reproduzir em suas decisões sobre a matéria o entendimento adotado nesses atos da PGFN versando sobre a decisão judicial definitiva de mérito, a qual produz efeitos retroativos (ex tunc), haja vista ter sido rejeitada pelo STF a pretensão fazendária de modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade.

Inconformada com a decisão da DRJ, a empresa autuada (revel, por não ter apresentado impugnação) e a responsável solidária apresentaram seus **Recursos Voluntários** contra a decisão de primeira instância.

A empresa autuada (BUAIZ S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO doravante denominada **BUAIZ**) apresenta as seguintes alegações em seu Recurso Voluntário: 1) Preliminarmente argui interesse recursal da importadora; 2) No mérito, argui ilegalidade da revisão aduaneira no caso dos autos devido a alteração de critério jurídico; 3) Ainda no mérito, afirma ser inaplicável o laudo técnico das mercadorias da DI 07/0191060-1 às demais DIs.

Já a empresa responsável solidária (KAIMANN & WHITAKER DO BRASIL LTDA, doravante denominada **KAIMANN**) apresenta os seguintes argumentos de defesa: 1) Argui ilegalidade da revisão aduaneira no caso dos autos devido a alteração de critério jurídico; e 2) Afirma ser inaplicável o laudo técnico das mercadorias da DI 07/0191060-1 às demais DIs.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

Conhecimento

O recurso voluntário da responsável solidária KAIMANN atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Entretanto, o recurso da atuada BUAIZ não pode ser conhecido tendo em vista que a mesma não apresentou impugnação em momento oportuno, tornando-se revel conforme Termo lavrado e juntado à e-fl. 152 e bem mencionado no Relatório do acórdão Recorrido.

A própria BUAIZ afirma no seu Recurso Voluntário que entendeu ser suficiente a defesa apresentada pela KAIMANN, em especial aos documentos e fundamentos fáticos e jurídicos apresentados. Por aqueles não terem sido integralmente aceitos pela decisão de piso, resolveu interpô-lo o presente Recurso.

Entende a atuada BUAIZ que o silêncio do Decreto n.º 70.235/72 e da Lei n.º 9.784/99 para empresa co-solidária apresentar recurso, mesmo sem prévia impugnação, deve ser aplicado subsidiariamente o CPC, especificamente o art. 346, que atesta o interesse recursal na interposição deste recurso, o qual dispõe acerca do aproveitamento do recurso interposto por um dos litisconsortes a todos os demais. Ou seja, havendo solidariedade passiva, o recurso interposto por um devedor aproveita ambos.

Discordo da atuada BUAIZ, apesar de diretamente o Decreto n.º 70.235/72 não impedir explicitamente a interposição de recurso voluntário pelo contribuinte ou responsável revel. Entretanto, da análise combinada dos arts. 17 e 21 do referido decreto, verifica-se ser incabível a apresentação do recurso voluntário por aquele que não apresentou impugnação tempestiva. Vejamos o que dispõem os referidos mandamentos normativos:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

(...)

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

§ 2º A autoridade preparadora, após a declaração de revelia e findo o prazo previsto no caput deste artigo, procederá, em relação às mercadorias e outros bens perdidos em razão de exigência não impugnada, na forma do art. 63.

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover acobrança executiva.

§ 4º O disposto no parágrafo anterior aplicar-se-á aos casos em que o sujeito passivo não cumprir as condições estabelecidas para a concessão de moratória.

(...)

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Repare que da leitura do art. 17 verifica-se que será considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante. Aqui estamos diante de determinada matéria objeto do lançamento ou direito creditório não reconhecido na qual determinado impugnante não a contesta, este mesmo impugnante restará precluso para fins de praticar quaisquer ato processual em face do transcurso do prazo legal, notadamente para fins de futura e eventual apresentação de Recurso Voluntário. O objetivo aqui é garantir às partes e ao julgador a tranquilidade para a prática de seus próprios atos, garantindo a segurança jurídica, a celeridade processual e a satisfação do princípio da não surpresa.

Adentrando no conteúdo do art. 21, observa-se que, ausente a impugnação de determinada matéria pelo impugnante, caberá a imediata cobrança do crédito tributário correspondente, especialmente no que dispõe o §1º do citado artigo. Ou seja, este procedimento de cobrança é consequência do fato de não ter sido apresentada a impugnação. Portanto, se a recorrente revel sequer apresentou a peça inaugural, naturalmente encontrar-se-á precluso o direito dela recorrer da decisão de primeira instância. Destaque-se que os Recursos Voluntários, previstos no art. 33 do Decreto n.º 70.235/72, são opostos contra questões processuais e de mérito proferidas nas decisões de primeira instância, e não contra o lançamento fiscal em si, corroborando a impossibilidade do interessado revel de ingressar na litigiosidade somente em sede recursal de segunda instância.

Relevante aqui consignar trecho do voto do I. Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, relator do Acórdão n.º 2401-008.421, em sessão realizada no dia 05/10/2020, no qual restou decidido pelo não conhecimento do Recurso Voluntário do sujeito passivo revel, *in verbis*:

O art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõe que da decisão de primeira instância administrativa caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Ao explicitar o comando normativo do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, o art. 73 do Decreto n.º 7.574, de 2011, assevera que o recurso voluntário pode ser interposto contra decisão de primeira instância contrária ao sujeito passivo.

Portanto, limita o recurso voluntário ao sujeito passivo do crédito tributário em face do qual foi prolatado o Acórdão de Impugnação, sendo sujeito passivo do crédito tributário a pessoa identificada como tal pela fiscalização ao efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, e que apresentou impugnação administrativa julgada improcedente ou improcedente em parte. Nem mesmo o sujeito passivo do crédito tributário revel pode interpor recurso voluntário, como já decidido, por unanimidade, pelo presente colegiado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO REVEL. NÃO CONHECIMENTO.

O processo administrativo fiscal não admite a interposição de recurso voluntário por revel. Por não haver lacuna em face do disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Portaria MPAS n.º 357, de 2002, art. 6º, § 4º; e Portaria MPS n.º 520, de 2004, art. 9º, § 6º), não é cabível a aplicação subsidiária dos arts. 50, parágrafo único, e 322, parágrafo único, da Lei n.º 5.869, de 1973, e dos arts. 15, 119, parágrafo único, e 346, parágrafo único, da Lei n.º 13.105, de 2015. Acórdão n.º 2401-007.820, de 10/07/2020, Rel. Cons. José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

No processo administrativo fiscal, a revelia enseja a procedência automática do lançamento de ofício na esfera administrativa, sendo inclusive dispensado o próprio

juízo ao se determinar a simples lavratura do Termo de Revelia pelo órgão preparador (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 21).

O processo civil não adota o sistema de julgamento secundum praesentem (juízo favorável à parte presente e desfavorável à parte ausente), mas o sistema da ficta confessio ao determinar a presunção de veracidade das alegações de fato do autor (Lei n.º 5.869, de 1973, art. 319; e Lei n.º 13.105, de 2015, art. 344), temperada pelas hipóteses do art. 320 da Lei n.º 5.869, de 1973, atualmente do art. 345 da Lei n.º 13.105, de 2015.

Portanto, a sistemática traçada no art. 21 do Decreto n.º 70.235, de 1972, deixa claro que ao revelar encerrou-se a possibilidade de discussão administrativa, ainda que eventualmente possa ser beneficiado pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário advinda de uma eventual impugnação administrativa de sujeito passivo do crédito tributário solidário, quando as razões de impugnação do solidário não se limitarem à insurgência contra o vínculo de solidariedade.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Voluntário interposto pela autuada BUAIZ.

Mérito

A discussão de mérito da presente demanda versa sobre dois pontos: 1) Argui ilegalidade da revisão aduaneira no caso dos autos devido a alteração de critério jurídico; e 2) Afirma ser inaplicável o laudo técnico das mercadorias da DI 07/0191060-1 às demais DIs.

1) Ilegalidade da revisão aduaneira devido a alteração do critério jurídico

A Recorrente afirma que não desconhece das prerrogativas legais da Receita Federal do Brasil, conforme exposto no acórdão recorrido, contudo destaca que a vedação à alteração do critério jurídico decorre de prescrição legal. Destaca ainda que a revisão aduaneira deve se pautar e fundamentar em hipóteses previstas no art. 149 do CTN. Afirma ainda que o desembaraço do bem, sem qualquer ressalva, acarretou a homologação expressa do ato pela administração, incluindo o crédito tributário informado e pago, bem como a classificação fiscal adotada, nos termos do art. 150 do CTN, o que, no seu entender, acarretou um lançamento por homologação. Ou seja, alteração posterior ao momento do desembaraço aduaneiro constitui mudança de critério jurídico, não se enquadrando o caso dos autos na previsão contida no art. 149 do CTN. Reforça que as mercadorias importadas foram perfeitamente descritas e identificadas na DI e que as mesmas foram objeto de fiscalização antes do desembaraço aduaneiro (conferência aduaneira), momento a partir do qual foram liberadas para a BUAIZ. Por ocasião da conferência aduaneira, entende a recorrente que a autoridade fiscal reconheceu expressamente que as mercadorias foram corretamente classificadas no NCM n.º 6806.90.90. Reitera a observância da jurisprudência apresentada tendo em vista que, apesar de não vinculante, a sua aplicação evitaria ações judiciais com objetos idênticos.

Improcedentes os argumentos da Recorrente. Início reproduzindo trechos da decisão recorrida e adoto-as como fundamentos da minha decisão, por concordar.

Com relação à alegação de mudança de critério jurídico, cabe lembrar que o reexame do despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade das importações

quanto aos aspectos fiscais, em face da legislação vigente à época, constitui prerrogativa legal da Receita Federal do Brasil, através do procedimento de revisão aduaneira. De fato, este procedimento, previsto no art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e regulamentado pelo art. 570 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, ambos já transcritos no voto, inclui a apreciação da subsunção das mercadorias importadas aos códigos de NCM declarados pelos importadores.

Assim, sendo incabível determinada classificação fiscal, ainda que aceita por ocasião da conferência aduaneira, é dever da autoridade fiscal incumbida da revisão do despacho efetuar o lançamento dos créditos tributários devidos por força do art. 142 do CTN.

Ao contrário do que alega a impugnante, não se trata de revisão do lançamento de ofício, tampouco pode-se concluir que o desembaraço de mercadoria sem ressalvas implique a homologação expressa do ato pelo fisco.

Isso porque, tal como definido no art. 511, do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, o desembaraço não é ato de homologação do lançamento. Em realidade, consiste em ato administrativo da autoridade fiscal destinado a registrar a conclusão da conferência aduaneira, permitindo assim a liberação das mercadorias declaradas na DI para que as mesmas sejam entregues ao importador, conforme art. 515 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, sem qualquer alusão à homologação de lançamento, razão por que representa mero ato de controle, sem qualquer efeito constitutivo.

De fato, da leitura do art. 150 do CTN, depreende-se que só existem dois tipos de homologação: a expressa, que ocorreria caso a legislação dissesse que o desembaraço constitui homologação, ou, se expressamente a autoridade administrativa assim tivesse declarado; e a tácita, que ocorre por decurso de prazo - cinco anos do fato gerador - se não houver estipulação legal em contrário.

É forçosa a conclusão que o desembaraço aduaneiro, sem uma declaração expressa de homologação, não constitui adoção de critério jurídico, tampouco ato de homologação de lançamento. Portanto, não havendo expressa homologação do lançamento no despacho aduaneiro, a classificação fiscal da mercadoria estará sujeita à apreciação no momento da revisão aduaneira, nos termos da legislação acima referenciada.

Apesar dos precedentes apresentados pela Recorrente, verifico que há decisões recentes do STJ em sentido oposto ao apresentado. Os julgados foram no sentido da possibilidade de alterar a classificação fiscal do produto importado e efetuar o lançamento da diferença de tributos apurada pela autoridade fiscal em procedimento de revisão aduaneira. O STJ passou o decidir neste sentido, efetuando uma análise da diferença entre o Lançamento por Declaração, que vigorava à época do Decreto nº 91.030/85 (RA-85), e o Lançamento por Homologação (“autolançamento”) que passou a vigorar com o advento do Decreto nº 4543/02 (RA-02) quando a classificação da mercadoria passou a ser um ato praticado pelo contribuinte importador na DI. Reproduzo a seguir a ementa do REsp nº 1.576.199/SC que trata especificamente sobre o tema em discussão:

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.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso no sentido da alteração do critério jurídico derivada da ilegalidade da revisão aduaneira.

2) Inaplicabilidade do laudo técnico das mercadorias da DI 07/0191060-1 às demais DIs

Alega a Recorrente que os laudos utilizados pela fiscalização para estender o suposto erro de classificação fiscal à declarações de importação pretéritas são inequívocos, pois a análise ali formulada se refere somente à amostra recebida pelo laboratório. Neste sentido, afirma que não procede a conclusão do julgador de primeira instância de que cabe a Recorrente provar que as outras mercadorias das outras DIs (que não foram objeto de análise pelo laboratório) são efetivamente diferentes daquela analisada. Ressalta que "*quem acusa é que deve provar que as mercadorias do laudo são idênticas às das demais DIs e não quem é acusado*".

Portanto, diante da impossibilidade de tal comprovação, a materialidade da infração deve estar adstrita à DI nº 07/0191060-1.

Outro argumento apresentado concerne a possibilidade de se tomar prova emprestada. Afirma que o laudo técnico de amostras apresentado se refere a apenas uma DI, ou seja, esta é a única prova produzida, inclusive para as demais DIs. Portanto, entende ter havido uma afronta a segurança jurídica. Neste sentido, apresenta o seguinte questionamento:

“Se, no caso dos autos, a prova emprestada é válida porque não é possível produzir prova em relação às mercadorias das DIs objeto da revisão aduaneira, por qual razão deve ser do contribuinte o dever de produzir tais provas impossíveis para ser exonerada da autuação fiscal?”

Conclui afirmando haver uma contradição no acórdão recorrido tendo em vista que considera a prova emprestada legal, e ao mesmo tempo exigir da Recorrente o dever de provar que as mercadorias das DIs efetivamente são diferentes, cerceando seu direito de defesa de forma indireta quando indefere a sua produção de provas, mas determina a produção de uma prova impossível, cuja produção se torna o fundamento para o julgamento. Pede, por derradeiro, a exclusão das DIs nºs 06/138485-0, 06/143496-5, 07/005927-3, 07/0079139-0 e 07/0371817-1 do presente auto de infração devido a ausência de laudo técnico para estas e, conseqüentemente, ausência de prova do ilícito imputado.

Improcedentes os argumentos da Recorrente.

Início meu voto reproduzindo trechos do voto da decisão recorrida que entendo procedentes e pertinentes ao caso em discussão, especialmente no que concerne a fundamentação para utilização do laudo técnico (Laudo de Análise nº 2549/2007-1 emitido pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer) nas DIs objeto do presente julgamento.

Embora a impugnante inicialmente admita ser razoável a "suposição de que a origem, fabricante e denominações comuns" (fls. 207), em tese, indicassem que os produtos descritos nas demais DI pudessem ser os mesmos daqueles objeto da perícia, o que se tem é que o entendimento do fisco se trata de presunção decorrente de previsão normativa contida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (grifou-se):

Art. 68. As mercadorias descritas de forma semelhante em diferentes declarações aduaneiras do mesmo contribuinte, salvo prova em contrário, são presumidas idênticas para fins de determinação do tratamento tributário ou aduaneiro.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput, a identificação das mercadorias poderá ser realizada no curso do despacho aduaneiro ou em outro momento, com base em informações coligidas em documentos, obtidos inclusive junto a clientes ou a fornecedores, ou no processo produtivo em que tenham sido ou venham a ser utilizadas.

Veja que a presunção é relativa, pois a própria norma ressalva a prova em contrário. No entanto, não há como se acolher o argumento da impugnante de que haveria diversidade de produtos importados que, apesar de semelhantes, teriam composição e denominações distintas entre si.

*Como bem reconhece a impugnante, as mercadorias foram devidamente descritas nas DI, sendo que consistem em dois tipos: **tubos** de espuma elastômera para isolamento térmico (KAIFLEX-EF TUBE) e **mantas** de espuma elastômera para isolamento térmico (KAIFLEX-EF SHEETS e KAIFLEX-ST SHEETS), de diversas dimensões, fabricadas e exportadas por Wilhelm Kaimann GMBH & Co, Kg - Alemanha.*

Assim, tem-se que todas as mercadorias indicam o mesmo material constitutivo e função, "espuma elastômera para isolamento térmico", diferindo apenas quanto às dimensões. Portanto, acertado o procedimento fiscal de estender a revisão aduaneira às DI ora autuadas. A meu ver, deve ser mantido tal entendimento, visto que a interessada não trouxe aos autos quaisquer elementos de prova que efetivamente pudessem se contrapor à identificação das mercadorias e eventual distinção entre estas.

Outrossim, em se tratando de mercadorias sujeitas à perícia técnica, é consagrado o uso de prova emprestada, estando expressamente previsto no art. 30 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e trasladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos:

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação;

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo.

Conforme consta da Descrição dos Fatos do Auto de Infração, a fiscalização procedeu o desembaraço das mercadorias constantes da DI n.º 07/0191060-1 em 06/03/2007, entretanto, por não estar convencida da correta classificação tarifária utilizada pela interessada, solicitou Laudo de Análise Técnica. Em 29/11/2007, o Laboratório de Análises Falcão Bauer emitiu o Laudo n.º 2549/2007-1 (e-fls. 80 a 81) e Laudo n.º 2549/2007-2 (e-fls. 82 e 83) concluiu não se tratar de “outras obras de matérias minerais”, mas “chapa alveolar de borracha nitrílica vulcanizada e não endurecida”, e no caso dos “tubos de espuma elastomera” na verdade se tratava de “tubos alveolares de borracha nitrílica vulcanizada e não endurecida”.

Diante desta constatação a fiscalização procedeu a reclassificação fiscal das referidas mercadorias e lavrou o auto de infração com as diferenças de alíquotas não só para a DI n.º 07/0191060-1, mas também para as DIs n.ºs 06/138485-0, 06/143496-5, 07/005927-3, 07/0079139-0 e 07/0371817-1.

Conforme já exposto alhures, a Recorrente vindica o cancelamento do auto de infração referente aos lançamentos das diferenças de tributos concernentes às demais DIs por ter sido utilizado como prova o laudo que analisou as mercadorias da DI n.º 07/0191060-1. Contudo, tal alegação não procede tendo em vista que, apesar de o laudo de fato fazer referência somente a esta DI, as mercadorias informadas nas demais DIs, guardadas as devidas diferenciações de tamanho, foram as mesmas, conforme o caso (algumas DIs continham “tubos de espuma elastomera”, outras continham “mantas de espuma elastomera”, outra continham as duas). Ou seja, a descrição das mercadorias apresentada pelo Importador/Adquirente da Mercadoria era a mesma conforme cada caso. Neste sentido, não restam dúvidas de que o resultado dos Laudos n.º

2549/2007-1 e 2549/2007-2 pode ser aproveitados para as demais DIs as quais a fiscalização procedeu a reclassificação fiscal das mercadorias em análise.

Destaque-se que a Recorrente alega ter havido contradição da decisão recorrida no que concerne a exigir da Recorrente o dever de provar que as mercadorias das DIs efetivamente são diferentes, cerceando seu direito de defesa de forma indireta quando indefere a sua produção de provas. Também discordo neste ponto. Isto porque a decisão recorrida afirma que em “*todas as DIs indicam o mesmo material constitutivo e função, “espuma elastômera para isolamento térmico”*”, o que corrobora a informação de que se trata da mesma mercadoria informadas nas demais DIs tal qual exposto por esse relator no parágrafo precedente. No caso, se houve igual descrição das mercadorias, cabe de fato à Recorrente demonstrar que elas são diferentes, o que não ocorreu nem em sede de impugnação nem de recurso voluntário. Portanto, incabível o argumento de contradição ou cerceamento de defesa.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso neste particular.

Da conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário do sujeito passivo autuado BUAIZ S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva