



Revisão aduaneira e reflexos do precedente formado no REsp 1.826.124

26/06/2024

Ato de revisão aduaneira

Nos próximos dias 27 e 28 de junho, terei o prazer de, a convite da OAB de Itajaí (SC), ser um dos expositores no *XI Congresso Estadual de Direito Portuário e Marítimo*, [1] oportunidade em que me aprofundarei no tema objeto da coluna de hoje.

A questão não é nova e o precedente veiculado no REsp nº 1.826.124 visou responder a seguinte dúvida: é possível promover a revisão aduaneira na hipótese de operações submetidas aos canais amarelo [2] e vermelho [3] de conferência aduaneira (artigo 21, incisos II e III da IN RFB nº 680/2006), ou seja, naqueles casos em que há uma efetiva participação do agente público na conferência aduaneira dos bens importados?

Antes de responder esse questionamento, insta registrar que a revisão aduaneira é regulada pelo artigo 54 do Decreto-lei nº 37/66, [4] bem como pelo artigo 638 do Regulamento Aduaneiro [5] (Decreto nº 6.759/09) e tem por escopo permitir que a Administração Pública, exercitando a autotutela dos seus interesses, analise a correção da operação de comércio exterior tanto sob a perspectiva aduaneira quanto também tributária. Daí, inclusive, defendermos tratar-se de um ato administrativo de natureza bifronte, já que submetido tanto a um regime jurídico-tributário quanto também a um regime jurídico-**aduanheiro**. [6]

Assim, embora se materialize documentalmente em um único ato, a revisão aduaneira tem por objetivo rever juridicamente uma operação de comércio exterior tanto sob a perspectiva de cumprimento das obrigações tributárias quanto em relação ao cumprimento das obrigações aduaneiras, lembrado que, embora haja uma intersecção entre esses campos do direito, [7] - [8] há também uma clara autonomia entre eles. [9]

Feitos esses esclarecimentos iniciais, é possível retomar o questionamento a respeito do qual o STJ se debruçou no REsp n. 1.826.124, i.e., quanto a (im)possibilidade de a Administração Pública promover a revisão aduaneira de operações submetidas aos canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira.

Caso julgado pelo STJ no REsp nº 1.826.124

O caso julgado pelo STJ em sede de recurso especial é fruto de uma ação anulatória de débito fiscal promovida para anular auto de infração que, por uma divergência de classificação fiscal em relação às mercadorias importadas, exigia valores a título de tributo (II e IPI-importação), bem como multa aduaneira por ausência de licença de importação.

Um dos fundamentos trazidos pelo administrado em sua ação era de que parte das mercadorias analisada em revisão aduaneira tinha sido submetida aos canais amarelo e vermelho de

parametrização, i.e., mediante efetiva conferência de agente público, o que, por seu turno, implicaria a validação da classificação fiscal adotada e a impossibilidade da sua revisão sob a perspectiva tributária.

Segundo o precedente do STJ aqui analisado, todavia, o tipo de canal de conferência aduaneira não impede ulterior revisão aduaneira, já que inexistiria previsão legal a estabelecer essa vinculação. A *ratio decidendi* do aludido julgado é muito bem sintetizada no seguinte trecho do voto do Ministro Gurgel de Faria, *verbis*:

... a legislação que rege a matéria não vincula o direito do Fisco de proceder à revisão aduaneira da regularidade do pagamento dos impostos a determinado tipo de canal de conferência aduaneira ao qual a mercadoria foi submetida, quais sejam, canais de parametrização verde, amarelo, vermelho ou cinza, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 680/2006.

Nesse mesmo sentido são os julgados da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, como se observa, *v.g.*, dos precedentes formados no REsp nº 1.656.572/RS e AgInt no REsp nº 1.467.254/RS.

Tais precedentes, por sua vez, estão em compasso com jurisprudência já consolidada [10] do Carf. A título de exemplo destaca-se o recente acórdão n. 9303-014.439, [11] da CSRF, assim ementado:

REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. APURAÇÃO DE REGULARIDADE. IRRELEVÂNCIA DO CANAL DE CONFERÊNCIA.

Conforme entendimento assentado e unânime do STJ, que se encontra em consonância com as melhores práticas internacionais, previstas na Convenção de Quioto Revisada, da Organização Mundial das Aduanas (CQR/OMA), e no Acordo sobre a Facilitação do Comércio, da Organização Mundial do Comércio (AFC/OMC), não há impedimento à realização do procedimento de revisão aduaneira previsto no art. 54 do Decreto-Lei 37/1966, dentro do período decadencial, qualquer que seja o canal de conferência aduaneira.

Em relação ao mérito de tais precedentes, ousamos divergir.

Crítica aos precedentes

Para justificar tal divergência, convém novamente repisar algo que já fora aqui exaustivamente afirmado: apesar de haver uma intersecção, o Direito Aduaneiro e o Direito Tributário apresentam regulações próprias, podendo, por conseguinte, atribuir consequências peculiares para um mesmo fato social.

Nesse sentido, ao importar um bem, o contribuinte promove a declaração dessa importação, oportunidade em que, sob a perspectiva **tributária**, veicula os tributos pertinentes sob o regime de lançamento por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN. [12] Ressalte-se que a declaração e o pagamento do tributo é, inclusive, condição para a internalização do bem proveniente do exterior.

Logo, havendo efetiva conferência aduaneira da operação de importação, seja ela documental (canal amarelo) seja ela física (canal vermelho), o que existe, sob a **perspectiva tributária**, é a homologação expressa do lançamento perpetrado pelo contribuinte. A conferência efetiva da operação, com a consequente homologação do lançamento realizado, consome o prazo de 05 anos estabelecido no § 4º do já citado artigo 150 do CTN. [13]

Nessas situações, a ulterior revisão aduaneira é perfeitamente válida, desde que ela se restrinja a revisitar a operação de importação então fiscalizada sob a perspectiva **exclusivamente aduaneira**, imputando, se for o caso, eventuais sanções de caráter aduaneiro.

Diferentemente do que fora decidido pelo STJ, não se trata de limitar o instituto da revisão aduaneira sem previsão legal, até porque a ausência de explicitude de um texto jurídico não significa ausência de norma jurídica, [14] em especial quando se promove uma interpretação sistemática do ordenamento. Também não se trata de burocratizar a conferência aduaneira e, com isso, se contrapor às recomendações internacionais, já que apenas a minoria das mercadorias importadas se submete aos canais amarelo e vermelho de parametrização.

Em todo caso, o que se pretende aqui analisar são os reflexos dos precedentes aqui analisados, partindo do pressuposto que a *ratio* ali formada é válida.

Discussões reflexas dos precedentes analisados

Uma primeira discussão travada, sob a perspectiva **tributária**, é se a parametrização submetida à conferência de um agente público impediria a revisão aduaneira para fins de lançamento tributário, com fundamento no artigo 146 do CTN, ou seja, por alteração de critério jurídico. [15]

Quanto a esse ponto, a jurisprudência do Carf já se consolidou no sentido de negar a existência de alteração de critério jurídico, pois parte do pressuposto que a conferência aduaneira não implica homologação do tributo indicado na declaração de importação (DI). [16]

Em todo caso, existe uma outra faceta do problema a ser enfrentada.



Mais uma vez partindo da validade das *rationes* dos precedentes aqui analisados, imaginemos que um contribuinte importe os mesmos bens amparado por diferentes DI's subordinadas a canais amarelo e/ou vermelho de parametrização, com a liberação dos bens então importados.

Imaginemos ainda que depois de um tempo tais importações são submetidas a um procedimento de revisão aduaneira que culmina no lançamento da diferença de tributos, ao fundamento de que a classificação dos bens importados estava errada.

Nesse caso, as liberações das diferentes DI's promovidas em conferência aduaneira sob canal amarelo e/ou vermelho configurariam "*práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*", para fins de incidência do artigo 100, inciso III e parágrafo único do CTN, ou seja, para afastar a incidência de multa, juros e correção monetária da exigência **tributária**? [17]

É inegável que a ação de um agente público, investido na função e cujos atos apresentam presunção de validade e certeza, se reveste de valor jurídico a gerar consequências também jurídicas, o que, em princípio, permitiria enquadrá-lo como uma "prática observada pela autoridade administrativa".

Em verdade, a disposição do artigo 100, inciso III do CTN é uma opção consciente do legislador em prestigiar o costume jurídico como norma indutora da conduta do administrado. E sua diferença em relação ao artigo 146 do CTN é que lá se trata de uma mera **mudança interpretativa** por parte da Administração Pública, ou seja, fruto de um *overruling*, enquanto a disposição do artigo 100, inciso III do CTN prevê a existência de um **costume equivocado** (com *status* de norma complementar) consolidado pela prática reiterada da Administração Pública.

Daí porque, no caso do artigo 100, inciso III do CTN, a consequência para o crédito tributário é mais branda, resultando apenas no afastamento da multa, dos juros e da correção monetária, mas implicando a manutenção da obrigação principal, enquanto no caso de incidência do art. 146 do CTN a consequência legal é mais rigorosa, já que a exigência tributária só se tornará válida para cobranças futuras. [18]

Feito esse parêntese e partindo do pressuposto que é possível a admissão do artigo 100, inciso III do CTN no caso aqui analisado, remanesce a seguinte dúvida: quantos atos administrativos são necessários para configurarem a reiteração dessa conduta, ou seja, para configurar o costume administrativo? Uma única operação de importação, lastreada em várias DI's, sendo ao menos duas delas submetidas aos canais amarelo e/ou vermelho, seriam suficientes para configurar essa reiteração?

Não localizamos uma única decisão, seja do Carf seja do STJ, que trate da incidência do artigo 100, inciso III do CTN dentro do específico contexto fático aqui tratado quanto a revisão aduaneira. Todavia, para fins de parâmetro, merece destaque o Acórdão Carf nº 2201-009.227, de relatoria do conselheiro *Sávio Salomão de Almeida Nóbrega*.

Trata-se do emblemático julgamento do ex-presidente Fernando Collor de Mello, em razão da cobrança de IRPF de valores percebidos a título de propina. Nessa oportunidade, o tribunal

afastou a incidência do artigo 100, inciso III do CTN, ao fundamento de a fiscalização ter se manifestado **uma única vez** no sentido de que um determinado contrato apresentava natureza de mútuo, o que não seria suficiente para conformar a ideia de prática reiterada, a qual, nas palavras do relator do caso, “*deve-se entender como tal uma prática repetida, renovada, bastando que tenha sido adotada duas vezes, pelo menos, para que se considere como reiterada.*” (grifos nosso)

Pois bem. As perguntas que surgem com os precedentes do STJ e do Carf aqui analisados em algum momento deverão ser ponderadas por tais tribunais, que deverão partir das *rationes* já fixadas em tais decisões e em casos análogos em que se debateu a incidência do artigo 100, inciso III do CTN, de modo que haja uma integração entre as respostas a serem então ofertadas e tais precedentes, nos termos do artigo 926 do CPC. [19] Aguardemos, portanto, os desdobramentos dessa nova discussão, tentando contribuir com as reflexões aqui lançadas para esse debate que certamente virá.

[1] XI Congresso Estadual Direito Portuário e Marítimo e IX Workshop Temas Atuais de Direito Aduaneiro em Itajaí – Sympla.

[2] Hipótese em que ocorre a conferência documental dos bens importados por parte de um auditor fiscal na aduana.

[3] Caso em que há a conferência física e documental dos produtos importados por parte de um auditor fiscal na aduana.

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

[5] 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.*

- *1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.*

[6] Defendendo tratar-se de um instituto tipicamente aduaneiro: MINEIRO, Rodrigo. P. *Introdução ao direito aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018. p. 70. SEHN, Solon. *Reclassificação aduaneira e proteção da confiança*. In: **Direito aduaneiro e direito tributário aduaneiro**. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. SILVA, Paulo Roberto Coimbra (orgs.). Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 325.

[7] Tratando do assunto: TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018. p. 42 e s.s.

[8] Essa intersecção se deve por um mesmo fato social (v.g., o ato de importar bens) ser objeto de tratamento jurídico tanto sob a perspectiva tributária como também aduaneira.

[9] Embora nem sempre isso seja respeitado, o que já abordei no seguinte texto: [Morte e vida da autonomia do regime jurídico aduaneiro \(conjur.com.br\)](#).

[10] Ainda que com base em alguns precedentes formados por maioria de votos ou por voto de qualidade.

[11] De relatoria do Conselheiro *Rosaldo Trevisan*.

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

[13] Art. 150 (...).

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

[14] Vale aqui lembrar que norma jurídica é juízo de valor e que, por conseguinte, está sempre presente implicitamente nos textos jurídicos. Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 23.

[15] Art. 146. *A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

[16] Nesse sentido: Acórdãos CARF n. 3402-011.262 (Conselheira Relatora *Cynthia Elena de Campos*; 3301-013.893 (Conselheiro Relator *Laercio Cruz Uliana Junior*); 9303-014.438 (Conselheiro Relator *Rodrigo da Costa Possas*).

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

(...).

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...).

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.



[18] Promovendo essa distinção entre os dispositivos legais citados: MACHADO, Hugo de Bruto. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 69.; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Interpretação da Lei Tributária: Lei Interpretativa, Observância de Normas Complementares e Mudança de Critério Jurídico*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 176**, mai./2010. p. 82-83.

[19] Art. 926. *Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.*

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2024-jun-26/revisao-aduaneira-e-os-reflexos-do-precedente-formado-no-resp-1-826-124/>