Insper

INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA - INSPER
LL.M. EM DIREITO TRIBUTÁRIO

OS LIMITES DA REVISÃO ADUANEIRA NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

ALUNO: ARON STORCH
TURMA: LLMDT 14

SÃO PAULO
2021

OS LIMITES DA REVISÃO ADUANEIRA NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

ALUNO: ARON STORCH
TURMA: LLMDT 14

Trabalho de Conclusão de Curso, em formato de artigo, para fins de avaliação na disciplina de Monografia II do LLMDT14 no Insper.

Orientador: Professor Marcelo Fonseca Vicentini

SÃO PAULO
2021

RESUMO

O presente artigo tem como escopo estabelecer os critérios que, em tese, devem ser observados pelas autoridades fiscais quando da prática da Revisão Aduaneira. Não obstante existam determinados limites legais, fato é que por vezes os referidos limites não são observados. Sendo assim, serão abordados todos os aspectos intrinsecamente relacionados com as operações de importação desde o seu nascedouro. Para tanto, serão tecidos aspectos determinantes para serem seguidos pelos contribuintes que pretendem proceder às operações em tela. Ato contínuo, serão analisadas todas as etapas do despacho aduaneiro de importação. Os lançamentos tributários previstos nas operações de importação também serão abordados no presente, na medida em que determinantes para traçar as possibilidades no âmbito da Revisão Aduaneira. A Tributação Aduaneira também será alvo de explanações, juntamente com particularidades previstas no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul e Tarifa Externa Comum. No que diz respeito à Revisão Aduaneira, serão abordadas as possibilidades e limites, bem como os motivos que são utilizados como supedâneo para tanto, a saber, do erro de fato, erro de direito e alteração do critério jurídico. Por fim, o presente também terá como objetivo trazer algumas pílulas jurisprudenciais, tanto no âmbito administrativo quanto judicial.

Palavras-chave: Revisão Aduaneira, tributação aduaneira, lançamento, despacho de importação, Tarifa Externa Comum, Mercado Comum do Sul, Nomenclatura Comum do Mercosul, erro de fato, erro de direito, alteração do critério jurídico, classificação fiscal.

ABSTRACT

This article aims to establish the criteria that, in theory, should be observed by the tax authorities when applying the Customs Review. Although there are certain legal limits to be observed, it is a fact that sometimes these limits are not observed. Therefore, all aspects intrinsically related to import operations from their beginning will be addressed. To this end, determinant aspects will be mentioned to be followed by the contributors who intend to proceed with the import operations. Subsequently, all stages of import customs clearance will be analyzed. The tax assessments foreseen in the import operations will also be part of this work, considering that they are determinant to outline the possibilities within the scope of the Customs Review. In Customs Taxation there will also be the subject of explanations, together with particularities provided for in the Southern Common Nomenclature and Common External Tariff. As for the Customs Review, the possibilities and limits will be checked, as well as the reasons that are used as a superset for that, namely, error of fact, error of law and alteration of the legal criterion. Finally, the present article will also aim to bring some jurisprudential pills, both administrative and judicial.

Key words: Customs review, customs taxation, launching, import clearance, Common External Tariff, Southern Common Market, Southern Common Nomenclature, error of fact, error of law, alteration of the legal criterion, tax classification.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO **1**
2. NORMATIZAÇÃO EM MATÉRIA DE DIREITO ADUANEIRO **7**
3. DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO **10**
3.1. Habilitação no RADAR 10
3.2. Licenciamento na Importação 11
3.3. Etapas do Despacho Aduaneiro de Importação 12
4. TRIBUTAÇÃO ADUANEIRA E LANÇAMENTO **17**
5. CLASSIFICAÇÃO FISCAL **21**
5.1. Nomenclatura Comum do Mercosul e Tarifa Externa Comum 22
6. REVISÃO ADUANEIRA NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO **24**
6.1. Revisão Aduaneira: conceito e possibilidades 24
6.2. Limites a serem observados pelas autoridades aduaneiras 26
6.3. Erro de Direito e Erro de Fato 27
6.4. Alteração do critério jurídico adotado nas importações prévias 29
6.5. Efeitos decorrentes da Reclassificação Fiscal 33
7. JURISPRUDÊNCIA **35**
7.1. Jurisprudência do CARF e CSRF 35
7.2. Jurisprudência do STJ 38
8. CONCLUSÃO **40**
9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS **42**

1. INTRODUÇÃO

O instituto da Revisão Aduaneira remonta a meados da década de 1960, conforme norma então positivada pelo artigo 54, do Decreto-Lei nº 37/1996, atualmente regulamentada pelo simplesmente denominado Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009), em seu artigo 638, que conceitua a aludida faculdade colocada à disposição da autoridade aduaneira.

Em suma, conforme demonstrado pelo mesmo artigo 638 ora referenciado, a Revisão Aduaneira tem como condão a revisão dos despachos de importação promovidos por importador selecionado, ocasião em que a autoridade aduaneira acaba por proceder à conferência de todos os atos prévios que consubstanciaram as importações levadas a efeito no quinquênio posterior à data do registro da Declaração de Importação.

Sendo assim, em sendo verificadas condutas aptas a justificar eventual irregularidade promovida pelo importador nas aludidas importações, é que se sobressai a autoridade aduaneira por meio da Revisão Aduaneira.

Pois bem. O presente trabalho tem como finalidade o estudo dos limites existentes no âmbito da Revisão Aduaneira usualmente aplicada nas operações de importação, sobretudo em razão de que, não raras vezes, acaba a autoridade aduaneira por se desvirtuar legalmente nas condutas praticadas neste particular.

Conforme cediço, o Comércio Exterior acaba por traduzir-se no compêndio de normas atribuídas à legislação interna, em que fazem parte o próprio Direito Aduaneiro e Direito Tributário.

Destarte, tanto as autoridades aduaneiras e fiscais, quando os administrados e contribuintes, por assim dizer, tem o dever de observância aos sempre complexos ensinamentos advindos com os dois aludidos ramos do Direito expostos no parágrafo último.

No âmbito das importações promovidas, é de sabença que o despacho aduaneiro se inicia a partir do registro das Declarações de Importação, ocasião em que podem vir a ser parametrizadas nos canais verde, amarelo, vermelho ou cinza, a depender das circunstâncias fática-jurídicas relacionados com os produtos os quais pretendem se ver desembaraçados.

Os canais de parametrização, ora referenciados, remontam à época da edição do Decreto nº 1.765/1995, que se tornou o precursor para a evolução e consolidação da atual

sistemática de parametrização, conforme bem leciona FERNANDES[1], 2018 (pág. 107), *in verbis*:

> "A efetiva mudança nos procedimentos aduaneiros somente foi possível após a edição do Decreto nº 1.765/1995, que deu vigência no território brasileiro, a partir de 29 de dezembro de 1995, aos textos das Decisões aprovadas na VII Reunião do Conselho do Mercado Comum (CMC), realizada na cidade de Ouro Preto-MG, nos dias 16 e 17 de dezembro de 1994. Entre elas estava a Decisão nº 16/94, que dispunha sobre a aplicação do despacho aduaneiro de mercadorias e instituía os canais de parametrização das declarações de importação, com a previsão de conferência total, parcial ou nenhuma das mercadorias sujeitas a despacho."

Foi nesse desiderato que se deu a edição da Instrução Normativa nº 206/2002, posteriormente revogada pela Instrução Normativa nº 680/2006, que cuida de disciplinar o despacho aduaneiro de importação. Não obstante, nesta mesma normativa, também se fazem presentes os pormenores referentes às características de cada um dos canais de parametrização, conforme depreende-se dos incisos do artigo 21 da aludida normativa.

Trata-se, portanto, de sistemática há muito importante no âmbito do Direito Aduaneiro, em que se prenuncia as condutas que fatalmente serão praticadas pelas autoridades aduaneiras, repercutindo tais parametrizações nos mais diversos comezinhos princípios do Direito Tributário.

No tocante aos critérios utilizados para fins de enquadramento das mercadorias, submetidas ao despacho de importação, em cada uma das classificações decorrentes das parametrizações, também não se queda silente a Instrução Normativa nº 680/2006, que estabelece os critérios para fins de alojamento das mercadorias em cada um dos canais de parametrização previstos na sistemática das importações, conforme expressamente carreado pelo incisos do §1º, do artigo 21, da mesmíssima normativa em referência.

Em suma, trata a fundamentação última de carrear os requisitos que são comumente observados no âmbito dos sistemas da Receita Federal do Brasil, inclusive por meio do gerenciamento de riscos (melhor detalhado nas linhas futuras), para fins de alojamento das mercadorias em determinado canal de parametrização.

O referido gerenciamento de riscos, se pauta, portanto, a partir da análise da *(i) regularidade fiscal do importador, (ii) habitualidade do importador, (iii) natureza, volume ou valor da importação, (iv) valor dos impostos incidentes ou que incidiriam na importação,*

---

[1] FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018.

(v) origem, procedência e destinação da mercadoria, (vi) tratamento tributário, (vii) características da mercadoria, (viii) capacidade operacional e econômico-financeira do importador, (viii) capacidade organizacional, operacional e econômico-financeira do importador, e (ix) ocorrências verificadas em outras operações realizadas pelo importador, tudo nos termos dos incisos I a IX, do §1º, do artigo 21, da Instrução Normativa nº 680/2006;

No que diz respeito aos canais de parametrização, a modalidade verde não submete à mercadoria importada a qualquer tipo de verificação física ou documental, acontecendo o desembaraço aduaneiro sem maiores entraves, podendo ser definido como o desembaraço automático, consoante o disposto no artigo 21, inciso I, da Instrução Normativa nº 680/2006.

Quanto ao canal de parametrização amarelo, este consiste na possibilidade da autoridade aduaneira proceder à verificação documental da mercadoria, previamente ao desembaraço aduaneiro, a teor do que dispõe o artigo 21, inciso II, da Instrução Normativa nº 680/2006.

No tocante ao canal de parametrização vermelho, nesta hipótese a autoridade pode se servir de ambas as verificações, quais sejam, física e documental, nos termos do artigo 21, inciso III, da Instrução Normativa nº 680/2006. Por fim, e não menos importante, o canal de parametrização cinza consiste em modalidade tendente à verificação física e documental, especialmente em casos em que há suspeita de fraude na importação, tais como subfaturamento ou interposição fraudulenta de terceiros, conforme disposto no artigo 21, inciso IV, da Instrução Normativa nº 680/2006.

Para os despachos aduaneiros de importação enquadrados nos canais de parametrização verde, amarelo e vermelho, as mercadorias são analisadas sob o crivo da Instrução Normativa nº 680/2006. Nas hipóteses de enquadramento das importações no canal de parametrização cinza, muito embora exista o fundamento para sua parametrização na Instrução Normativa nº 680/2006, essas mercadorias são analisadas pelas normas infralegais existentes no âmbito da Instrução Normativa 1.986/2020.

Da conjugação da análise das exposições até aqui expostas, conclui-se que os canais de parametrização amarelo, vermelho e cinza acabam por atrair olhares mais atentos por parte da autoridade aduaneira, ocasiões em que podem obstar o regular curso do despacho aduaneiro de importação, sendo possível o reenquadramento em matéria de parametrização, submissão das mercadorias importados à perícia aduaneira, bem como a possibilidade de aplicação da pena de perdimento, ou a respectiva multa substitutiva, a depender do caso concreto.

Não somente em relação aos canais de parametrização existentes na etapa de conferência, por ocasião da elaboração deste artigo, cumpre proceder à análise de todas as fases existentes no despacho aduaneiro de importação, incluindo o tratamento tributário e administrativo usualmente existentes nas operações em comento.

Tais informações são deveras importantes, sobretudo em razão de que, a depender da faculdade exercida por intermédio da Revisão Aduaneira, ambos os tratamentos em relevo podem sofrer impactos de monta significativa, acarretando em majoração do *quantum* tributário devido por parte do importador, bem como eventual necessidade de licença de importação (automática ou não-automática), não antes demandada.

A depender da forma como estipulada, a licença de importação pode vir a se caracterizar uma barreira não tarifária, mormente em razão da existência de mecanismos e regulamentos técnicos que venham a impor exigências desacompanhadas do devido arrazoado. Possui, conforme mencionado, duas modalidades em que a primeira se intitula automática e a segunda não-automática.

No caso da licença automática, em que pese a existência da necessidade de anuência de órgão regulador à importação promovida, ressalte-se que essa aprovação pode ser requerida após promovido o embarque da mercadoria no país exportador.

No tocante à licença não-automática, esta possui tratamento administrativo efetivamente mais rigoroso, considerando a necessidade de anuência do órgão regulador previamente ao embarque da mercadoria no país exportador.

Destarte, como se vê, não obstante seja facultada à autoridade aduaneira a possibilidade de exame da mercadoria importada, a depender do eleito canal de parametrização, ainda é possível que essa mesma autoridade, dentro do prazo decadencial de 5 anos, se sirva de ato administrativo consistente na lavratura de Auto de Infração, caso posteriormente verificadas irregularidades praticadas pelo importador, não antes verificadas por parte da aludida autoridade quando do despacho de importação.

A problemática em tela, consistente na Revisão Aduaneira, fatalmente esbarra em aspectos concernentes à possível reclassificação fiscal das mercadorias importadas, alteração do critério jurídico aplicável pela autoridade aduaneira, princípio da segurança jurídica, princípio da proteção à confiança, do erro de direito e do erro de fato.

No que concerne à alteração do critério jurídico aplicável pela autoridade brasileira, já foi possível identificar jurisprudências esparsas no sentido de que, uma vez submetidas às mercadorias importadas aos canais de parametrização amarelo, vermelho ou cinza, não está

a autoridade aduaneira revestida de poderes à reclassificação fiscal das mercadorias em sede de Revisão Aduaneira.

Nesse sentido, o excerto da ementa de julgado concluído no âmbito do Superior Tribunal de Justiça[2], cujas disposições confluem com as assertivas formuladas no parágrafo último, *in verbis*:

> "TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO ADUANEIRA. MERCADORIA IMPORTADA. REVISÃO DE LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> 4. O Superior Tribunal de Justiça firmou a orientação no sentido de que "o art. 149 do CTN somente autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, ou seja, quando há erro de direito. Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão do lançamento por alegação de qualquer equívoco" (AgRg no REsp 478.389/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 5/10/2007). Precedentes: REsp 1.130.545/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 22/2/2011; AgRg nos EREsp 1.112.702/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 16/11/2010.
>
> AgInt nos EDcl no REsp 1475503/PE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2019, DJe 20/05/2019."

Essa mesma permissão quando da parametrização no canal verde, se justificaria em razão de que, nesta hipótese, não teve a autoridade aduaneira proximidade suficiente com a mercadoria importada apta a formular convencimento acerca da correta, ou não, classificação fiscal adotada pelo contribuinte importador.

É neste sentido que, sob a perspectiva do importador, sabendo que sua mercadoria foi submetida aos canais de parametrização amarelo, vermelho ou cinza, e desembaraçados em quaisquer questionamentos em matéria de classificação, presume então o contribuinte importador o correto alojamento de suas mercadorias, inexistindo razões para modificação.

Não obstante, cumpre ressaltar a complexidade relacionada à atividade de classificação fiscal de mercadorias, existindo no Brasil a Nomenclatura Comum do Mercosul

---

[2] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt nos EDcl no REsp 1475503/PE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2019, DJe 20/05/2019.

– NCM, a qual teve como precursor o Sistema Harmonizado, composto por 8 dígitos, traduzidos os dois primeiros em capítulo, os quatro dígitos em posição, os seis dígitos em subposição, sete dígitos em item e oito dígitos em subitem. À guisa de complementação, convém salientar que os seis primeiros dígitos são provenientes do próprio Sistema Harmonizando, se diferenciando então a NCM com relação aos dois últimos dígitos.

Atualmente regida pelo Decreto-Lei nº 37/1966 e pelo Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), a Revisão Aduaneira pode ser passível de utilização no prazo decadencial de 5 anos, a contar da data do registro da Declaração de Importação, passando os dados da importação por novo crivo da autoridade aduaneira. Contudo, a aduana brasileira aparenta se olvidar, em determinadas ocasiões, de determinados aspectos jurídicos que devem ser observados.

Nesse sentido, vislumbra-se que determinadas autuações levadas a efeito pela autoridade aduaneira estão descoladas de determinados aspectos legais em matéria aduaneira, bem como de determinados posicionamentos jurisprudenciais, em especial os existentes no âmbito judicial.

Portanto, são esses os liames a que pretendem se verem incluídos no presente, delimitando o alcance do instituto da Revisão Aduaneira em todas as hipóteses descritas no parágrafo penúltimo, como sinônimo da consonância da justiça à realidade dos que operam no Comércio Exterior, *in casu*, importadores.

Por fim, de rigor proceder às menções jurisprudenciais no âmbito administrativo e judicial, como forma de estipular minimamente as perspectivas de perda por parte dos importadores em cada uma das searas em relevo, inclusive para fins de elaboração de estratégias processuais, junto às Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, CARF, CSRF, Justiças Federais, Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e, possivelmente, Supremo Tribunal Federal.

2. NORMATIZAÇÃO EM MATÉRIA DE DIREITO ADUANEIRO

Juntamente com o Direito Tributário, se faz presente, no âmbito do Comércio Exterior, o próprio Direito Aduaneiro, aplicável àqueles que usualmente promovem operações inseridas neste particular, quais sejam, importação e exportação, sendo mister a sua observância em todas as fases que compõem cada uma das operações em comento.

O Direito Aduaneiro tem como condão o regramento das operações de importação e exportação, trazendo aspectos diversos aos estabelecidos pelo Direito Tributário, sendo tais

regras pertencentes a um país específico. Nesse sentido, o próprio Comércio Exterior como tradução das regras aduaneiras pertencentes à uma determinada nação.

Entendimento diverso acabaria por adentrar ao conceito de Comércio Internacional, que possui regramento que transcende àquele destinado exclusivamente ao âmbito de determinado país, tal qual o Comércio Exterior.

Nesse sentido, o Direito Aduaneiro traz em seu bojo normatizações em matéria de internação das mercadorias no país, normas estas que, não raras vezes, consistem em aspectos além da tributação, aplicado às aludidas mercadorias especialmente quando adentrar no simplesmente intitulado território brasileiro.

Conforme FERNANDES[3], 2018 (pág. 28), para efeitos aduaneiros, mercadoria consiste não somente em relação à possibilidade de ser alvo de comercialização, mas sobretudo àquelas que podem se sujeitar ao tráfego internacional, pelas mais diversas motivações.

O curso do despacho aduaneiro vem revestido de tais normas, cujo objetivo precípuo é o de apresentar controle das internações e proteção da indústria nacional, uma vez que submete às mercadorias ao regular despacho aduaneiro de importação, composto por diversas etapas tendentes à fiscalização da entrada e saída de mercadorias dos mais diversos tipos, tais como bens de capital, bens de informática e telecomunicações, autopeças, veículos, insumos diversos, entre outros.

Sendo assim, a *conditio sine qua non* para o Direito Aduaneiro, conforme FERNANDES[4], 2018 (pág. 32), é justamente a existência de uma das operações em relevo, quais sejam, importação ou exportação, a partir do momento em que se depara a mercadoria com o território aduaneiro, sendo este um dos elementos do Direito Aduaneiro.

Considerando a extensão dos assuntos comumente observados como intrínsecos à atividade aduaneira, observa-se o acompanhamento, às suas inerentes normativas, de determinados ramos também autônomos do Direito, tais quais citem-se, o Direito Administrativo e o Direito Tributário.

Neste particular, verifica-se a existência de norma em patamar constitucional, tal qual previsto no artigo 237 da Carta Magna, que reconhece a essencialidade dos interesses fazendários nacionais, a partir da fiscalização e controle sobre o Comércio Exterior.

Considerado o *códex* aduaneiro, compilado formado a partir da conjugação de significativas normativas em matéria aduaneira, é o simplesmente denominado Regulamento

---

[3] FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018.
[4] FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018.

Aduaneiro, concretizado pelo Decreto nº 6.759/2009, comumente utilizado como supedâneo pelos mais diversos operadores do direito aduaneiro, seja sob a ótica dos importadores, exportadores, autoridades aduaneiras, julgadores administrativos, bem como integrantes do Poder Judiciário.

Como consequência da inexistência de um *códex* aduaneiro propriamente, mormente em razão dos operadores do direito aduaneiro terem como supedâneo o Regulamento Aduaneiro, cujo nascedouro se deu por ocasião da edição de Decreto, conforme se viu, é que a aludida realidade é alvo de críticas, conforme reza FOLLONI e HANNEMANN[5] (2014, pág. 455)

O Direito Aduaneiro acaba abrigando aspectos relacionados com a tributação, cujo mecanismo vai ao encontro da extrafiscalidade, previsto também em patamar constitucional, no sentido de manuseio de alíquotas por parte do Poder Executivo, cujos ressalvas serão melhor explicitadas adiante. Tais mecanismos, por si sós, acabam sendo traduzidos no meio aduaneiro como barreira tarifária, atuante pelo viés indutor, tendente a modificar aspectos de ordem econômica e política.

De um lado existe a ordem da fiscalidade, cujo âmago tende a percorrer a vereda remontada ao abastecimento das verbas públicas, daí o intento arrecadatório, sem estar necessariamente pautado em aspectos de ordem social, política e econômica. De outro lado existe a extrafiscalidade, presente nos tributos que cuidam de carrear efeitos não exclusivos de arrecadação, mas também aspectos regulatórios, de ordem econômica política e social.

Em suma, nesse sentido se manifesta o sempre denso e respeitável Paulo de Barros Carvalho[6] (Curso de Direito Tributário, 2012, pág. 152), *ipsis litteris*:

> "Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses — sociais, políticos ou econômicos — interfiram no direcionamento da atividade impositiva.
>
> A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos

[5] FOLLONI, André Parmo; HANNEMANN, Mayara. Revisão aduaneira e lançamento tributário: Regras para a intervenção do Estado as importações. Revista Jurídica da Presidência, Brasília v. 16 n.109. jun./set 2014. p 443-465

[6] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 24ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

> gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade."

Acontece que, com posicionamento discretamente diferente, é o caso do também insigne Luis Eduardo Schoueri[7] (Direito Tributário, 2012, pág. 176), nos termos dos excertos abaixo reproduzidos, *ipsis litteris*:

> "Há quem classifique os tributos a partir da extrafiscalidade, havendo os arrecadatórios e os regulatórios.
> A classificação merece crítica porque todos os tributos têm efeito arrecadatório e regulatório, em maior ou menor grau. Por isso mesmo, normas tributárias indutoras podem ser veiculadas em qualquer tributo.
> Entretanto, não há como deixar de ver que o constituinte encontrou em alguns tributos federais veículos propícios para a introdução de normas indutoras, dispensando-os da rigidez do princípio da anterioridade e flexibilizando a legalidade, de tal modo que o governo federal pode, nos limites da lei, a qualquer momento modificar sua alíquota, com efeito imediato. Tal é o caso dos impostos sobre comércio exterior e do imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários."

Como se vê, Luis Eduardo Schoueri[8] entende que todos os tributos possuem o viés arrecadatório e regulatório, se diferenciando em maior ou menor grau em relação à ambas as características. Na sequência, aparentemente reconhece o viés majoritariamente regulatório em relação a determinados tributos federais, a exemplo dos tributos incidentes sobre Comércio Exterior.

Em remate, cumpre relembrar que o Direito Aduaneiro também traz barreiras diversas das tarifárias (em analogia aos aspectos não somente arrecadatórios relacionados com os tributos incidentes nas importações), tais quais os casos das barreiras não tarifárias, que podem ser compreendidas a exemplo das licenças de importação (automática ou não-automática), imposição de direitos antidumping, salvaguarda, quotas de importação, barreiras técnicas de ordem sanitária, medidas compensatórias, entre outras.

---

[7] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
[8] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

3. DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

3.1. Habilitação no RADAR

Previamente ao intento de promoção de operações de importação por parte das empresas, o fisco federal impõe a necessidade de habilitação no Portal Único de Sistemas de Comércio Exterior - Siscomex, habilitação esta também intitulada de habilitação no Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros - RADAR, consistindo o Siscomex no sistema padrão e necessário para fins de operação no Comércio Exterior.

Conforme lecionado por VASQUEZ[9], 2015 (pág. 69), a habilitação no Siscomex possui normativa própria, tal qual depreende-se da Instrução Normativa nº 1.984/2020, que prevê as modalidades de enquadramento das empresas para fins de habilitação, quais sejam, expressa, limitada e ilimitada.

A modalidade expressa, nos termos do artigo 17, inciso I, da Instrução Normativa nº 1.984/2020, outorga ao importador a possibilidade de realizar operações, em um período consecutivo de seis meses, o limite de 50 (cinquenta) mil dólares dos Estados Unidos da América.

Em se tratando de modalidade limitada, nos termos do artigo 17, inciso II, da mesma normativa em destaque, o valor das operações de importação, para o período consecutivo de seis meses, pode ser igual ou inferior a 150 (cento e cinquenta) mil dólares dos Estados Unidos da América. Por fim, em sendo a modalidade ilimitada, nos termos do artigo 16, inciso III, da mesma Instrução Normativa nº 1.984/2020, não possui limitantes em matéria de valores, como a própria nomenclatura sugere.

O enquadramento em cada uma das submodalidades dependem da estimativa da capacidade financeira da pretensa pessoa jurídica, o que se faz nos termos da Portaria Coana nº 72/2020, que traz o rol de documentos e comprovações aptas à promoção do pedido de habilitação no Siscomex (ocasião em que de plano a empresa pleiteante pode ser enquadrada em qualquer das submodalidades), bem como em relação ao pedido de revisão de estimativa no sentido de pleitear a modificação da submodalidade, especialmente quando necessárias importações de maior montante.

A estimativa da capacidade financeira pode ser realizada a partir de diferentes critérios, sendo o primeiro a partir de registros contábeis, extratos bancários e outros documentos,

[9] VASQUEZ, José Lopes. Comércio Exterior Brasileiro. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

tanto da própria requerente como de suas eventuais fontes, que comprovem a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos financeiros registrados em contas de disponibilidades do ativo circulante.

O segundo critério, e não cumulativo, consiste na necessidade de apresentação de comprovantes de recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e Contribuição Previdenciária relativa aos funcionários empregados e/ou contribuintes individuais dos últimos 12 meses. Neste caso, a capacidade financeira corresponderá ao maior somatório, em um período de 6 meses consecutivos dentre os últimos 12 meses completos anteriores ao protocolo do requerimento, multiplicado por 10 e convertido para dólares.

3.2 Licenciamento na Importação

Uma vez habilitada a empresa que pretende proceder às respectivas importações, necessário se faz também verificar o tratamento administrativo requerido pelo fisco federal com relação às mercadorias que serão alvo da importação pretendida.

A licença de importação, seja automática ou não-automática, configura tratamento administrativo que pode existir a depender da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM ou até mesmo dos próprios Ex pertencentes à cada uma das NCM's.

Nesse sentido, importante mencionar que o sistema administrativo das importações brasileiras acaba por englobar três modalidades, quais sejam, as importações que não necessitam de licenciamento, as importações dependentes de licenciamento automático e, por fim, as importações dependentes de licenciamento não automático.

Sobre o tema, se debruça VASQUEZ[10], 2015(pág. 73), no seguinte sentido:

> "Como regra geral, as importações brasileiras estão dispensadas de licenciamento, devendo os importadores tão somente providenciar o registro da Declaração de Importação (DI) no Siscomex, com o objetivo de dar início aos procedimentos de Despacho Aduaneiro junto à unidade local da Secretaria da Receita Federal (SRF)."

Ainda assim, neste particular, fundamental a ciência acerca da NCM que corresponderá às mercadorias importadas, no sentido de verificar a eventual necessidade de requerimento de licença de importação que certamente podem impactar todo o planejamento,

[10] VASQUEZ, José Lopes. Comércio Exterior Brasileiro. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

inclusive logístico, na medida em que outorgada a possibilidade de requerimento do licenciamento automático após o embarque das mercadorias no exterior, enquanto que no caso do licenciamento automático o embarque das mercadorias no exterior somente poderá ocorrer após a emissão da respectiva posse de licença.

A teor do que dispõe o artigo 8º da Portaria Secex nº 35/2006, o licenciamento automático acaba por englobar às mercadorias simplesmente relacionadas no Tratamento Administrativo do Siscomex, bem como às importações realizadas no âmbito do Regime Aduaneiro Especial de Drawback.

O licenciamento não automático, por sua vez, conforme depreende-se do artigo 9º, também da Portaria Secex nº 35/2006, acaba sendo demandado em um leque maior de possibilidades quando comparado ao licenciamento automático.

A aludida assertiva se torna consequência lógica uma vez que, na medida em que necessário, exemplificadamente, quando da importação de materiais usados, em casos de necessidade de exame de similaridade sujeitas às obtenção de cotas tarifária e não tarifária, bem como nas importações que dependem de anuência de determinados órgãos reguladores, a exemplo da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento - MAPA, Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – INMETRO, Departamento Fiscal de Produtos Controlados, Aeronáutica bem como o próprio Decex, entre outros.

3.3 Etapas do Despacho Aduaneiro de Importação

Atualmente disciplinado pela Instrução Normativa nº 680/2006, e processado junto ao Portal Siscomex, o despacho aduaneiro de importação consiste em um procedimento fiscal, composto por diversas etapas, tendente à verificação de todos os dados apresentados pelo importador com relação às mercadorias importadas, bem como aos documentos apresentados, tudo em observância ao artigo 542 do Regulamento Aduaneiro.

Nesse sentido, mister ressaltar a necessidade de submissão das mercadorias importadas ao rito comum do despacho aduaneiro de importação independente da necessidade ou não de recolhimento dos tributos incidentes nas importações, conforme reza o próprio artigo 543 do Regulamento Aduaneiro.

Conforme lecionado por FOLLONI e HANNEMANN[11] (2014, pág. 455), o despacho aduaneiro tem dupla natureza, uma vez que concomitante a aplicação do direito tributário e do direito aduaneiro. Sob o prisma tributário, verifica-se de plano a suficiência dos recolhimentos dos tributos incidentes na importação por parte da autoridade aduaneira. Sob o prisma aduaneira, possível a análise simultânea de dados das mercadorias inseridas no âmbito documental, as suas licitudes, a classificação fiscal, eventuais existências de barreiras não tarifárias e a necessidade ou não de licença de importação.

A princípio, a instauração do despacho aduaneiro de importação acontece por ocasião do registro da Declaração de Importação - DI, ou simplesmente Declaração Única de Importação – DUIMP, no âmbito no Portal Siscomex, na respectiva repartição fiscal competente. O momento do aludido registro acaba por demandar a necessidade de pagamento dos tributos incidentes na importação, bem como demais pagamentos comumente exigidos, a exemplo da Capatazia, emolumentos, Taxa Siscomex e Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM.

Em que pese a Declaração de Importação – DI seja o documento base para qualquer importação, de rigor a observância aos documentos que comumente passam a também instruir as operações de importação, tais quais: fatura comercial, conhecimento de embarque (em suas espécies aérea, marítima, multimodal, ferroviária ou rodoviária), romaneio de carga, fatura proforma, licenciamento de importação, bem como eventual certificado de origem.

Ato contínuo ao exposto, tem-se o instituto dos canais de parametrização, também simplesmente denominado seleção para conferência aduaneira, terminologia esta carreada pelo artigo 21, da Instrução Normativa nº 680/2006, que naturalmente surge em vista da necessidade de atribuir diferentes densidades às mercadorias importadas, quer seja, a depender do caso concreto, pode ser considerado maior ou menor grau de rigidez por ocasião das conferências realizadas pela autoridade aduaneira.

Criado em meados de 2012, o Centro Nacional de Gestão de Riscos Aduaneiros – Cerad tem grande papel no tocante ao assunto em tela, possuindo mecanismos eletrônicos gerenciadores que trabalham em prol da inteligência no âmbito aduaneiro, em vista do alojamento das mercadorias nos respectivos canais de parametrização, a depender do risco aduaneiro envolvido.

---

[11] FOLLONI, André Parmo; HANNEMANN, Mayara. Revisão aduaneira e lançamento tributário: Regras para a intervenção do Estado as importações. Revista Jurídica da Presidência, Brasília v. 16 n.109. jun./set 2014. p 443-465

Os aludidos mecanismos demonstram importância imprescindível ao fluxo comercial entre os países intrinsecamente relacionados com as operações de importação, uma vez que evita entraves e rigores desnecessários, quando assim acusar os sistemas gerenciadores, bem como atribui maior grau de atenção e minúcias àqueles que assim demonstram maiores tendências à irregularidade.

O gerenciamento de riscos ora abordado acaba sendo pautado por determinados critérios também arrolados na Instrução Normativa nº 680/2006, consoante o disposto em seu artigo 21, §1º, incisos I a IX, sendo eles: *regularidade fiscal e habitualidade do importador, valor aduaneiro envolvido, valor dos tributos incidentes na importação, origem e destinação da mercadoria, tratamento tributário e, naturalmente, as características da mercadoria.*

Todos os critérios ora descritos servirão de supedâneo para o direcionamento da parametrização das mercadorias importadas, cujos canais de conferência podem ser: verde, amarelo, vermelho ou cinza, conforme estabelecem os incisos I a IV, do artigo 21, da Instrução Normativa nº 680/2006, deduzindo-se, por meio do que comumente representam às suas cores, o grau de rigidez de cada uma delas.

Pois bem, nos termos dos próprios incisos últimos supracitados, o canal verde de parametrização não apresenta qualquer entrave ao importador no curso do despacho de importação, sobretudo em consideração à inexistência de análise física e documental da mercadoria importada. Neste caso, a conferência aduaneira não acontece propriamente, tal qual depreende-se dos demais canais de parametrização.

Em sendo atribuído o canal amarelo de conferência, se faz presente a análise documental da mercadoria importada, ocasião em que a autoridade aduaneira procederá à análise de todas as informações presentes na respectiva Declaração de Importação, no sentido de verificação da classificação fiscal, recolhimento dos tributos e demais consectários presentes, valor aduaneiro envolvido, bem como dos demais documentos, já mencionados nas linhas pretéritas, a que dão lastro às operações em tela. Em não sendo verificadas irregularidades, o curso do despacho aduaneiro flui normalmente.

Em se tratando do canal vermelho, existem duas verificações concomitantes, quais sejam, análises físicas e documental. A princípio, resta mantida toda a análise exercida por ocasião do canal amarelo, sendo adicionada a verificação física da mercadoria, ocasião em que poderá a autoridade aduaneira proceder à equivalência entre o acervo documental envolvido e a mercadoria a que se pretende se ver desembaraçada.

Neste particular, tão logo seja realizada vistoria física e confeccionado o respectivo relatório por parte do fiscal aduaneiro, três opções podem ser consideradas neste momento, a saber: liberação para continuidade do despacho aduaneiro, formulação de exigências (v.g., laudo técnico ou recolhimento de diferenças do quantum tributário entendido como devido) ou a lavratura de termo de retenção, o que acaba convolando o Procedimento de Fiscalização de Combate às Fraudes Aduaneiras, conforme prevê o artigo 41-A, §2º, da Instrução Normativa nº 1.986/2020.

Convém salientar que a divergência verificada entre importador no curso do despacho aduaneiro, a exemplo da reclassificação fiscal, que confere oportunidade para a formulação de exigências no Portal Siscomex, pode ser contestada pelo Importador via Manifestação de Inconformidade, tudo com fulcro no artigo 570, §3º, do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), no artigo 42, §2º, da Instrução Normativa nº 680/2006, e no artigo 8º, inciso II, da Instrução Normativa nº 1.063/2010.

Caso se sirva da mesma peça impugnativa em comento, e caso não venha a se convencer a autoridade aduaneira competente, é que se torna possível a formulação de pedido subsidiário, quer seja, mantendo a autoridade aduaneira o mesmo entendimento dantes adotado, é comumente requerida a lavratura de Auto de Infração no prazo de 8 (oito) dias, tudo nos termos do artigo 570, §3º, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), do artigo 42, §2º, da Instrução Normativa nº 680/200 e do artigo 8º, inciso II, da Instrução Normativa nº 1.063/2010, para que enfim possa o importador proceder ao desembaraço aduaneiro, bem como mantida a possibilidade de eventual discussão administrativa.

Nos termos do artigo, 48, §9º, da Instrução Normativa nº 1.063/2010, bem como com fulcro no artigo 12, da Instrução Normativa nº 1.986/2020, o desembaraço aduaneiro pode não acontecer nos termos descritos, sobretudo quando a exigência fiscal formulada no curso do despacho de importação tenha como como condão a exigência de crédito tributário ou direito comercial, ou no âmbito de Procedimento de Fiscalização de Combate às Fraudes Aduaneiras, respectivamente, o que demandaria a prestação de garantia, sob a forma de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro aduaneiro.

As disposições supra estampadas nas normas infralegais em referência aparentam encontrar escoro na doutrina, conforme extraem-se dos entendimentos consignados por Leandro Paulsen[12] (Curso de Direito Tributário, 2017, pág. 412), vejamos:

---

[12] PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

> "O recolhimento do Imposto sobre a Importação, através do Siscomex, constitui ato contínuo ao registro da declaração de importação, ocorrendo eletronicamente, on-line, mediante débito na conta do importador. Isso porque o Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/09), em seu art. 107, determina que o imposto será pago na data do registro da declaração de importação. Aliás, o pagamento do Imposto sobre a Importação — assim como dos demais tributos incidentes na importação (IPI-Importação, ICMS-Importação, PIS/Cofins-Importação, AFRMM e, se for o caso, Cide-combustíveis etc.) e ainda de outros encargos (e.g., direitos antidumping, direitos compensatórios e medidas de salvaguarda) — é condição para o desembaraço aduaneiro do produto, sem que, com isso, haja nenhuma ofensa à Súmula 323 do STF."

Última hipótese e mais gravoso canal de parametrização, resta proceder à análise do canal cinza. Em sendo eleito o referenciado canal de parametrização, automaticamente restam aplicáveis as disposições da Instrução Normativa nº 1.986/2020, mormente em razão de que, não obstante sejam colocadas em práticas todos os efeitos previstos no canal vermelho, é que as mercadorias assim direcionadas acabam por serem submetidas a procedimentos especiais de controle aduaneiro, tendentes a obstar as tentativas de eventuais fraudes aduaneiras.

Nas hipóteses de enquadramento das importações no canal de parametrização cinza, essas mercadorias são analisadas pelas normas infralegais existentes no âmbito da Instrução Normativa 1.986/2020. Em verdade, a referida normativa apresenta um significativo leque de possibilidades facultada ao exercício por parte da autoridade aduaneiro, no sentido de identificação de possíveis fraudes aduaneiras.

Nesse sentido, as fraudes aduaneiras podem ser compreendidas em diversas espécies, a saber dos exemplos: do subfaturamento e da interposição fraudulenta de terceiros, sendo possível daí a ocorrência, inclusive, de crimes passíveis de ocorrência na esfera das importações, como é o caso do descaminho ou do contrabando, justificando-se, então, a persecução de combate às fraudes no âmbito dos procedimentos especiais de controle aduaneiro.

Sendo assim, a teor do que dispõem os incisos I a IX do artigo 3º da Instrução Normativa 1.986/2020, diversos são os expedientes passíveis de utilização pela autoridade aduaneira no âmbito do canal cinza, solicitação de laudo técnico, demonstrativos contábeis, a comprovação de origem dos recursos necessários às importações, notas fiscais,

movimentações financeiras, entre outros documentos a julgar necessários para elucidação do caso concreto.

A depender das análises obtidas no âmbito do canal cinza, possível a continuação do despacho aduaneiro, retenção, apreensão das mercadorias (sendo que estas podem resultar em pena de perdimento prevista no artigo 689 do Regulamento Aduaneira), sem prejuízo da possibilidade de instauração de Representação Fiscal para Fins Penais, regulamentada pela Portaria RFB nº 1750/2018.

Em verdade, inclusive em atenção ao prazo máximo de retenção das mercadorias por 60 (sessenta) dias prorrogáveis por mais 60 (sessenta) dias, todos esses trâmites possivelmente existentes no curso do despacho aduaneiro de importação, não por raras vezes, impõem custos altos com armazenagem, *demurrage*, bem como prejuízos decorrentes de descumprimentos contratuais por ocasião da impossibilidade temporária de desembaraço das mercadorias.

Não despiciendo relembrar que, tão logo sejam parametrizadas as mercadorias importadas, o que se espera, como uma das etapas do despacho aduaneiro, é justamente o recebimento das cargas nos recintos alfandegados, que se dividem em zonas primárias e secundárias, sendo que, enquanto as zonas primárias são compreendidas pelos aeroportos, portos, bem como territórios que possibilitem o exercício pleno da atividade fiscalizatória, a zona secundária pode ser compreendida por exclusão àqueles pertencentes à zona primária, sendo justamente o restante de tais territórios, daí incluídos o espaço aéreo e águas territoriais.

Pois bem, independente do canal de parametrização que venha a ensejar a conferência aduaneira, ou seja, sendo amarelo, vermelho ou cinza, e em sendo superadas todas as eventuais exigências formuladas pela autoridade aduaneira no âmbito do Portal Siscomex, é que se torna possível o efetivo desembaraço aduaneiro com a consequente entrega das mercadorias ao importador contribuinte.

4. TRIBUTAÇÃO ADUANEIRA E LANÇAMENTO

A tributação aduaneira definitivamente possui viés particular. Não somente por decorrência da extrafiscalidade comumente observada em tributos desta natureza, que possui todo o pano de fundo de ordem econômica, social e política, daí a possibilidade de manuseio de suas alíquotas (com exceção das contribuições sociais e do ICMS-Importação) por parte

do chefe do Poder Executivo dentro dos limites legalmente estabelecidos, mas também como medida de proteção à indústria nacional.

Não despiciendo mencionar que a tributação aduaneira por vezes se revela insuficiente para este fim pretendido, razão pela qual determinadas ocasiões reclamam a aplicação de medidas de defesa comercial, quais sejam, medidas compensatórias, direito antidumping e salvaguardas.

Diversos são os tributos e demais consectários legais envolvidos nas operações de importação, uma vez que incidentes o Imposto de Importação – II, a Contribuição ao Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, o Imposto sobre os Produtos Industrializados – IPI, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE Combustíveis, imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante - AFRMM, Capatazia e Taxa Siscomex.

Pois bem, no tocante ao lançamento tributário, importante mencionar a respeito de sua divisão em uma tríade, inclusive prevista no próprio *códex* tributário, que estabelece ser os lançamentos: de ofício, insculpido no artigo 149 do Código Tributário Nacional, por declaração, previsto no artigo 147 do Código Tributário Nacional, ou por homologação, presente no artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Em se tratando da tributação aduaneira, defende-se a possibilidade da ocorrência de duas espécies de lançamento, *in casu*, quer seja por declaração ou por homologação, a depender da circunstância observada quando do estágio do despacho aduaneiro de importação.

A aludida assertiva vem à colação mormente em razão das diferentes circunstâncias observadas quando da conferência aduaneira realizada tão logo sejam as mercadorias importadas selecionadas para um dos canais de parametrização, conforme demonstram as linhas pretéritas.

Noutros termos, a depender do canal de parametrização, a conferência aduaneira cria ares fáticos diferentes, sobretudo quando analisado o despacho de importação no canal verde, comparado com os despachos de importação parametrizados nos canais amarelo, vermelho e cinza.

No tocante às mercadorias submetidas ao canal de parametrização verde o desembaraço aduaneiro das mercadorias acontece de forma automática, inexistindo

qualquer tipo de verificação de ordem documental ou de ordem física. Nesse sentido, a constituição do lançamento acontece exclusivamente mediante o fornecimento de informações por parte do contribuinte importador, não havendo participação concomitante da autoridade fiscal. Neste sentido, *in casu*, defende-se pelo lançamento na modalidade por homologação.

Conforme sabido, nesta modalidade de lançamento, também simplesmente intitulada de autolançamento, a autoridade fiscal, via de regra, possui o prazo de 5 anos para que possa ser averiguada esse lançamento, ocasião em que pode verificar inconsistências e proceder ao lançamento de ofício ou, caso contrário, ocorrer a homologação tácita.

De outro giro, no que diz respeito aos canais de parametrização amarelo, vermelho e cinza, conforme dito, existe participação da autoridade fiscal na conferência das mercadorias importadas, ainda que mínima (análise documental) tal qual demonstrado no canal amarelo.

Desta forma, o lançamento propriamente, tido como por homologação no canal verde, não chega a ser concretizado nesse sentido por ocasião dos canais amarelo, vermelho e cinza, uma vez que nestes casos há participação da autoridade fiscal. Esta participação acontece tão logo haja o fornecimento de informações por parte do contribuinte importador e recolhimento dos tributos até então entendidos como devidos pelo contribuinte importador, razão pela qual esta conferência exercida no âmbito do despacho aduaneiro de importação traduz-se em aspectos diferentes daqueles existentes no âmbito do canal verde.

Logo, por consequência lógica, é que se verifica melhor enquadramento destas circunstâncias fáticas ao lançamento na modalidade por declaração, ou misto, uma vez que presente a participação concomitante do contribuinte importador e da autoridade fiscal por ocasião de sua conferência, sendo que eventuais divergências não necessariamente geram de forma automática um contencioso administrativo.

De toda forma, importante ressaltar que as situações fáticas supervenientes, em sendo verificada irregularidade no âmbito do canal amarelo, vermelho e cinza, são diferentes das observadas nos outros tributos lançados por declaração, a exemplo do ITBI. No caso das importações, eventual lançamento por declaração pode acabar surgindo em um contexto de interrupção do despacho de importação, para que o importador proceda nos termos já descritos (se insurgir ou acatar a exigência fiscal).

Contudo, vale trazer à baila a ressalva de que o referido posicionamento não é

uníssono na doutrina, na medida em que a referida divergência se pauta no fato de que a exigência fiscal formulada no curso do despacho aduaneiro se enquadre no lançamento realizado de ofício.

Nesta toada, se manifesta Solon Sehn[13] (Reclassificação fiscal de mercadorias e segurança jurídica In: 30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro, 2018, pág. 1193), *in verbis*:

> "Na conferência aduaneira, a autoridade aduaneira fiscaliza a validade dessa norma individual e concreta inserida pelo sujeito passivo no sistema jurídico. Se estiver de acordo com sua regularidade formal e material, pode inserir uma norma individual e concreta homologando o "autolançamento" realizado pelo sujeito passivo ("extinguindo definitivamente o débito tributário"). Em caso de discordância, a diferença deve ser objeto de lançamento de-ofício suplementar constituído no curso de despacho aduaneiro de importação ou após o desembaraço aduaneiro."

Da análise do excerto ora reproduzido, verifica-se que o autor em comento entende que o lançamento de ofício resta caracterizado, tanto em relação ao ato administrativo exercido após o desembaraço aduaneiro, quanto no curso do despacho aduaneiro. Ocorre que, com tal posicionamento não compactua o presente trabalho, na medida em que a exigência fiscal em comento (formulado no curso do despacho aduaneiro) não demonstra traços de similitude àquelas previstas no artigo 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972, que estabelece as regras a serem observadas quando da lavratura de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento.

Ato contínuo, o entendimento até o momento adotado vem formulado em razão de que a exigência fiscal no curso do despacho aduaneiro não se equipara aos dois institutos em relevo. Em verdade, tal exigência pode ser desafiada por intermédio da respectiva Manifestação de Inconformidade, conforme dito, que somente a partir disso confere oportunidade para a lavratura do Auto de Infração, no prazo de 8 (oito) dias.

Ainda que a temática seja alvo de controvérsias no âmbito doutrinário, a natureza declaratória do lançamento no imposto de importação é mencionada pelo preclaro

---

[13] SEHN, Solon. Reclassificação fiscal de mercadorias e segurança jurídica In: 30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro.1 ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 1183-1196.. Disponível em: https://www.ibet.com.br/reclassificacao-fiscal-de-mercadorias-e-seguranca-juridica-por-solon-sehn/. Acesso em 10/12/2020

professor SCHOUERI[14] (2012, pág. 682), consoante as suas lições, v.g.:

> "Note-se que a atividade do contribuinte limita-se à informação sobre fatos. Ou seja: quem aprecia juridicamente o fato, decidindo qual a norma a ele aplicável, é a autoridade administrativa. Quem calcula o tributo, portanto, é a autoridade."
> "A declaração a que se refere o dispositivo acima é apenas sobre as circunstâncias materiais do fato. Um exemplo de lançamento misto é o que se dá para os tributos aduaneiros, já que estes são lançados a partir de informações que o próprio contribuinte presta por meio da Declaração de Importação."

Sob outra ambulação, vem a calhar o posicionamento do insigne Hugo de Brito Machado[15] (Curso de Direito Tributário, 2010, pág. 326) militando pelo alojamento, v.g., do imposto de importação no lançamento por homologação, ainda que sem fazer qualquer diferenciação entre os canais de parametrização, *ipsis litteris*:

> "O lançamento do imposto de importação deveria ser feito mediante declaração do sujeito passivo, que oferece ao fisco os elementos informativos necessários a esse fim, ao providenciar o despacho aduaneiro das mercadorias importadas."
> "Entretanto, a legislação em vigor determina seja feito o pagamento do tributo antes de qualquer providência da fiscalização, tendo-se, assim, um lançamento por homologação."

Independente do exposto, o que se ora defende, em suma, é que a conferência aduaneira exercida no âmbito do canal amarelo, vermelho ou cinza aparenta muito mais proximidade do lançamento por declaração do que do lançamento por homologação, uma vez que por via de consequência à participação conjunta do sujeito ativo e do sujeito passivo, conforme já arrolado.

5. CLASSIFICAÇÃO FISCAL

Conforme extrai-se dos valorosos conhecimentos do professor FERNANDES[16] (2018, pág. 54), a classificação fiscal demanda padronização, no sentido de existir o mínimo de uniformização no que diz respeito à identidade das mercadorias que são comumente objetos das negociações entre importador e exportador.

---

[14] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
[15] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2017.
[16] FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018.

Se assim não fosse, diversos entraves em matéria de identidade estariam presentes, razão pela qual a classificação fiscal minimamente unificada tem como condão ofertar a harmonia no mercado mundial, bem como de organismos internacionais.

Atividade revestida de muitos meandros, a atribuição da classificação fiscal exige absoluto conhecimento por parte do examinador, devendo as minúcias a respeito da mercadoria ser de seu conhecimento para que enfim possa alojar a mercadoria em classificação que fielmente esteja de acordo com às suas características.

Diante das aludidas necessidades, conforme bem lecionado por FERNANDES[17] (2018, pág. 56) é que sobreveio a tão difundida nomenclatura do Sistema Harmonizado – SH, acatada no âmbito da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, tudo isso em meados de 1983, pela Organização Mundial das Aduanas – OMA.

Composto por 96 Capítulos, por sua vez divididos em 21 Seções, o SH tem como condão a codificação de mercadorias, através de uma sequência numérica, em que cada um dos números componentes refletem às suas posições, subposições, os quais devem ser interpretados em conjunto com as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema harmonizado.

5.1 Nomenclatura Comum do Mercosul e Tarifa Externa Comum

Em verdade, o Sistema Harmonizado foi precursor para a formação de determinados respaldos no âmbito do Mercosul, tal qual a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM e Tarifa Externa Comum – TEC. O Mercado Comum do Sul - Mercosul, conforme leciona FERNANDES[18] (2018, pág. 58) foi devidamente internalizado no Brasil por ocasião do Decreto Legislativo nº 197/1991, como consequência do Tratado de Assunção assinado também em 1991.

Composto pelo Brasil, Uruguai, Argentina e Paraguai, o Mercosul consiste em um território econômico destinado à livre circulação de determinados bens, pautado pela redução de barreiras, tanto de ordem tarifária quanto não-tarifária, objetivando-se pela existência de uma tarifa em comum entre os países-membros.

Nesse contexto, surge a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, cuja construção se deu a partir da própria base carreada pelo Sistema Harmonizado - SH, ao passo em que

[17] FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018.
[18] FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018.

este é composto por 6 dígitos (capítulo, posição e subposição), àquele se aproveita dessa estrutura para também passar a prever mais 2 dígitos (item e subitem). Sendo assim, a NCM está intrinsecamente relacionada com a intenção, desde o início, do estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum.

Desde o início, muito embora deva cada um dos países seguir estritamente as alíquotas estabelecidas pela Tarifa Externa Comum, em razão da realidade fática diferente em cada um dos países-membros, se estabeleceu diferenciação entre as alíquotas dos países.

Segundo MAIA[19] (2020, pág. 401), para o Brasil, houve estipulação de alíquotas mais altas, dado o desenvolvimento industrial mais apurado. Para o Uruguai e Paraguai, foram atribuídas alíquotas mais baixas, considerando a timidez no desenvolvimento industrial. Por fim, no que diz respeito à Argentina, foram estabelecidas alíquotas intermediárias.

No tocante à possibilidade de manuseio de alíquotas de determinados tributos aduaneiros por parte do chefe do Poder Executivo, de rigor fazer algumas ressalvas. Inicialmente porque esse conceito é parcialmente válido, em razão de que deve o Brasil observância à Tarifa Externa Comum, aplicável a todos os países componentes do Mercado Comum do Sul, composto pelo Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai.

Desta forma, o Brasil não possui absoluta liberdade para manuseio das alíquotas do imposto de importação, sobretudo em razão de que qualquer intenção de modificação da Tarifa Externa Comum deve seguir o rito de modificação estabelecido pelo Mercosul, devendo primeiramente ser formulado pleito dirigido à Secretaria de Comércio Exterior – SECEX, para posteriormente ser remetido ao Comitê Técnico nº 1 para deliberação entre os Estados-Parte.

Em verdade, somente a Lista de Exceções à Tarifa Externa Comum, composta por uma lista de 100 NCM's alteráveis ao longo do tempo, o regime de Ex-tarifário para bens de capital – BK, bens de informática ou telecomunicações – BIT, Regime de Autopeças não Produzidas, ou a diminuição do imposto de importação em virtude de desabastecimento, estabelecida pela Resolução GMC nº 08/08, se demonstram como as exceções ao rito ora destacado.

Não obstante, convém também salientar a respeito da existência do Decreto nº 10.044/2019, editado pelo Presidente da República, outorgando ao Comitê-Executivo de Gestão – GECEX, pertencente à Câmara de Comercio Exterior – CAMEX, a atribuição de estabelecer as alíquotas do imposto de importação, desde que observados os limites legais.

---

[19] MAIA, Jayme de Mariz. Economia Internacional e Comércio Exterior. 16. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2020.

6. REVISÃO ADUANEIRA NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

6.1 Revisão Aduaneira: conceito e possibilidades

Em que pese não seja a função da legislação *per se*, inclusive não consistindo em praxe neste particular, fato é que o Regulamento Aduaneiro acaba por esbarrar em funções doutrinárias por ocasião do dispositivo que é tido como a base legal para o instituto em comento. Nesse sentido, é o que determina o artigo 638 do códex aduaneiro que, considerando a sua relevância, se torna medida de rigor à sua transcrição, *ipsis litteris*:

> "Art. 638. 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 respeito do tema, também se debruça o respeitável FERNANDES[20] (2018, pág. 114), que menciona a respeito do caráter aduaneiro do instituto em enfoque, defendendo pela natureza não tributária do instituto, sendo reconhecido legalmente por meio do quanto disposto no Decreto-Lei nº 37/1966.

Em que pese o profundo respeito que se tem pelo jurista ora em comento, fato é que o presente trabalho discorda parcialmente desse conceito, uma vez que a partir da própria análise do artigo 638, do Regulamento Aduaneiro, resta demonstrando o caráter de aplicação simultânea do direito tributário e do direito aduaneiro, especialmente quando se refere à *regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional*, bem como eventuais benefícios fiscais porventura relacionados.

Tido como a base legal para o artigo 638, do Regulamento Aduaneiro, conforme já antecipado, cumpre trazer à baila o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, que estabelece determinados requisitos e possibilidades de aplicação da Revisão Aduaneira, ainda que esta não esteja expressamente disposta no dispositivo em relevo, *in verbis*:

> "Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da

[20] FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018.

> 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."

Conforme precisamente lecionado por FOLLONI e HANNEMANN[21] (2014, pág. 456), a revisão aduaneira não compõe o despacho aduaneiro de importação, consistindo em ato administrativo passível de aplicabilidade após a conclusão deste, de absoluta relevância, cujos resultados podem impactar significativamente o curso das empresas, juntamente com as respectivas áreas que as compõem.

Por ocasião do exposto ao longo do presente trabalho, restou consignado a respeito das mercadorias que, por decorrência da parametrização especialmente no canal verde, não são submetidas à regular conferência aduaneira, inexistindo análise física e documental. Sobretudo nestas circunstâncias fáticas é que se sobressai o instituto da Revisão Aduaneira juntamente com os seus consectários legais.

O termo inicial para a Revisão Aduaneira vem expressamente contido no dispositivo que confere a sua base legal, qual seja, de 5 (cinco) anos a partir da data do registro da Declaração de Importação. Os expedientes previstos na Revisão Aduaneiro são, grosso modo, muito semelhantes àqueles existentes no próprio curso do despacho aduaneiro de importação.

A par do exposto adiante, que possivelmente apresentarão as justificativas para tanto, bem como na esteira das linhas pretéritas, defende-se a Revisão Aduaneira pela implicação da revisão de todas as etapas do despacho aduaneiro de importação, assim como a revisão do lançamento tributário positivado por ocasião dos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional, sobretudo como corolário de sua natureza híbrida.

De rigor destacar a importância da Revisão Aduaneira, a qual se destina aos mais respeitosos e variados fins, quer seja, verificação da exata aplicação da letra fria da lei, proteção à indústria nacional, isonomia entre os importadores, bem como prevenção das fraudes que são intrinsecamente relacionadas às importações.

Ocorre que, conforme arguição de GOULART[22] (2015, pág. 19) não se pode considerar a aplicação indiscriminada da Revisão Aduaneira, a qual naturalmente terá sua

---

[21] FILHO, Paulo José Zanellato. Limites à revisão aduaneira. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4756, 9 jul. 2016. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/44343. Acesso em: 29 ago. 2020.

[22] GOULART, Paula Jacques. Revisão aduaneira e reclassificação fiscal de mercadorias. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. Disponível em https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/6132/4209. Acesso em: 23 mar. 2021.

possibilidade dependente do caso concreto. Neste ponto, os diferentes canais de parametrização aplicáveis nas importações têm papel relevante no deslinde para fins de aplicação, ou não, da Revisão Aduaneira.

6.2. Limites a serem observados pelas autoridades aduaneiras

Conforme disposto em tópico próprio, o canal verde de parametrização acaba por possibilitar o desembaraço aduaneiro sem a necessidade de qualquer conferência aduaneira. Sem embargo, exatamente por tais aspectos é que simplesmente pode ser intitulado como desembaraço automático.

Nestas hipóteses, inclusive com esteio em todas as referências relacionadas com o presente, se torna incontroversa a possibilidade da Revisão Aduaneira, mediante pleno exercício de conferência aduaneira, em atenção às regras previstas no próprio despacho de importação, se fazendo presente também a revisão do lançamento tributário em atenção ao quanto estampado nos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional.

O mesmo não se pode afirmar com relação aos canais amarelo, vermelho e cinza de parametrização, que submetem as mercadorias à regular conferência aduaneira, de acordo com as suas intensidades fiscalizatórias, consoante já disposto.

Isto se afirma em razão de que o momento de a conferência aduaneira, quer seja, já configura, por assim dizer, uma espécie de revisão de todas as informações fornecidas pelos importadores, havendo participação concomitante entre o importador e a autoridade fiscal quando do momento do lançamento, conforme ora defendido.

Nestas hipóteses (canal amarelo, vermelho e cinza), somente é possível o desembaraço aduaneiro a partir da respectiva chancela da autoridade fiscal, confiando o importador de que as informações fornecidas, acaso concretizado o desembaraço aduaneiro, estão de acordo com a legislação regente.

Entendimento diverso acabaria por outorgar à autoridade fiscal a aplicação de diferentes interpretações quando assim entender, gerando ruptura da tão cara confiança e segurança jurídica buscada por qualquer administrado.

Desta forma, em se tratando de canal amarelo, vermelho e cinza, uma vez superada a oportunidade de conferência aduaneira, somente resta a possibilidade de revisão do lançamento tributário, nos termos do disposto no artigo 145 e 149 do CTN. Nesse sentido, a Revisão Aduaneira não pode ser aplicada em sua plenitude, uma vez que o momento de análise aduaneira já precluiu.

Contudo, independente do canal de parametrização, nos parece que existe uma exceção ao quanto disposto, sendo possível a Revisão Aduaneira em sua plenitude por ocasião da identificação de fraudes que são típicas nas importações, quais sejam, a interposição fraudulenta de terceiros, o subfaturamento, e, ainda, a existência dos crimes de descaminho ou contrabando.

6.3 Erro de Direito e Erro de Fato

Em que pese a existência de divergência doutrinária acerca dos institutos presentes neste tópico, fato é que não pode o presente artigo se quedar inerte a respeito de suas abordagens, sendo relevante no âmbito da alteração da classificação fiscal de mercadorias, uma vez que utilizados como supedâneo por parte das autoridades fiscais.

De acordo com SCHOUERI[23] (2012, pág. 681), a distinção entre erro de direito e erro de fato por vezes não é tarefa simples, daí a conclusão obtida no parágrafo anterior. Contudo, o mesmo insigne, mais adiante, trata de conceituar ambos os institutos, de acordo com os seus valorosos conhecimentos, *in verbis*:

> "Não é óbvia a distinção entre erro de fato e erro de direito, já que um erro de fato nada mais é que um erro na compreensão do fato, ou, ainda, um erro na verificação (jurídica) da ocorrência de uma hipótese descrita abstratamente pela lei. Assim, se o fato é conhecido, mas se adota nova valorização, haverá erro de fato ou de direito? Por exemplo: no campo do Imposto sobre Produtos Industrializados, adota-se a classificação fiscal para a identificação da alíquota aplicável à luz da seletividade. Se um mesmo produto recebia, antes, uma classificação e, posteriormente, outra classificação é adotada, não há dúvida de que se está sobre o mesmo fato o qual, entretanto, passa a ser apreciado de outro modo: o aplicador da lei vê, no mesmo fato, características que antes não eram tomadas em conta."

Dos posicionamentos de SCHOUERI[24] (2012, pág. 681) e COÊLHO[25] (2012, pág. 693), é possível sintetizar ambos os institutos no seguinte sentido: no erro de fato a autoridade fiscal intenta juízo de valor por intermédio de equívoco fático, quer seja, nessa hipótese o convencimento fático utilizado como suporte não corresponde à realidade

---

[23] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
[24] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
[25] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019.

propriamente. O erro de direito, por sua vez, traduz-se na aplicação errônea da norma jurídica, seja na sua parcialidade ou em sua totalidade. Ou seja, o critério utilizado para fins de supedâneo acaba não trazendo o perfeito liame que o aspecto fático demanda.

Possível também no erro de fato, a impossibilidade de extrair da situação concreta a real situação fática, a ensejar conclusão absolutamente diversa quando comparada àquela que seria atribuída diante da realidade dos fatos. Tal circunstância pode ser acarretada por própria conduta do sujeito passivo, quando das operações de importação.

Desta forma, independente do canal de parametrização eleito, e em sendo causado pelo contribuinte a ocultação fática, é possível a Revisão Aduaneira nos casos de erro de fato, uma vez que induzida a autoridade fiscal a erro e desfecho sem estar alinhado à realidade fática. A base legal para tanto se encontra no artigo 149, incisos IV e VIII, do Código Tributário Nacional.

Maiores controvérsias surgem quando da análise do erro de direito. Contudo, no que diz respeito à revisão do lançamento por erro de direito, já se manifestaram os insignes SCHOUERI[26] (2012, pág. 681) e COÊLHO[27] (2012, pág. 691), no sentido de sua impossibilidade, *ipsis litteris*:

> "O lançamento tributário já definitivamente constituído é irrevisível pela Administração em caso de erro de direito ou de valoração jurídica dos fatos. Entre nós ganhou foros de cidade a irrevisibilidade por erro na interpretação da lei ou por alteração nos critérios de sua aplicação quando com erronia agiu a própria Administração. O CTN diz que tais critérios jurídicos podem ser alterados pela Administração ao produzir lançamentos, mas relativamente a fatos geradores posteriores à alteração." (COÊLHO, 2012)

> "Tem-se, no artigo 146 do Código Tributário Nacional, um mesmo valor jurídico – a segurança jurídica – que agasalha tanto a legalidade tributária como a proteção da boa-fé do contribuinte. Como já foi visto no Capítulo II, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar inclui-se entre as incumbências da lei complementar (artigo 146 da Constituição Federal). Daí que se essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à proteção à boa-fé, não se pode invocar a legalidade para a revisão do lançamento por erro de direito." (SCHOUERI, 2012)

---

[26] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
[27] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019.

Como se vê dos ensinamentos arrolados por SCHOUERI[28] (2012, pág. 681), a questão trazida à colação está intrinsecamente relacionada com a vedação de alteração do critério jurídico, prevista no artigo 146 do Código Tributário Nacional. Da análise do quanto lecionado por COÊLHO[29] (2012, pág. 691), novamente é possível constatar o liame existente entre o erro de direito e a alteração do critério jurídico, com a vedação daquele por decorrência deste.

Desta forma, com base nos ensinamentos supra, é que se milita pela impossibilidade de alteração do critério jurídico, por decorrência do erro de direito, por força dos ensinamentos doutrinários supra e do artigo 146, do Código Tributário Nacional. Contudo, vale a ressalva a respeito da possibilidade de que a eventual modificação de critério seja aplicável aos eventos futuros, o que em tese preservaria os necessários princípios da proteção à confiança e da segurança jurídica.

6.4 Alteração do critério jurídico adotado nas importações prévias

Como sinônimo da mínima segurança jurídica que aguarda qualquer administrado, é que se verifica o *mens legis* previsto no artigo 146 do *códex* tributário, em que expressamente determina, noutros termos, "*a possibilidade de alteração do critério jurídico por patê da autoridade administrativa somente em relação aos fatos geradores posteriores à sua verificação.*"

A respeito do tema, muito bem se debruça o aclamado Luciano Amaro[30] (Direito Tributário Brasileiro, 2014, pág. 253) trazendo disposições que confluem com o quanto abordado nas linhas passadas, senão vejamos:

> "O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera revisão de lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de lançamento). Se, quanto ao fato gerador de ontem, a autoridade não pode, hoje, aplicar novo critério jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se resume) à revisão de lançamento (velho), mas abarca a consecução de lançamento (novo). É claro que, não podendo o novo

[28] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
[29] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019.
[30] AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

> critério ser aplicado para lançamento novo com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para rever lançamento velho. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério não seriam apenas lançamentos anteriores, mas fatos geradores passados."

A respeito do tema, também louvavelmente se posiciona o aclamado HARADA[31] (Genjurídico, 2018), a respeito da adoção de novo critério jurídico, em desconsideração de critério jurídico adotado alhures, em detrimento do contribuinte, *in verbis*:

> "Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte, concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria."

Na esteira do exposto anteriormente, tais assertivas se revelam de tal forma a apensar no sentido de que erro de direito, culminando em alteração de critério jurídico, não pode servir de munição para a revisão do lançamento.

Não somente a sua aplicabilidade apenas para o futuro, ainda assim existem determinantes para a legitimação do novo critério, o que nas palavras de AMARO[32] (2014, 254), deve ser feito com a máxima publicidade e enaltecimento possível, destinada à toda sociedade, de tal feita a restar aplicável a nova interpretação a todos os sujeitos possivelmente passivos.

Isto reforça a possibilidade de revisão do lançamento exclusivamente com base no quanto disposto na taxatividade aos artigos 145 e 149, ambos do Código Tributário Nacional, em todos os casos restritos pelo óbice imposto pelo artigo 146 do mesmo *códex*.

As lições consignadas pelo artigo 146 em referência remonta ao tão difundido princípio da irretroatividade previsto na própria Carta Política, no sentido de que legislação superveniente não pode alcançar fatos pretéritos, ressalvados os casos de retroatividade benigna, aplicável somente em relação às penalidades, ou seja, em benefício do contribuinte.

Entendimento diverso colocaria em xeque todo um histórico de 5 (cinco) anos de classificação fiscal, o que será melhor exposto adiante, razão pela qual a Revisão Aduaneira

---

[31] HARADA, Kiyoshi. Alteração do Critério Jurídico na Cobrança do Tributo. Vedação do Efeito Retroativo. Genjurídico, [s. l.], ano 2018, 28 set. 2018. Disponível em: http://genjuridico.com.br/2018/09/28/alteracao-do-criterio-juridico-na-cobranca-do-tributo-vedacao-do-efeito-retroativo/. Acesso em: 29 ago. 2020.

[32] AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

há de se pautar pelos limites decorrentes das parametrizações a que deu enquadramento. Quer seja, a observância às modalidades de parametrização se torna medida de rigor na permissão para o exercício da Revisão Aduaneira.

Desta feita, aparentemente incontroverso o fato de que, uma vez alojada as mercadorias no canal de parametrização verde, ainda que pautado no erro de direito, se torna possível a aplicação da Revisão Aduaneira sem qualquer limite, sobretudo em razão de que as mercadorias neste particular não sofrem qualquer tipo de verificação aduaneira, não havendo qualquer tipo de manifestação e chancela por parte da autoridade fiscal com relação ao espectro relacionado na importação.

Sob outro giro, não se pode afirmar o mesmo quando da submissão das mercadorias aos canais amarelo, vermelho e cinza, considerando a participação concomitante da autoridade fiscal e na chancela das informações fornecidas, uma vez que consistem em lançamento com particularidades alheias àquelas observadas quando do canal verde, caracterizando situações fáticas que, ao final, não se revelam equivalentes.

In casu, é que impossibilitada a Revisão Aduaneira, nos termos do Regulamento Aduaneiro e do Decreto-lei nº 37/66, devendo ser afastados todos os aspectos aduaneiros envolvidos, a saber da nova conferência aduaneira, ressalvada a possibilidade de revisão única e exclusivamente do lançamento, tudo com esteio nos termos taxativos dos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional.

Outras ressalvas, *in casu*, independente de qual canal de parametrização possa estar sob análise, são as importações promovidas com intentos fraudulentos, como são os casos de subfaturamento ou interposição fraudulenta, daí incluídos os eventos criminosos praticados em sede aduaneira, a saber, do descaminho e contrabando. Essas hipóteses previstas no inciso VII, do artigo 149 do CTN, aparentemente legitimam a Revisão Aduaneira em sua máxima amplitude.

Por outro lado, um eventual erro de direito, independentemente de qualquer das exceções acima arguidas, quer seja, a aplicação incorreta da normativa por parte da autoridade aduaneira não pode servir de supedâneo para o expediente da Revisão Aduaneira, por importar em evidente alteração do critério jurídico, conduta esta expressamente vedada pelo artigo 146, do *códex* tributário.

Esse entendimento, inclusive, já foi sumulado à época do então vigente Tribunal Federal de Recursos, consoante a Súmula 227, cujo verbete apresenta o seguinte teor, *in verbis*:

> "Súmula 227/TFR: A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento."

Nesse diapasão, muito bem se posiciona FILHO[33] (Revista Jus Navigandi, 2016), em que discorre a respeito da tradução da referida Súmula em garantia da segurança jurídica, sendo que eventual alteração atribuída ao caso concreto, por ocasião de erro de direito e, por consequência, alteração do critério jurídico, não outorga ao fisco a possibilidade de agir de maneira *ex tunc*, ou seja, em face de atos previamente chancelados por ele mesmo. Eventual militância diversa, acabaria por ferir transversalmente os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança, os quais são destacados pelo próprio Direito Administrativo, comumente presentes em pautas de Comércio Exterior, consoante o quanto lecionado pelo sempre magistral Celso Antônio Bandeira de Mello[34] (Curso de Direito Administrativo, 2013, pág. 127), *in verbis*:

> "O direito propõe-se a ensejar uma certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social. Daí o chamado princípio da "segurança jurídica", o qual, bem por isto, se não é o mais importante dentre todos os princípios gerais de Direito, é indisputavelmente, um dos mais importantes entre eles. Os institutos da prescrição, da decadência, da preclusão (na esfera processual), do usucapião, da irretroatividade da lei, do direito adquirido, são expressões concretas que bem revelam esta profunda aspiração à estabilidade, à segurança, conatural ao Direito."
> "Tanto mais porque inúmeras dentre as relações compostas pelos sujeitos de direito constituem-se em vista do porvir e não apenas da imediatidade das situações, cumpre, como inafastável requisito de um ordenado convívio social, livre de abalos repentinos ou surpresas desconcertantes, que haja uma certa estabilidade nas situações destarte constituídas.
> "Esta segurança jurídica coincide com uma das mais profundas aspirações do Homem: a da segurança em si mesma, a da certeza possível em relação ao que o cerca, senda esta uma busca permanente do ser humano. É a insopitável necessidade de poder assentar-se sobre algo reconhecido como estável."

---

[33] FILHO, Paulo José Zanellato. Limites à revisão aduaneira. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4756, 9 jul. 2016. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/44343. Acesso em: 29 ago. 2020.

[34] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 30ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

Quanto ao segundo princípio mencionado no parágrafo último (princípio da proteção à confiança), se debruça a sempre aclamada Maria Sylvia Zanella Di Pietro[35] (Direito Administrativo, 2017, pág. 122), no seguinte sentido, vejamos:

> "Na realidade, o princípio da proteção à confiança leva em conta a boa-fé do cidadão, que acredita e espera que os atos praticados pelo Poder Público sejam lícitos e, nessa qualidade, serão mantidos e respeitados pela própria Administração e por terceiros."
> "No direito brasileiro não há previsão expressa do princípio da proteção à confiança; pelo menos não com essa designação, o que não significa que ele não decorra implicitamente do ordenamento jurídico. O que está previsto expressamente é o princípio da segurança jurídica."

Ora, entender pela legitimidade do que poderia se definir como dupla conferência aduaneira, por ocasião da Revisão Aduaneira, restando a segunda em contradição com a primeira, é que demonstra manifesta a violação à boa-fé, ocasião em que a autoridade estar-se-ia desrespeitando por completo o próprio ato pretérito a que chancelou e que transmitira a confiança e segurança ao importador.

Por via de consequência, é que se reitera a possibilidade de revisão do lançamento, a teor do que dispõem os artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional, decorrente do erro de fato, mas não por erro de direito, por impossibilidade de alteração do critério jurídico, nos termos do artigo 146, do mesmo compilado.

Considerando, então, todo o exposto, no que diz respeito aos canais de parametrização amarelo, vermelho ou cinza, a revisão deve se pautar pelas limitações impostas pelos artigos 145 e 149, em concomitante observância ao artigo 146, todos do Código Tributário Nacional, restando, nas hipóteses em referência, vedada a revisão com base em erro de direito, o que implicaria em alteração do critério jurídico e conduta ausente de base legal.

6.5. Efeitos Decorrentes da Reclassificação Fiscal

Como consequência das possibilidades decorrentes da Revisão Aduaneira, existe a problemática envolvida no âmbito da reclassificação fiscal, conforme já abordado, inclusive como um dos maiores receios vividos pelos contribuintes nas operações de importação.

---

[35] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 30ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017

Um eventual entendimento diverso em sede de classificação fiscal, a ensejar a sua reclassificação, pode trazer danos de monta incalculável, sobretudo em razão dos inerentes consectários legais daí decorrentes, qual seja, aplicação a todas as Declarações de importação dos últimos 5 (cinco) anos, com as respectivas penalidades de estilo.

Em primeiro lugar, a reclassificação fiscal implica em multa de 1% do valor aduaneiro por Declaração de Importação, nos termos do artigo 711, inciso I, do Regulamento Aduaneiro, com valor mínimo de R$ 500,00 (artigo 711, §2º, do Regulamento Aduaneiro), limitado ao valor de 10% da Declaração de Importação (artigo 711, §5º, do Regulamento Aduaneiro).

Ainda, a reclassificação fiscal pode implicar em majoração da carga tributária incidente nas importações por ocasião da nova NCM, com eventuais alíquotas mais elevadas para todos os tributos já detalhados alhures. Como consequência, a existência de multa de ofício em 75% da diferença dos tributos, nos termos do artigo 725, inciso I, do Regulamento Aduaneiro, passível de redução (artigo 732 do Regulamento Aduaneiro), bem como juros de mora.

Sem embargo, há que se considerar a hipótese de que a nova NCM venha a demandar licença de importação, o que acabaria por gerar a multa prevista no artigo 706 do Regulamento Aduaneiro, no importe de 30% com base no valor aduaneiro.

Por fim, uma eventual modificação de NCM no âmbito da Revisão Aduaneira poderia acarretar enquadramento a ensejar a necessidade de pagamento de direitos antidumping ou compensatórios, daí a aplicação de 75% do valor total ou da diferença dos direitos antidumping, consoante o disposto no artigo 717, inciso II, do Regulamento Aduaneiro.

Em verdade, quando da parametrização das mercadorias aos canais amarelo, vermelho e cinza, no curso do despacho de importação, a autoridade fiscal tem a oportunidade de atestar a regularidade da classificação fiscal adotada pelo importador, o que gera a confiança necessária, caso chancelada, para que as importações porvindouras tenham a sua classificação fiscal mantida.

Logo, atentando aos mais sensíveis princípios comezinhos no âmbito aduaneiro e tributário, a reclassificação fiscal de mercadorias previamente submetidas aos canais amarelo, vermelho e cinza por ocasião de erro de direito resta vedada, na medida em que no próprio curso do despacho de importação nos aludidos canais, a autoridade fiscal pode se servir dos expedientes de exigência fiscal quando verificada eventual incorreção classificatória, sem que isso implique necessariamente em revisão do lançamento.

Logo, uma vez chancelada a classificação fiscal, por ocasião da respectiva conferência aduaneira, não é possível a alteração do critério jurídico adotado em sede de revisão aduaneira, mormente em mercadorias que foram parametrizadas nos canais amarelo, vermelho e cinza, em respeito ao princípio da proteção à confiança, da segurança jurídica, bem como da impossibilidade de alteração do critério jurídico.

7. JURISPRUDÊNCIA

7.1. Jurisprudência do CARF e CSRF

Conforme bem destacado por RIBEIRO E DELIGNE[36] (Alteração de critério jurídico na revisão aduaneira, 2020), no âmbito do CARF tem prevalecido o entendimento de exercício irrestrito da revisão aduaneiro, sem qualquer tipo de diferenciação quanto aos canais de parametrização (verde, amarelo, vermelho ou cinza), bem como discussão quanto aos lançamentos envolvidos no despacho aduaneiro de importação.

Essas conclusões foram obtidas a partir das análises de votos de julgamentos recentes de três Recursos Voluntários perante ao CARF. Ressalte-se que, todos eles vão de encontro ao quanto defendido no presente artigo, com exceção da possibilidade de aplicação irrestrita da Revisão Aduaneira quando do canal de parametrização verde.

Primeiramente, o excerto abaixo reproduzidos, da lavra do Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, senão vejamos:

> "Diz a Recorrente que no presente caso, quando há seleção para os canais amarelo e vermelho, os termos informados na Declaração de Importação são, efetivamente, submetidos ao crivo de um Auditor Fiscal da Receita Federal, o qual possui o dever funcional de avaliar, dentre outros fatores, a classificação fiscal eleita pelo importador.
>
> Prossegue argumentando que isso significa que, nos casos em que a importação foi submetida à efetiva fiscalização sob o rito dos canais vermelho ou amarelo, o cenário se equivale perfeitamente ao quadro fático anterior ao SISCOMEX, o qual serviu de base para a edição do entendimento jurisprudencial consolidado na Súmula 227 do TFR.

[36] RIBEIRO, Diego diniz; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Alteração de critério jurídico na revisão aduaneira. Conjur, [s. l.], ano 2020, 18 fev. 2020. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2020-fev-19/direto-carf-alteracao-criterio-juridico-revisao-aduaneira. Acesso em: 29 ago. 2020.

> Perfilho o entendimento de que quando a mercadoria importada é parametrizada seja para o **canal verde, amarelo ou vermelho é possível que seja realizada a revisão aduaneira, não ocorrendo, portanto, homologação aventada pela Recorrente.**
>
> **(...)**
>
> Assim, por não vislumbrar ofensa aos arts. 146 e 149 do Código Tributário Nacional, voto por negar provimento ao argumento recursal.
>
> Processo nº 12266.724186/2014-68, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-007.326 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de outubro de 2020, Recorrente CICLO CAIRU LTDA, Interessado FAZENDA NACIONAL[37]"

No que diz respeito ao julgado em referência, não foi verificado qualquer debruce relativo às circunstâncias fáticas quando dos alojamentos dos despachos de importação nos diferentes canais de parametrização. Ao final, foi consignado, de maneira bastante sucinta, que a revisão irrestrita na forma como proposta, não implica ofensa aos artigos 146 e 149 do códex tributário.

Caminhando no mesmo sentido, verifica-se outro julgado do CARF, no sentido de aplicação irrestrita da Revisão Aduaneira, consoante os excertos abaixo colacionados da lavra do Conselheiro Relator Marco Antonio Marinho Nunes, senão vejamos:

> "O procedimento adotado pela fiscalização foi a revisão do enquadramento da mercadoria e exigência de Direito Antidumping decorrente do processo de Revisão Aduaneira, previsto em lei e devidamente regulamentado. Administração Tributária Federal pode e deve proceder à Revisão Aduaneira, dentro do prazo quinquenal legal, com o fito de verificar a correição dos procedimentos adotados pelo importador. Esse procedimento é realizado após o desembaraço aduaneiro, ocasião em que a DI, independentemente do canal em que foi parametrizada, pode ser submetida à revisão para apuração de quaisquer irregularidades relativas ao despacho.
>
> (...)
>
> Importante elucidar que Revisão Aduaneira não se confunde com a revisão de ofício, pois, enquanto a Revisão Aduaneira faz parte do despacho aduaneiro, em que, em regra, não há lançamento fiscal, a revisão de ofício tratada no art. 149 do CTN pressupõe a existência de um lançamento de ofício anterior, sobre o qual este

[37] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3201-007.326. 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Processo nº 12266.724186/2014-68, Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Brasília – DF. Sessão de 22 de outubro de 2020.

> procedimento incidirá, valendo-se de uma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN.
>
> Processo nº 10421.720232/2013-11, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3301-007.535, 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de janeiro de 2020, Recorrente LUMA TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA – EPP, Interessado FAZENDA NACIONAL.[38]"

Não obstante não concorde o presente trabalho com o primeiro parágrafo transcrito do último julgado em destaque, conforme mencionado alhures, em que pese o respeito que se tem pelas atividades desempenhadas pelo aclamado conselheiro relator, fato é que o presente trabalho também discorda do posicionamento adotado no segundo parágrafo colacionado, sobretudo quando menciona que não há lançamento fiscal no despacho aduaneiro. À toda prova, não há como se concordar com o exposto em razão da existência de tributação aduaneira, com o que seria impossível acontecer sem o devido lançamento.

No âmbito do Conselho Superior de Recursos Fiscais, os julgados aparentam seguir essa mesma tônica, conforme demonstra o voto vencedor confeccionado pelo Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, *in verbis*:

> "Ora, se em dois procedimentos fiscais distintos pode ser verificada a regularidade dos pagamentos efetuados pelo contribuinte, temos que o ato de homologação expressa não pode ser decorrente do primeiro procedimento (conferência aduaneira), eis que o Fisco sempre terá, por expressa disposição legal, a prerrogativa de reexaminar a atividade do contribuinte em sede de revisão aduaneira, a ser realizada no decurso do prazo de cinco anos contados do registro da Declaração de Importação. Em consequência, o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador, de apuração e pagamento dos tributos incidentes na importação, ocorrerá ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira, quando só então ocorrerá a homologação tácita, por decurso do lapso temporal, ou expressa, quando houver sido constituído de ofício crédito tributário por agentes do Fisco. Donde conclui-se que, mesmo quando haja conferência aduaneira no curso do despacho de importação, o ato de homologação expressa da atividade do importador somente poderá ocorrer ao final do procedimento de revisão aduaneira.
>
> Processo nº 10314.732822/2013-04, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9303-007.469 – 3ª Turma. Sessão de 20 de setembro de 2018, Recorrente

[38] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº3301-007.535, 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Processo nº 10421.720232/2013-11. Relator: Marco Antonio Marinho Nunes. Brasília – DF. Sessão de 29 de janeiro de 2020.

> CENTRO OESTE EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA, Interessado FAZENDA NACIONAL.[39]"

Da análise do posicionamento da CSRF, é possível observar que a conclusão acaba partindo da premissa de que todos os eventos existentes no âmbito do despacho aduaneiro de importação se encaixam no conceito de lançamento por homologação, ainda que exista a conferência aduaneira.

Com o exposto o presente trabalho não concorda, sobretudo por ocasião da participação concomitante da autoridade aduaneira quando dos canais de parametrização amarelo, vermelho e cinza, conforme melhor explicitado nas linhas pretéritas.

7.2. Jurisprudência do STJ

De maneira diversa ao quanto decidido pelo CARF e CSRF, o STJ possui histórico que aparentemente estabelece limitações ao exercício da Revisão Aduaneira. Em verdade, até o presente momento, vislumbra-se a existência de poucas as oportunidades em que o STJ teve de se debruçar sobre a matéria em relevo.

De se supor, portanto, a possibilidade de que embates envolvendo Revisão Aduaneira ainda venham conferir oportunidade para provocação da Corte Cidadã, uma vez que aparente a inexistência de qualquer pacificação jurisprudencial.

Primeiramente, convém trazer à baila recortes da ementa de determinado julgado, ainda que não tão recente, que muito bem fortificam as várias assertivas formuladas ao longo do presente trabalho, vejamos:

> "TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO - DESEMBARAÇO ADUANEIRO - RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA - REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULA 227 DO EXTINTO TFR.
>
> 1. É permitida a revisão do lançamento tributário, quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.

---

[39] BRASIL. Conselho Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-007.469, 3ª Turma. Processo nº 10314.732822/2013-04. Relator: Jorge Olmiro Lock Freire. Brasília – DF. Sessão de 20 de setembro de 2018.

> 2. A jurisprudência do STJ, acompanhando o entendimento do extinto TRF consolidado na Súmula 227, tem entendido que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.
> 3. Hipótese em que o contribuinte atribuiu às mercadorias classificação fiscal amparada em laudo técnico oficial confeccionado a pedido da auditoria fiscal, por profissional técnico credenciado junto à autoridade alfandegária e aceita por ocasião do desembaraço aduaneiro.
> (AgRg no REsp 1347324/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 14/08/2013)[40]"

Em esteira semelhante ao exposto, de rigor a transcrição de julgado também proferido pela Segunda Turma da Corte Cidadã, no sentido da impossibilidade do exercício irrestrito da Revisão Aduaneira, senão vejamos:

> "TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO ADUANEIRA. MERCADORIA IMPORTADA. REVISÃO DE LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
> 4. O Superior Tribunal de Justiça firmou a orientação no sentido de que "o art. 149 do CTN somente autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, ou seja, quando há erro de direito. Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão do lançamento por alegação de qualquer equívoco" (AgRg no REsp 478.389/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 5/10/2007). Precedentes: REsp 1.130.545/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 22/2/2011; AgRg nos EREsp 1.112.702/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 16/11/2010.
> 5. O Tribunal de origem concluiu que houve interpretação equivocada do fisco quanto ao enquadramento do produto importado. Alterar tal premissa no sentido de que houve erro do contribuinte na qualificação da mercadoria importada, como sustentado neste apelo extremo, é necessário o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que se mostra inviável na via especial, por óbice da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial."

---

[40] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1347324/RS. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília – DF. Julgado em 06/08/2013.

> (AgInt nos EDcl no REsp 1475503/PE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2019, DJe 20/05/2019)[41]"

Da análise do último julgado ora traslado, poderia se imaginar que o STJ possui a tendência de julgar conforme os apelos dos importadores. Contudo, recomenda-se cautela em estabelecer perspectivas de perda remotas junto ao STJ, uma vez que da análise deste mesmo julgado verifica-se a invocação de precedentes muito anteriores à data de sua sessão.

Igualmente, não foi verificada a existência de submissão do tema ao rito dos Recursos Repetitivos, o que fortifica a existência de que ainda se tem número discreto de processos que abordem a matéria em destaque, e que tenham passado pelo crivo do STJ, bem como resguardada a possibilidade de discussões posteriores para que enfim possa se formar convicção a respeito de efetiva pacificação jurisprudencial.

8. CONCLUSÃO

Conforme depreende-se de todo o exposto, a Revisão Aduaneira consiste em ferramenta de grande importância para a aduana e o fisco federal, sobretudo em razão do seu caráter híbrido, o que vem sendo defendido nas linhas pretéritas.

Sob outro enfoque, importante mencionar a respeito dos meandros enfrentados pelos contribuintes importadores para que possam enfim adentar as operações de importações. É o caso da necessidade de habilitação no RADAR, corretas atribuições de classificação fiscal, licenciamentos na importação, conhecimento das etapas do despacho de importação, suportar o pagamento dos créditos tributários aduaneiros, bem como possuir capital mínimo para enfim honrar com todos os referidos custos e despesas, bem como os que porventura venham surgir sem tais previsibilidades.

Não obstante seja natural a presença de caminho tortuoso para operar no Comércio Exterior, existem os habituais rigores aduaneiros para que enfim as mercadorias possam se ver desembaraçadas, a exemplo do que ocorre quando da existência dos canais de parametrização amarelo, vermelho e cinza.

Conforme mencionado previamente, os referidos canais consistem em parametrizações não automáticas, em que existe a participação concomitante da autoridade aduaneira. Ao final, o desembaraço aduaneiro somente acontece mediante aval da autoridade

---

[41] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1475503/PE. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília – DF. Julgado em 09/05/2019.

aduaneira. Quer seja, nestas oportunidades, caso verificadas irregularidades é de obrigação funcional da autoridade aduaneira o estabelecimento de exigências no curso do despacho aduaneiro, no sentido de serem elucidadas eventuais dúvidas que possam colocar em xeque as informações apresentadas pelo importador.

Desta feita, uma vez aprovadas as informações apresentadas mediante a participação concomitante da autoridade aduaneira, com o ulterior desembaraço aduaneiro, entendem o importador pela absoluta autenticidade do que foi colocado à prova em sede aduaneira, o que por naturalidade leva como tudo aquilo como verdade doravante.

De fato, entende o presente trabalho pela máxima aplicação da Revisão Aduaneira quando da existência de canal de parametrização no canal verde, erro de fato, hipóteses consistentes em fraudes aduaneiras, a exemplo da interposição fraudulenta de terceiros, subfaturamento, bem como nas ocorrências dos crimes de descaminho e contrabando.

De outro giro, defende-se pela impossibilidade de aplicação da Revisão Aduaneira, quando da existência dos canais de parametrização amarelo, vermelho e cinza, em especial por decorrência de erro de direito (o que importaria em alteração do critério jurídico dantes adotado), configurando desprestígio aos princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança.

Acontece que, não é esse o posicionamento costumeiramente adotado pelo fisco federal, lavrando Autos de Infração que podem atingir monta bastante significativa, a colocar em risco a continuidade da atividade empresarial, tão cara em qualquer conjuntura já observada no país.

Isto pôde ser observado por ocasião das análises jurisprudenciais junto ao CARF e CSRF, cujos julgados entenderam pela aplicabilidade irrestrita da Revisão Aduaneira, sem qualquer tipo de ressalva, nos termos aqui propostos.

Em sede judicial, verifica-se a possibilidade de que o tema ainda possa gerar muitos debates, com o que o presente trabalho pretende fornecer o mínimo de supedâneo aos importadores para que enfim tais problemáticas ora observadas estejam aparelhadas aos ditames principiológicos e legais.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3201-007.326. 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Processo nº 12266.724186/2014-68, Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Brasília – DF., Sessão de 22 de outubro de 2020.

_____Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº3301-007.535, 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Processo nº 10421.720232/2013-11. Relator: Marco Antonio Marinho Nunes. Brasília – DF. Sessão de 29 de janeiro de 2020.

_____Conselho Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-007.469, 3ª Turma. Processo nº 10314.732822/2013-04. Relator: Jorge Olmiro Lock Freire. Brasília – DF. Sessão de 20 de setembro de 2018.

_____Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 mar.2021.

_____Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037compilado.htm. Acesso em: 29 mar.2021.

_____Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamento Aduaneiro. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm. Acesso em: 29 mar.2021.

_____Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006. Brasília, 2006. Disponível em:

http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15618. Acesso em: 29 mar.2021.

_____Instrução Normativa RFB nº 1.063, de 10 de agosto de 2010. Brasília, 2010. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16030. Acesso em: 29 mar.2021.

_____Instrução Normativa RFB nº 1.986, de 29 de outubro de 2020. Brasília, 2020. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=113416. Acesso em: 29 mar.2021.

_____Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 29 mar.2021.

_____Portaria Coana nº 72, de 29 de outubro de 2020. Brasília, 2020. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=113638. Acesso em: 29 mar.2021.

_____Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1475503/PE. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília – DF. Julgado em 09/05/2019.

_____Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1347324/RS. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília – DF. Julgado em 06/08/2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 24ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 30ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Introdução ao Direito Aduaneiro**. São Paulo: Editora Intelecto, 2018.

FILHO, Paulo José Zanellato. Limites à revisão aduaneira. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4756, 9 jul. 2016. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/44343. Acesso em: 29 ago. 2020.

FOLLONI, André Parmo; HANNEMANN, Mayara. **Revisão aduaneira e lançamento tributário: Regras para a intervenção do Estado as importações**. Revista Jurídica da Presidência, Brasília v. 16 n.109. jun./set 2014. p 443-465

GOULART, Paula Jacques. **Revisão aduaneira e reclassificação fiscal de mercadorias.** Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. Disponível em https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/6132/4209. Acesso em: 23 mar. 2021.

HARADA, Kiyoshi. Alteração do Critério Jurídico na Cobrança do Tributo. Vedação do Efeito Retroativo. **Genjurídico**, [s. l.], ano 2018, 28 set. 2018. Disponível em: http://genjuridico.com.br/2018/09/28/alteracao-do-criterio-juridico-na-cobranca-do-tributo-vedacao-do-efeito-retroativo/. Acesso em: 29 ago. 2020.

LIMA, Miguel; SILBER, Simão Davi; VASCONCELLOS, Marco Antonio Saldoval de. **Manual de Comércio Exterior e Negócios Internacionais**. São Paulo: Saraiva, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2017.

MAIA, Jayme de Mariz. **Economia Internacional e Comércio Exterior**. 16. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2020.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 30ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

RIBEIRO, Diego diniz; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Alteração de critério jurídico na revisão aduaneira. **Conjur**, [s. l.], ano 2020, 18 fev. 2020. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2020-fev-19/direto-carf-alteracao-criterio-juridico-revisao-aduaneira. Acesso em: 29 ago. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 2ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

SEHN, Solon. Reclassificação fiscal de mercadorias e segurança jurídica In: 30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro.1 ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 1183-1196. Disponível em: https://www.ibet.com.br/reclassificacao-fiscal-de-mercadorias-e-seguranca-juridica-por-solon-sehn/. Acesso em 10/12/2020.

VASQUEZ, José Lopes. **Comércio Exterior Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.