

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NA REVISÃO ADUANEIRA

Maria Aparecida Martins de Paula

Introdução

Busca-se, no presente artigo, fornecer uma visão geral sobre o lançamento tributário nos tributos incidentes na importação, em especial, aquele efetuado ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira.

Não temos a pretensão de esgotar todas as ramificações de tema tão complexo como o lançamento tributário, ainda mais quando direcionado à área aduaneira. Assim, o nosso foco é o estudo do lançamento tributário no regime comum das importações, deixando para outra oportunidade a pesquisa em relação a regimes especiais ou simplificados.

Conforme constata Paulo de Barros Carvalho em prefácio¹, as ações no direito aduaneiro requerem “procedimentos específicos, muitas vezes complexos e conhecidos apenas por iniciados”. Nessa linha, acrescenta Freitas² que o direito aduaneiro possui “legislação esparsa, centenas de atos administrativos de grande relevância prática, jurisprudência hesitante e doutrina quase inexistente”.

O direito aduaneiro é um ramo de direito público voltado ao comércio exterior, que possui conexões necessárias com o direito tributário e com o direito administrativo, mas com eles não se confunde³. O fato aduaneiro é

1. In: MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: IOB, 2002, p. 7.

2. FREITAS, Vladimir Passos de. (coordenador) *Importação e Exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 5.

3. GARCIA, Sérgio Renato Tejada. Defesa em Juízo. In: FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.) *Importação e Exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 276-277.

um fato complexo de natureza comercial, administrativa, tributária e econômica, de forma que o fato jurídico tributário se dá dentro do fato aduaneiro, e não ao contrário⁴. Assim, embora o direito aduaneiro não possa ser visto como ramificação do direito tributário, há uma parte do direito aduaneiro regida por princípios e normas de direito tributário⁵, onde se insere o escopo da presente pesquisa.

Na estrutura do trabalho há uma adequação inicial acerca da tributação na importação e do lançamento tributário para a melhor compreensão do tema central: lançamento tributário efetuado na revisão aduaneira. Como metodologia foi utilizada pesquisa na jurisprudência e na doutrina de direito tributário.

O presente artigo originou-se de monografia apresentada ao Ibet – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários em Campinas/SP para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

1. A tributação na importação

1.1 Despacho de importação

Nos termos do art. 44 do Decreto-Lei n. 37/66, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei n. 2.472/88, toda importação deve ser submetida a despacho aduaneiro, processado com base em declaração apresentada pelo importador à repartição aduaneira.

O Regulamento Aduaneiro – Decreto n. 6.759/2009, em seu art. 542, conceitua o despacho aduaneiro como o procedimento administrativo mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica.

4. CARLUCI, José L. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 1997, p. 20.

5. SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas Aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos*. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 58.

Hely Lopes Meirelles⁶ define procedimento administrativo como “o *iter* legal a ser percorrido pelos agentes públicos para a obtenção dos efeitos regulares de um ato administrativo principal, melhor dizendo, o procedimento administrativo é “a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração”, *in casu*, o desembaraço aduaneiro.

Não obstante a inadequação da expressão “despacho aduaneiro” para designar um procedimento administrativo, vez que despachos são meras decisões das autoridades administrativas⁷, na área aduaneira essa expressão tem a acepção de procedimento administrativo, enquanto desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro de importação, que, efetivamente, corresponde à autorização para o ingresso da mercadoria importada no território nacional.

A Declaração de Importação (DI) é o documento base do despacho de importação formulado pelo próprio importador no sistema Siscomex (Sistema Integrado de Comércio Exterior), que contém, além de outros dados, a identificação do importador e a descrição, classificação fiscal, valor aduaneiro e origem das mercadorias. Após a chegada da carga e demais procedimentos prévios, o importador registra a Declaração de Importação no sistema Siscomex, ocasião em que ocorre o recolhimento dos tributos incidentes naquela importação no montante por ele apurado, mediante “débito automático em conta-corrente bancária”, nos termos do art. 11 da Instrução Normativa SRF n. 680/2006.

Nos termos do art. 15 da Instrução Normativa SRF n. 680/2006, o registro da Declaração de Importação no Sistema somente se efetivará após: a verificação da regularidade cadastral do importador, a obtenção pelo importador dos licenciamentos de importação para as mercadorias, a verificação do atendimento às normas cambiais e a confirmação de chegada da carga e do débito automático dos tributos.

6. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 157.

7. MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: IOB, 2002, p. 140.

Sobre uma operação de importação incidem, além de taxas, os seguintes tributos: o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS-importação), as contribuições sociais para o PIS/Pasep-importação e o Cofins-importação, bem como a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico na importação (Cide-importação).

Conforme prevê o art. 50 do Decreto-lei n. 37/66, com a redação dada pela Lei n. 12.350/2010, na verificação da mercadoria durante a conferência aduaneira poderão ser adotados critérios de seleção e amostragem em conformidade com o estabelecido em ato normativo pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

Nessa linha, o art. 21 da Instrução Normativa SRF n. 680/2006 estabelece os canais de conferência aduaneira para os quais cada Declaração de Importação poderá ser selecionada:

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

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

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

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

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

(...)

Independentemente do canal de conferência atribuído pelo sistema à Declaração de Importação, a fiscalização da Unidade RFB local poderá de-

terminar a ação fiscal pertinente quando tiver conhecimento de fato ou da existência de indícios que requeiram a verificação da mercadoria ou a aplicação de procedimentos especiais de controle aduaneiro.

Conforme determina o art. 564 do Regulamento Aduaneiro, “a conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas à sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação”.

Nos termos do art. 571 do Regulamento Aduaneiro, o desembaraço aduaneiro é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. No entanto, quando a Declaração de Importação for selecionada para o canal verde de conferência aduaneira e não tenha sido determinada qualquer ação fiscal relativa à mercadoria, o desembaraço será realizado automaticamente pelo sistema Siscomex, sem a intervenção de qualquer servidor.

Em síntese, o despacho aduaneiro é um procedimento que se inicia com o registro da Declaração de Importação e encerra-se com o desembaraço aduaneiro, que consiste na autorização da Receita Federal para a entrega da mercadoria ao importador. Embora toda mercadoria importada deva ser submetida ao procedimento de despacho aduaneiro por ocasião do seu ingresso no território nacional (art. 44 do Decreto-Lei n. 37/66), nem toda importação é objeto de conferência aduaneira.

1.2 Revisão aduaneira

Dispõe o art. 54 do Decreto-lei n. 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 2.472/88, sobre o instituto da revisão aduaneira, que é o procedimento realizado após o desembaraço aduaneiro, quando os bens importados já foram entregues ao importador, mediante o qual se apura, dentre outros elementos, a regularidade do pagamento dos tributos incidentes na importação:

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

O instituto da revisão aduaneira está regulamentado pelo art. 638 do Regulamento Aduaneiro, nos seguintes termos:

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 (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei n. 1.578, de 1977, art. 8º).
§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

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

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

II - do registro de exportação.

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

A revisão aduaneira encontra fundamento na impossibilidade técnica de fiscalização completa de todas as importações, na necessidade de rapidez na liberação das cargas importadas, bem como na necessidade de verificação posterior de algum elemento que não seria possível a comprovação no curso do despacho de importação, como por exemplo, na hipótese de isenção vinculada à finalidade do importador ou à destinação dos bens.

Além do que, no estabelecimento do importador, pode a fiscalização efetuar uma análise mais aprofundada das várias operações de importação em determinado período, pois poderá dispor dos registros contábeis e dos documentos que os comprovam.

Embora o instituto tenha sido criado há muito tempo, a sua existência justifica-se ainda mais nos dias atuais, com o crescente volume das importações, vez que apenas uma minoria das importações, algumas vezes menos do que 10% (dez por cento) do total, é objeto de seleção para exame pela autoridade fiscal no curso do despacho.

2. Lançamento tributário

2.1 Noções fundamentais

O Código Tributário Nacional (CTN) apresenta várias acepções para o termo “lançamento”, conforme bem esclarece Eurico Marcos Diniz de Santi⁸, tais como, procedimento administrativo (art. 142), norma individual e concreta expedida pela autoridade competente, como resultado de um processo (arts. 142 e 145), atividade do sujeito passivo de calcular o montante de tributo devido (art. 150) e norma individual e concreta expedida pelo particular para constituir o crédito tributário (art. 150).

Para delimitar o conceito de lançamento, Paulo de Barros Carvalho propõe uma reflexão acerca da significação dos termos “norma”, “procedimento” e “ato”, concluindo que se trata de “momentos significativos de uma e somente uma realidade”, vez que o ato é o resultado do procedimento e que o ato e o procedimento devem estar previstos em normas de direito posto.⁹

Nessa esteira, o lançamento, pode ser concebido como: (i) norma, para designar os dispositivos que regulamentam o desdobramento procedimental

8. SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 146.

9. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 399.

para a produção do ato; (ii) procedimento, como a sucessão de atos praticados pela autoridade competente na forma da lei; e (iii) ato, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento. De forma que a prevalência de uma outra acepção para o termo lançamento dependerá do interesse de cada doutrinador.¹⁰

A posição que ora adotamos é aquela escolhida por Paulo de Barros Carvalho, de que o lançamento é um ato jurídico administrativo, que consiste no resultado de um procedimento, o qual não integra os pressupostos estruturais do ato, embora o anteceda e prepare a sua formação.¹¹

A justificativa para conceber o lançamento como ato administrativo está no fato de que essa teoria satisfaz tanto a ótica tradicional do ato jurídico como as categorias do ato visualizadas por Celso Antônio Bandeira de Mello. O lançamento, como todo ato, tem a) motivo: acontecimento do mundo, b) agente competente, c) forma, d) conteúdo: a norma individual e concreta inserida pelo ato de lançamento e e) finalidade: tornar juridicamente possível o exercício do direito subjetivo à prestação pecuniária. Além disso, o lançamento possui todos os pressupostos do ato mencionados por Celso Antônio Bandeira de Mello: objetivo, subjetivo, teleológico, procedimental, causal, formalístico.¹²

2.2 Modalidades de lançamento

O CTN estabelece três modalidades de lançamento em função do grau de participação do particular no procedimento que dará origem ao lançamento tributário, quais sejam, lançamento de ofício (art. 149), por declaração (art. 147) e por homologação (art. 150).

A classificação adotada pelo CTN é objeto de críticas de Paulo de Barros Carvalho, vez que leva em consideração a parcela de participação do

10. Op. cit., p. 399-403.

11. Op. cit., p. 403-417.

12. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 415-418.

sujeito passivo no procedimento que poderá, ou não, culminar no ato de lançamento. De forma que, adotando o conceito de lançamento como ato jurídico administrativo, a referida classificação, que não diz respeito à essência do ato de lançamento em si, não nos seria útil.¹³

Nessa linha, Robson Maia Lins¹⁴ também dá pouca relevância à classificação do CTN, eis que baseada em procedimento preparatório ao lançamento. Com brilhantismo, esclarece o autor que a *constituição do crédito tributário* pode se dar tanto por *ato do sujeito passivo* (art. 150 do CTN) como por *ato do agente público* (art. 142 do CTN), sendo que somente este último ato pode ser chamado de *lançamento tributário*, no qual se incluem os “lançamentos de ofício” (art. 149 do CTN) e os “lançamentos por declaração” (art. 147 do CTN) na denominação dada pelo CTN.

Embora concordemos com as críticas à classificação do CTN e nos pareça bastante adequada a classificação de Robson Maia Lins, não podemos descartar a tipologia dada pelo CTN, já que, nesse mesmo Código, estão também previstos efeitos jurídicos distintos para cada modalidade de lançamento que especifica.

O lançamento de ofício é resultante de procedimento efetuado pela própria autoridade fiscal, mediante o qual obteve, com ou sem a colaboração do sujeito passivo, os dados relativos à verificação da ocorrência do fato jurídico tributário, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo. Cabe a ressalva que, no lançamento de ofício, embora possa haver, sendo mesmo desejável que haja, a participação do sujeito passivo com o fornecimento de informações relevantes no curso do procedimento fiscal, ela não é uma obrigação acessória como nos casos de lançamento por declaração e por homologação.

Conforme disposto no art. 149 do CTN, caberá originariamente o lançamento de ofício para determinados tributos especificados em lei (inciso I), como também, em caráter suplementar, para todos os demais tributos,

13. Op. cit., p. 441-443.

14. LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 98.

quando seja necessária a correção de algum vício ou omissão no lançamento anterior (incisos II, III, IV e V).

O lançamento por declaração é aquele efetuado pela autoridade administrativa com base em declaração do sujeito passivo ou de terceiro, os quais devem, por determinação legal, prestar previamente informações sobre matéria de fato indispensáveis à feitura do lançamento.

No lançamento por declaração o sujeito passivo efetua todo o procedimento a que se refere o art. 142 do CTN, verificando a ocorrência do fato jurídico tributário, determinando a matéria tributável e calculando o montante do tributo devido, entretanto, diversamente do que ocorre no lançamento por homologação, não efetua o pagamento prévio do tributo, ficando no aguardo da notificação da autoridade administrativa para que o faça.¹⁵

A modalidade de lançamento por homologação, denominada por alguns de autolancamento, caracteriza-se pela determinação legal ao sujeito passivo para apurar o montante do tributo devido e efetuar o pagamento correspondente, independentemente de qualquer ato da autoridade administrativa. Dentro do prazo decadencial do tributo, poderá o Fisco, segundo critérios próprios de pesquisa e seleção, verificar a atividade do contribuinte relativa à apuração do crédito tributário.

2.3 Lançamento por homologação

Embora o ato do sujeito passivo, resultante de sua atividade de apuração da matéria tributável, não possa ser considerado como lançamento na acepção própria do termo, pois este pressupõe o exercício da competência administrativa do agente público, como bem esclarece Robson Maia Lins¹⁶, considerando a ausência de definição de termo específico pela doutrina, no presente trabalho, utilizaremos o termo cunhado pelo próprio

15. BORGES, Arnaldo. Apresentação da Segunda Edição *in* BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 23.

16. LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 98.

CTN, qual seja, “lançamento por homologação”, não obstante sua impropriedade técnica.

Conforme observa Paulo de Barros Carvalho, o nosso ordenamento não contempla a figura do autolancamento (efetuado pelo sujeito passivo), pois nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa, bem como ao fato de que, como regra geral, o nosso sistema optou pela necessidade de homologação (expressa ou tácita) da norma individual e concreta posta pelo contribuinte.¹⁷

Nessa linha, é que dispõe o art. 156, VII c/c o art. 150, §1º do CTN, que a extinção do crédito tributário, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se opera somente com o pagamento antecipado, sendo também necessária a homologação (expressa ou tácita) da norma individual e concreta posta pelo contribuinte.

Nessa linha, o Professor Paulo de Barros Carvalho¹⁸ deixa claro que:

Não obstante o pagamento antecipado seja uma forma de pagamento, a legislação aplicável requer que ele se conjugue ao ato homologatório a ser realizado (comissiva ou omissivamente) pela Administração Pública. Apenas dessa maneira dar-se-á por dissolvido o vínculo, diferentemente do que ocorre nos casos de pagamento de débito tributário constituído por lançamento, em que a conduta prestacional do devedor tem o condão de por fim, desde logo, à obrigação tributária.

Carvalho¹⁹ entende que o ato homologatório da Fazenda “não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele”, tal como ocorre com o lançamento efetuado autoridade administrativa, que pode ser submetido a vários controles de legalidade.

17. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 448.

18. Op. cit., p. 490.

19. Op. cit., p. 450.

Segundo entendemos, o ato administrativo de homologação expressa será o ato resultante do procedimento fiscal em que foi verificada a regularidade da atividade exercida pelo contribuinte de apuração do montante do tributo devido, tendo a Fazenda aceitado-a como correta. O ato que é objeto da homologação é a norma individual e concreta posta pelo contribuinte.

A homologação tácita da norma posta pelo contribuinte, não decorre da manifestação tácita da Fazenda, mas do próprio decurso do tempo sem manifestação administrativa, na hipótese em que a Fazenda não logra êxito em, dentro do prazo legal, selecionar o contribuinte e promover a pertinente ação fiscal (art. 150, §4º do CTN).

Se no procedimento fiscal, constatou o Fisco pela inexatidão da atividade prévia exercida pelo contribuinte, apurará o montante do tributo devido e constituirá o crédito tributário no montante suplementar por lançamento de ofício (art. 149 do CTN).

2.4 Decadência em matéria tributária

A decadência é um “fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo”. A existência do instituto encontra fundamento no princípio da segurança jurídica, fazendo com que “as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente”²⁰. No direito tributário, em face da omissão do sujeito ativo durante determinado período de tempo, a decadência extingue o direito subjetivo da relação jurídica prescrita no conseqüente da norma jurídica²¹, fazendo, então, “desaparecer o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e, em contrapartida, também se extingue o débito do sujeito passivo, desintegrando-se o laço obrigacional”²².

20. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 482.

21. MENDONÇA, Christine. Decadência e Prescrição em Matéria Tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.) *Curso de Especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

22. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 484.

A decadência em matéria tributária apresenta seus próprios contornos, os quais divergem, algumas vezes, daqueles do direito privado, não havendo qualquer problema nesse aspecto, vez que a legislação tributária pode alterar os conceitos de direito privado, desde que não sejam utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias dos entes políticos (art. 110 do CTN).²³

Nos casos de lançamento de ofício e por declaração, a norma de decadência é veiculada pelo art. 173 do CTN, no sentido de que a decadência estará configurada após o decurso de cinco anos, contados: (I) do primeiro dia do exercício seguinte “àquele em que tenha ocorrido o evento passível de tributação”²⁴, (II) da data da decisão que anular o lançamento por vício formal, ou (parágrafo único) da data da notificação ao sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento.

No lançamento por homologação com o pagamento antecipado, a decadência opera-se no decurso do prazo de cinco anos, a contar da data da ocorrência do fato jurídico tributário (art. 150, §4º do CTN). Quando não há o pagamento antecipado, tem entendido o STJ que o prazo é dado pelo art. 173, I do CTN.²⁵

2.5 Alterabilidade do lançamento

A alteração do lançamento trata-se apenas de aspecto particular dentro do tema genérico da alteração dos atos administrativos. Assim, como todo ato administrativo, que tem presunção de validade, devendo ser considerado válido enquanto não seja anulado por outro ato, também o lançamento será

23. Op. cit., p. 484.

24. MENDONÇA, Christine. Decadência e Prescrição em Matéria Tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.) *Curso de Especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

25. Op. cit.

aceito como válido, enquanto não seja substituído por outro ato administrativo que o anule ou modifique.²⁶

O art. 145 do CTN dispõe que, após a regular notificação, o lançamento somente poderá ser alterado em face do próprio litígio administrativo (incisos I e II), decorrente de provocação do sujeito passivo (impugnação) ou da Fazenda (recurso de ofício), ou por iniciativa de ofício (inciso III) da autoridade administrativa nas hipóteses do art. 149.

Pela redação do art. 145 do CTN, o dispositivo refere-se à possibilidade de alteração somente do lançamento de ofício, pois é neste em que há a notificação do sujeito passivo, não havendo sentido na sua aplicação na atividade realizada pelo próprio contribuinte nos termos do art. 150 do CTN (lançamento por homologação), que, ademais, não pode ser considerada lançamento na adequada acepção do termo.²⁷

A matéria relativa à alteração do lançamento em face do litígio administrativo não oferece maiores dificuldades, entretanto, não é tarefa fácil a compreensão das hipóteses cabíveis para a iniciativa de ofício a que se refere art. 149 do CTN, vez que este dispositivo engloba várias situações distintas.

Conforme se depreende diretamente da leitura do *caput* do artigo (“lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa”), estão ali enumeradas tanto hipóteses de lançamento de ofício como de revisão de ofício de um lançamento anteriormente efetuado.

Partindo da premissa de que só há revisão de ofício quando houve um lançamento de ofício anterior que se pretende alterar ou anular, eis que nosso enfoque de estudo é a alterabilidade do lançamento de ofício (art. 145 do CTN), analisemos os demais incisos.

Observa-se que o inciso I (“quando a lei assim o determine”) somente pode estar tratando do lançamento de ofício original e não da revisão de ofício.

26. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 254-257.

27. MOUSSALLEM. Tárek Moysés. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (coord.) *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1105.

ção do lançamento, vez que esta somente poderia fundar-se nas inexatidões ou nulidades do próprio lançamento. Melhor dizendo, a revisão de ofício de um lançamento não pode decorrer diretamente da determinação de uma lei, mas da sua não conformidade, em caráter substancial ou procedimental, à lei. Nessa linha, o inciso I está, na verdade, definindo quando deve ser o lançamento efetuado de ofício, e não por atividade do sujeito passivo (lançamento por homologação ou por declaração).

Os incisos II, III e IV referem-se ao lançamento de ofício supletivo, efetuado em substituição ao denominado pelo CTN de lançamento por declaração, tendo em vista que o sujeito passivo não efetuou a declaração a que estava obrigado (inciso II), a prestou de forma defeituosa (inciso III)²⁸ ou nela se verificou falsidade, erro ou omissão (IV). Nessas situações, a fiscalização ficou impossibilitada de notificar o sujeito passivo para pagamento, eis que sua declaração foi omissa, inexata ou fraudulenta, não se completando o lançamento na modalidade por declaração, devendo o lançamento ser efetuado de ofício pela autoridade administrativa.

Da mesma forma, o inciso V, que menciona a situação em que houve omissão ou inexatidão na atividade do sujeito passivo a que se refere o art. 150 do CTN, também não trata de revisão de ofício do lançamento, mas de lançamento de ofício supletivo, efetuado em substituição à modalidade de lançamento por homologação.

O inciso VI não trata sequer de lançamento, conforme constata Eurico de Santi²⁹, mas de ato de imposição de penalidade pecuniária, que não tem o condão de alterar o lançamento, que é ato “distinto e juridicamente autônomo” em relação àquele.

Somente os incisos VII, VIII e IX tratam, efetivamente, da possibilidade de revisão do lançamento de ofício, o qual se revelou posteriormente defeituoso em face da constatação de: dolo, fraude ou simulação (VII); não

28. NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (coord.) *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1119-1120.

29. SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 258.

conhecimento ou não comprovação de um fato relevante (VIII) ou fraude, falta funcional ou omissão da autoridade que o efetuou (IX).

Assim, em síntese, o art. 149 do CTN trata das seguintes situações: lançamento de ofício original (I), lançamento de ofício supletivo (incisos II, III, IV e V) e revisão de lançamento de ofício (incisos VII, VIII e IX). Conforme dispõe o parágrafo único do art. 149 do CTN, o prazo para a revisão do lançamento de ofício é o mesmo prazo de decadência do direito de lançar o tributo.

Retornando ao art. 145 do CTN, podemos dizer que, após a regular notificação do sujeito passivo, o lançamento de ofício pode ser alterado em virtude de julgamento administrativo ou de revisão de ofício nas hipóteses do art. 149, VII, VIII e IX do CTN.

2.6 Mudança de critério jurídico

Além das limitações materiais à alteração do lançamento dadas pelos arts. 145 e 149 do CTN e do limite temporal para revisão do lançamento (art. 149, parágrafo único do CTN), há também a restrição disposta no art. 146 do CTN.

Dispõe o art. 146 do CTN que é vedado à autoridade administrativa alterar os critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento, embora seja legítima essa modificação em outros lançamentos, relativamente a fatos jurídicos tributários posteriores, ainda que em relação a um mesmo sujeito passivo. A norma veiculada pelo art. 146 do CTN trata-se, na verdade, de um “corolário do princípio da irretroatividade”³⁰.

Ricardo Lodi Ribeiro³¹ destaca que, não obstante o poder-dever da Administração de mudar seu posicionamento no sentido de que seja mais

30. MOUSSALLEM. Tárek Moysés. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1109.

31. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A proteção da Confiança Legítima do Contribuinte*. RDDT n. 145, out/07, p.99.

adequado ao direito, face à sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, “em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados”.

A irretroatividade do novo critério jurídico é objeto da Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), que dispõe “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

A norma disposta no art. 146 do CTN gera, tanto na doutrina como na jurisprudência, confusão entre os conceitos de “mudança de critério jurídico” e de “erro de direito”. Como ensina Ramos Filho³², “o art. 146 do CTN, que veda a revisão do lançamento tributário em razão de mudança de critérios jurídicos, não se aplica ao erro de direito, porquanto se tratam de fenômenos distintos: o erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação desta seja notória e indiscutível, enquanto a mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem possa dizer que qualquer delas seja incorreta”.

Nessa linha, esclarece Hugo de Brito Machado³³ que “há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.”

Pelas lições de Paulo de Barros Carvalho, o “erro de fato” é um erro quanto à manipulação dos arranjos linguísticos empregados na composição dos enunciados, enquanto que o “erro de direito” é um problema de subsun-

32. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Limites Objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário*. RDTAPET n. 13, mar/07, p. 49.

33. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 123.

ção, que denota que o enunciado buscou seu fundamento de validade numa norma, quando deveria subsumir-se a outra norma. O “erro de direito” é a distorção entre o enunciado da norma individual e concreta e a norma geral e abstrata (desajuste externo de linguagem), ao passo que o “erro de fato” é um desajuste no próprio enunciado (desajuste interno de linguagem) entre o evento (acontecimento do mundo real) e o fato (relato do evento na linguagem competente).³⁴

Segundo entendemos, a não conformidade do ato de lançamento à lei é, sim, motivo de alteração ou anulação do lançamento, como decorrência direta do princípio da estrita legalidade tributária. Além do que, considerando que a alteração do lançamento é um aspecto particular da alteração dos atos administrativos em geral, como já mencionamos, nos termos do art. 53 da Lei n. 9.784/99, o lançamento, como ato administrativo que é, deve ser anulado quando apresente vício de legalidade. Não se pode cogitar de direito adquirido do sujeito passivo de um lançamento em montante menor do que o devido em decorrência de uma ilegalidade.

Nessa esteira, o art. 146 do CTN não pode tutelar eventual ilegalidade cometida pelo agente administrativo na feitura do lançamento, mas tão somente proteger o contribuinte da retroatividade de novo critério jurídico num mesmo lançamento, em harmonia com o art. 2º, XIII da Lei n. 9.784/99, que dispõe, para os demais atos administrativos, que é vedada a “aplicação retroativa de nova interpretação”.

3. Lançamento tributário na revisão aduaneira

3.1 Delimitação do tema

O Superior Tribunal de Justiça, com base no disposto no art. 146 do CTN e na Súmula 227 do extinto TFR, pacificou o entendimento de que não seria legítima a alteração do lançamento tributário aduaneiro pelo Fisco

34. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. Saraiva, 1999, p. 96-97.

após o desembaraço aduaneiro em face de erro de direito ou modificação de critério jurídico, conforme demonstram as ementas abaixo transcritas:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. DISCUSSÃO ACERCA DA OCORRÊNCIA DE ERRO DE DIREITO. NECESSIDADE DE REEXAME DE PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. REVISÃO DO LANÇAMENTO. SÚMULA 227/TFR.

1. O Tribunal de origem proferiu decisão adotando como fundamento o conjunto fático-probatório dos autos, concluindo que não houve erro na declaração do contribuinte a ensejar a revisão do lançamento.

Diante desse contexto, mostra-se inviável a reforma do entendimento adotado pelo Tribunal de origem, sob pena de violação da Súmula 7/STJ.

2. Esta Corte de Justiça entende que não é possível a revisão do lançamento de ofício em hipótese em que se configurou erro de direito. Nesse sentido, confira-se o teor da Súmula 227 do extinto TFR: “A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento.” 3. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no AgRg no Ag 1136182/SP, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/11/2009, DJe 10/12/2009)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.

1. “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento” (Súmula 227 do TFR).

2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.

3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min.

HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, p. 245; REsp 741.314/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 412904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; Resp n. 171.119/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001).

4. Recurso Especial desprovido.

(REsp 1112702/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2009, DJe 06/11/2009)

TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – IPI – RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA.

1. A jurisprudência do STJ, acompanhando o entendimento do extinto TFR, estratificado 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.

2. Tem o direito pretoriano, da mesma forma, considerado que o erro de direito é o mesmo que erro na interpretação jurídica dos fatos.

3. A hipótese dos autos foge à espécie assinalada porque houve correção da qualidade da mercadoria. Em princípio, foi indicada como importada mercadoria cujo IPI era de alíquota zero, mas depois verificou o fisco que não foi importada a mercadoria indicada e sim uma outra, similar, sobre a qual incidia o IPI.

4. Hipótese em que é possível a correção para perfeita adequação fática e não jurídica.

5. Recurso especial improvido.

(REsp 654.076/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2005, DJ 23/05/2005, p. 225)

Data venia, entendemos que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pode, conforme o caso, não se coadunar com o melhor direito na hipótese dos tributos incidentes na importação, para os quais se faz necessária uma reflexão específica, da qual nos ocuparemos a seguir.

Conforme bem coloca Corinto Oliveira Machado³⁵, que também se debruçou sobre o nosso tema, no que concerne aos tributos incidentes na

35. MACHADO, Corinto Oliveira. *A modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento tributário aduaneiro*. In <http://www.fiscosoft.com.br/a/5bj/a-modifi->

importação, a questão da modificação dos critérios jurídicos adotados no lançamento não é assim tão evidente, e muitas vezes vemos, “juízes e tribunais declarando a proibição de mudança nos critérios jurídicos adotados em lançamento tributário aduaneiro onde sequer houvera lançamento tributário”.

Para o estudo do tema do lançamento na revisão aduaneira, primeiro devemos esclarecer qual é a modalidade de lançamento nesses tributos.

3.2 Lançamento dos tributos na importação

O importador, por intermédio de representante legal habilitado pela Receita Federal, elabora previamente a Declaração de Importação com todas as informações fiscais, cambiais e administrativas aplicáveis àquela importação, inclusive verifica a ocorrência do fato jurídico tributário, determina a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido.

Conforme matéria legal consolidada no Regulamento Aduaneiro (artigos 107, 242, 259 e 304), o recolhimento dos tributos federais incidentes na importação deve ser efetuado por ocasião do registro da Declaração de Importação. Nessa linha, dispõe o art. 11 da Instrução Normativa SRF n. 680/2006 que o pagamento dos tributos é efetuado mediante débito automático em conta bancária no registro da DI, sendo que, nos termos do art. 15, IV dessa Instrução Normativa, a não confirmação pelo banco da aceitação do débito é fator impeditivo para o referido registro.

No que concerne ao ICMS-importação, o importador apura o montante devido desse tributo e, após o registro da DI, presta essa informação na Declaração sobre o ICMS, por meio de transação específica no sistema Siscomex. A comprovação pelo importador do recolhimento ou exoneração do tributo estadual é condição para a autorização da entrega da mercadoria ao importador (art. 12, §2º da Lei Complementar n. 87/96). Embora o recolhimento do ICMS possa se dar, eventualmente, após a conferência

cacao-de-criterios-juridicos-adorados-no-lancamento-tributario-aduaneiro-corintho-oliveira-machado Acesso em 23/08/2012.

aduaneira, nesse procedimento não se efetua qualquer exame do montante a ser recolhido do ICMS, eis que a autoridade federal não detém competência para fiscalizar o imposto estadual.

Assim, não pairam dúvidas de que, para todos os tributos incidentes na importação, incumbe ao sujeito passivo apurar o montante tributável e “antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”, nos termos do art. 150 do CTN, na modalidade de lançamento especificada pelo CTN como “lançamento por homologação”.

Nesse sentido também se manifesta André Parmo Folloni³⁶, em sua dissertação de Mestrado apresentada na PUC-PR:

Trata-se, portanto, de um lançamento por homologação. É o próprio contribuinte o destinatário da norma de incidência. Havendo incidência, há imediata constituição da relação jurídica tributária, e fica a cargo do contribuinte promover o cálculo dos tributos e, havendo débito, adimpli-lo com o pagamento via SISCOMEX. Não há, ainda qualquer participação da autoridade administrativa fazendária.

Embora as informações sejam prestadas pelo importador mediante a Declaração de Importação e a Declaração sobre o ICMS, não há que se falar em lançamento por declaração, como querem alguns tributaristas. No lançamento por declaração, “o sujeito passivo participa de todo o seu procedimento com exclusão do pagamento do tributo, que é posterior à notificação do sujeito ativo”³⁷, ou seja, o sujeito passivo quantifica a matéria tributável e fica aguardando a notificação a ser efetuada pelo Fisco, para depois proceder ao pagamento. Essa situação não ocorre com os tributos incidentes

36. FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior- Direito tributário material, formal e processual*. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito pela PUC-PR, sob a orientação do Prof. Dr. James Marins in http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_arquivos/1/TDE-2008-05-12T170936Z-835/Publico/AndreDto.pdf Acesso em 22/08/2012.

37. BORGES, Arnaldo. Apresentação da Segunda Edição – Breves Observações sobre a teoria do lançamento tributário, de José Souto Maior Borges in BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 23

na importação, para os quais o pagamento é sempre prévio ao exame da autoridade administrativa.

Assim, para os tributos incidentes na importação, que são objetos de lançamento por homologação, quando houve pagamento antecipado, a contagem do prazo de decadência inicia-se no momento do fato jurídico tributário (critério temporal da regra matriz de incidência tributária), nos termos do art. 150, §4º do CTN. Para o Imposto de Importação, PIS/Pasep-importação, Cofins-importação e Cide-importação, o critério temporal é o registro da Declaração de Importação, enquanto que, para o IPI-importação e para o ICMS-importação, o critério temporal é o momento do desembaraço aduaneiro.

No caso de não haver o pagamento antecipado, seguindo a orientação do STJ, a contagem do prazo de decadência, para todos os tributos incidentes na importação, iniciar-se-á no primeiro dia do exercício seguinte ao do fato jurídico tributário (art. 173, I do CTN).

3.3 Homologação tributária na importação

Conforme acima demonstramos, os tributos incidentes na importação sujeitam-se ao denominado lançamento por homologação, de forma que, posteriormente, após a atividade do sujeito passivo de apurar e recolher o montante tributável, poderá ocorrer, dentro do prazo decadencial, o lançamento de ofício supletivo ou o ato de homologação: de forma tácita, pelo próprio decurso do prazo (art. 150, §4º do CTN); ou de forma expressa, em “ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” (art. 150, *caput* do CTN).

Uma primeira questão que se coloca é: quando poderá ocorrer a homologação expressa a que se refere o art. 150, *caput* do CTN (“ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”) ou eventual lançamento de ofício supletivo nos tributos incidentes na importação?

Como já relatamos, grande parte das importações é parametrizada pelo sistema Siscomex para o canal verde de conferência aduaneira, e não havendo seleção local para fiscalização pela Unidade RFB, estão dispensadas de qualquer exame pelo Auditor-Fiscal, sendo desembaraçadas automaticamente pelo próprio Sistema.

De outra parte, os demais despachos de importação serão objeto de conferência aduaneira, seja em face de seleção parametrizada pelo sistema Siscomex (canais amarelo, vermelho e cinza) ou em virtude de seleção pela própria Unidade de despacho local.

Assim, em face do que efetivamente ocorre no universo dos despachos de importação, podemos visualizar duas situações: (i) despachos de importação sem conferência aduaneira e (ii) despachos de importação com conferência aduaneira. Desta forma, para refletirmos acerca da questão acima, sobre o momento em que ocorre a homologação expressa ou lançamento supletivo, analisemos em separado essas situações.

(i) Despachos sem conferência aduaneira:

Nessa hipótese, o importador apura e recolhe o montante dos tributos federais no registro da Declaração de Importação, bem como apura e recolhe o ICMS-importação antes da entrega da mercadoria, sem qualquer intervenção ou verificação de Auditor-Fiscal no curso do despacho de importação, sendo o desembaraço aduaneiro efetuado automaticamente pelo próprio sistema Siscomex. Assim, nesse caso, não se pode aventar de qualquer ato administrativo durante o curso do despacho de importação (antes do desembaraço) que pudesse ser considerado como ato de lançamento ou de homologação expressa.

Chegamos, então, à conclusão óbvia de que, nos tributos incidentes na importação quando não há o procedimento fiscal de conferência aduaneira no despacho de importação, o ato de homologação expressa ou de lançamento de ofício supletivo somente poderá ocorrer após o desembaraço aduaneiro, dentro do prazo decadencial de cada tributo.

Conforme já esclarecemos, o ato administrativo de homologação expressa será o ato resultante do procedimento fiscal em que for verificada a regularidade da atividade exercida pelo contribuinte de apuração e pagamento do montante do tributo devido, tendo a Fazenda aceitado-a como correta.

Para os demais tributos, não aduaneiros, esse procedimento fiscal não é previsto expressamente em lei, sendo decorrência direta da prerrogativa do sujeito ativo de homologar a atividade do contribuinte quando correta (art. 150 do CTN) ou de efetuar o lançamento supletivo (arts. 150 e 149 do CTN) dentro do prazo decadencial dos tributos.

No entanto, para os tributos incidentes na importação, esse procedimento fiscal está previsto em lei, no art. 54 do Decreto-lei n. 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 2.472/88, e tem denominação específica: “revisão aduaneira”.

Nessa linha, observe que o prazo para a realização do procedimento fiscal da revisão aduaneira é de cinco anos, contados do registro da Declaração de Importação, que é prazo igual ou inferior ao prazo de decadência dos tributos incidentes da importação, eis que eventual lançamento de ofício supletivo em decorrência do procedimento de revisão aduaneira deverá ser efetuado dentro do prazo de decadência de cada tributo.

Assim, na hipótese de despachos de importação que não tenham sido objeto de conferência aduaneira, respondendo à questão formulada, concluímos que é por ocasião da conclusão da revisão aduaneira que poderá ocorrer o ato de homologação expressa ou o lançamento de ofício supletivo para os tributos incidentes na importação.

De forma que, na hipótese em que não há a efetiva fiscalização no curso do despacho aduaneiro, a matéria não oferece maiores dificuldades, sendo legítima a realização do procedimento fiscal de revisão aduaneira, após o desembaraço aduaneiro, dentro do prazo legal, exatamente como ocorre com os demais tributos, não aduaneiros, sujeitos a lançamento por homologação.

(ii) Despachos de importação com conferência aduaneira:

Analise agora as situações em que, efetivamente, houve a conferência aduaneira, por determinação da Unidade RFB local ou por seleção do sistema (canais amarelo, vermelho ou cinza), no curso do despacho de importação.

Como já abordado, “a conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas à sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação” (art. 560 do Regulamento Aduaneiro).

De outra parte, a “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” (art. 638 do Regulamento Aduaneiro).

Note que, na conferência aduaneira, há a confirmação do cumprimento das obrigações fiscais e, na revisão aduaneira, há a verificação da regularidade do pagamento dos tributos. Então, já que estamos falando em tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em quais destes procedimentos poderia ocorrer o ato de homologação expressa ou eventual lançamento de ofício supletivo?

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 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.

Conforme entendimento expresso no Acórdão n. 302-38.177, do então Conselho de Contribuintes³⁸, que manteve a brilhante decisão Delegacia da

38. Terceiro Conselho de Contribuintes/MF. 2ª Câmara. Acórdão n. 302-38.177. proc. n. 10480.017233/2002-10. Relator: Corinho Oliveira Machado. j. 08/11/2006. Decisão Unânime.

Receita Federal de Julgamento – DRJ-Fortaleza/CE, dela lhe extraindo os principais fundamentos, a conferência aduaneira não se trata de uma análise definitiva da atividade do importador, mas de uma verificação preliminar e perfunctória, com vista ao desembaraço aduaneiro:

(...)

Ademais, deve-se ter em conta que a conferência aduaneira realizada no curso do despacho não vai além de uma verificação preliminar e perfunctória. Não poderia ser diferente: os exames aprofundados e as diligências minuciosas não se compadecem com a celeridade que se deve imprimir ao despacho aduaneiro, só sendo admissíveis nas hipóteses de irregularidades ostensivas. Assim reclamam as rotinas do comércio internacional, sempre a exigir presteza das repartições alfandegárias. Daí, inclusive, o porquê de prever a legislação aduaneira mecanismos de seleção e distribuição das declarações por canais de conferência, possibilitando, cada vez com maior frequência, que ocorra o desembaraço da mercadoria sem exame de valor aduaneiro, sem análise documental e, até mesmo, sem verificação física.

Assim, as informações prestadas pelo contribuinte na DI e os procedimentos fiscais adotados durante o despacho não caracterizam lançamento; apenas subsidiam e dão encaminhamento ao despacho aduaneiro, com vista ao desembaraço aduaneiro. (...)

Desta forma, o desembaraço aduaneiro, que registra a conclusão da conferência aduaneira, não pode ser considerado o ato de homologação expressa a que se refere o art. 150 do CTN, conforme orienta o referido Acórdão:

(...)

A teor do art. 411 do Regulamento Aduaneiro então vigente, o despacho de importação consiste no procedimento mediante o qual se processa o desembaraço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior. Ressalte-se ainda que, tal como definido no art. 450, §1º do Regulamento Aduaneiro, o desembaraço aduaneiro não constitui lançamento nem é ato de homologação; consiste apenas no procedimento final do despacho aduaneiro pelo qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador. Em realidade, o desembaraço da mercadoria decorre meramente

da eventual conferência da mercadoria e de algumas informações a ela pertinentes, sem que isso caracterize homologação de lançamento, razão porque representa mero ato de controle, sem qualquer efeito constitutivo do crédito tributário.

(...)

Nessa linha, é que, por determinação legal, 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, como também é o entendimento expresso no Acórdão acima:

(...) a lei prevê o instituto da revisão aduaneira, mediante a qual a autoridade fiscal dispõe de um prazo de cinco anos para reexaminar o despacho, homologando os atos praticados ou efetuando um lançamento de ofício, se detectada alguma irregularidade.

(...)

É pois, quando do procedimento de **revisão aduaneira** que a autoridade fiscal examina com profundidade, todos os aspectos fiscais do despacho, dentre eles, o pagamento feito antecipadamente ou o benefício fiscal pleiteado, procedendo, agora sim, à homologação, se confirmada a regularidade da importação, ou lançando eventuais diferenças de tributos. (...)

Assim, concluímos 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.

Vejamos, então, em quais procedimentos poderá ocorrer eventual lançamento de ofício supletivo, eis que o Fisco não considerou correta a atividade prévia do importador de apuração e pagamento dos tributos incidentes na importação.

No curso da conferência aduaneira, conforme dispõe o art. 570 do Regulamento Aduaneiro, caso se constate a necessidade de recolhimento suplementar de tributos, o Auditor-Fiscal formulará exigências nesse sentido

ao importador, o qual poderá aceitar e recolher o montante complementar independentemente da constituição do crédito tributário (§2º), ou então, manifestar sua inconformidade (§3º), devendo a autoridade administrativa efetuar o lançamento supletivo de ofício, com a garantia do devido processo legal administrativo.

Também na revisão aduaneira, que é procedimento mediante o qual se verifica a regularidade dos pagamentos efetuados pelo importador, poderá, por motivos óbvios, ocorrer o lançamento de ofício supletivo, inclusive, como ressalva o art. 638, §2º do Regulamento Aduaneiro, na “constituição do crédito tributário, apurado na revisão”, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos de decadência dos tributos e da imposição de penalidades.

Desta forma, respondendo a pergunta inicial, temos que: o ato de homologação expressa poderá ocorrer somente ao final do procedimento de revisão aduaneira e eventual lançamento supletivo poderá acontecer ao final da conferência aduaneira, quando houver, ou também como ato resultante do procedimento de revisão aduaneira.

3.4 Lançamento na revisão aduaneira

Do estudo acima, podemos concluir que, quando não houve conferência aduaneira no despacho de importação ou quando, embora havendo conferência, desta não resultou qualquer exigência da fiscalização para recolhimento suplementar de tributos pelo importador, a revisão aduaneira é um procedimento legítimo de fiscalização, compatível com o disposto no CTN, do qual resulta, conforme o caso, o ato homologação expressa da atividade do contribuinte (art. 150, *caput* do CTN) ou o lançamento de ofício supletivo, em substituição à atividade do sujeito passivo no lançamento por homologação (arts. 149 e 150 do CTN).

Quando o Fisco federal não logra êxito em selecionar o importador para a conferência aduaneira no curso do despacho de importação, nem tampouco para a revisão aduaneira, dentro do prazo de cinco anos, a contar do registro da DI, a homologação da atividade do contribuinte ocorrerá de

forma tácita, pelo próprio decurso do prazo decadencial de cada tributo (art. 150, §4º do CTN), como ocorre para os tributos não aduaneiros.

Analiseemos agora a situação de eventual lançamento de ofício efetuado ao fim do procedimento de revisão aduaneira quando, anteriormente ao desembaraço, houvera a conferência aduaneira e desta tenha resultado exigência fiscal para o recolhimento suplementar de tributos pelo importador.

Como já mencionamos, na conferência aduaneira poderá o Fisco federal formular exigência tributária ao importador e este efetuar o pagamento no montante exigido, independentemente de processo administrativo, ou manifestar inconformidade à exigência, tendo o Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento supletivo de ofício, somente havendo o desembaraço mediante a impugnação ao lançamento e prestação de garantia, em conformidade ao disposto no art. 39 do Decreto-lei n. 1.455/1976 e na Portaria do Ministério da Fazenda n. 389/1976.

A primeira hipótese, em que o importador concorda³⁹ com o montante de tributos exigido pela fiscalização e efetua o pagamento exigido, independentemente da constituição do crédito tributário (art. 560, §2º do Regulamento Aduaneiro), trata-se de uma situação atípica no direito tributário, na qual seria perfeitamente cabível o lançamento supletivo de ofício, mas em face da celeridade que se requer nos despachos de importação, o Regulamento Aduaneiro, em face da concordância do sujeito passivo, dispensa a autoridade administrativa do seu dever legal de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício.

Nessa situação, em que seria cabível o lançamento de ofício, por determinação do CTN (arts. 142, 149 e 150 do CTN), mas este não é efetuado em face da ressalva do Regulamento Aduaneiro (art. 560, §2º do Regulamento Aduaneiro), o nosso entendimento é de que eventual lançamento de ofício em sede de revisão aduaneira, caracterizaria uma revisão de lançamento cujo crédito tributário estaria extinto, o que é vedado pelo art. 149, parágrafo único do CTN.

39. Embora, na maioria das vezes, o importador o faça em virtude da urgência na liberação da mercadoria e não porque, realmente, aceita as exigências da fiscalização.

A segunda hipótese, em que o importador manifesta inconformidade à exigência tributária efetuada na conferência aduaneira (art. 560, §3º do Regulamento Aduaneiro), devendo o Auditor-Fiscal efetuar o lançamento supletivo de ofício na conferência aduaneira, será também uma situação em que a revisão aduaneira caracterizará uma verdadeira revisão de ofício do lançamento, sendo lhe aplicável, portanto, todas as restrições dispostas nos artigos 145, 146 e 149 do CTN para a alterabilidade do lançamento de ofício.

Assim é que, por exemplo, quando o lançamento efetuado na conferência aduaneira estiver ainda sob litígio administrativo, não poderá ser objeto de revisão de ofício no curso da revisão aduaneira, vez que, nos termos do art. 145, I e II do CTN e do art. 25 do Decreto n. 70.235/72, a autoridade competente para modificar o crédito tributário sob litígio é a própria autoridade julgadora, e não mais a autoridade lançadora. Nessa linha está o acórdão do então Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa abaixo se transcreve:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IMPUGNAÇÃO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO SEGUIDA DE NOVO LANÇAMENTO - NULIDADE DOS ATOS PRATICADOS APÓS SUA INTERPOSIÇÃO - Tendo o sujeito passivo impugnado o lançamento de ofício, destarte inaugurando a fase litigiosa do procedimento, descabe novo lançamento, mediante a lavratura de outro auto de infração, relativamente aos mesmos fatos e mesmo período de apuração, sem decisão do litígio, sob pena de acarretar a nulidade de todos os atos praticados após a sua instauração.

Ac. 1º CC 107-04.224/97 (DOU 10/02/98).

Também, não poderá ser objeto de revisão de ofício no curso da revisão aduaneira, termos do art. 149, parágrafo único do CTN, o lançamento cujo crédito tributário já tenha sido extinto por algumas das modalidades do art. 156 do CTN.

Além do que, nessa hipótese, não se poderá cogitar da aplicação de novo critério jurídico para, em sede de revisão aduaneira, alterar o lança-

mento efetuado na conferência aduaneira, nos termos da Súmula 227 do extinto TFR.

Assim, acerca dos tributos incidentes na importação, que são sujeitos a lançamento por homologação, podemos sintetizar que:

- i) O ato de homologação expressa a que se refere o art. 150, *caput* do CTN somente poderá ocorrer ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira, que traz o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador de apuração e pagamento dos tributos. A conferência aduaneira, quando houver, trata-se de verificação preliminar, eis que o Fisco sempre terá, por disposição legal, a prerrogativa de reexaminar a atividade do contribuinte em sede de revisão aduaneira.
- ii) No entanto, eventual lançamento de ofício supletivo, em substituição à atividade do sujeito passivo no lançamento por homologação, poderá tanto ocorrer ao final do procedimento de conferência aduaneira ou de revisão aduaneira.
- iii) Na hipótese de o Fisco federal não lograr êxito em selecionar o importador para a conferência aduaneira no curso do despacho de importação, nem tampouco para a revisão aduaneira dentro do prazo de cinco anos a contar do registro da DI, a homologação da atividade do contribuinte ocorrerá de forma tácita, pelo próprio decurso do prazo decadencial de cada tributo (art. 150, §4º do CTN), como ocorre para os tributos não aduaneiros.
- iv) Quando não há conferência aduaneira no despacho de importação ou quando, embora havendo, desta não resultou qualquer exigência da fiscalização para recolhimento suplementar de tributos pelo importador, a revisão aduaneira é um procedimento fiscal, frise-se, compatível com o instituto do “lançamento por homologação” (art. 150 do CTN), do qual resulta, conforme o caso, o ato homologação expressa da atividade do contribuinte (art. 150, *caput* do CTN) ou o lançamento de ofício supletivo, em substituição à atividade do sujeito passivo no lançamento por homologação (arts. 149 e 150 do CTN).
- v) Somente quando houver lançamento de ofício supletivo no procedimento de conferência aduaneira é que o lançamento a ser efetuado em sede de revisão aduaneira caracterizará a revisão de ofício do primeiro lançamento, sendo-lhe aplicável todas as restrições dispostas nos artigos 145, 146 e 149 do CTN para a alterabilidade do lançamento.

vi) Na hipótese em que a autoridade administrativa esteja dispensada de formalizar a pretensão fiscal na conferência aduaneira, eis que o importador efetuou o correspondente pagamento (art. 560, §2º do Regulamento Aduaneiro), o lançamento em sede de revisão aduaneira estará expressamente vedado em face da extinção do crédito tributário (art. 149, parágrafo único do CTN).

Nessa esteira, concluímos que, nem sempre, se afigura correto o entendimento jurisprudencial de que o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira caracterizaria revisão de ofício do lançamento, para a qual seria vedada a mudança de critério jurídico (Súmula 227 do extinto TFR e art. 146 do CTN).

Entendemos que a restrição do art. 146 do CTN, bem como aquelas dispostas nos arts. 145 e 149 do CTN, somente são aplicáveis quando, efetivamente, houve o lançamento de ofício supletivo na conferência aduaneira, em substituição à atividade prévia do sujeito passivo no lançamento por homologação, não se olvidando que apenas uma pequena percentagem das importações é objeto de conferência aduaneira antes de seu desembaraço aduaneiro.

Considerações finais

O despacho aduaneiro inicia-se com o registro da Declaração de Importação e encerra-se com o desembaraço aduaneiro. Nem toda importação é objeto de conferência aduaneira, embora toda mercadoria importada deva ser submetida a despacho aduaneiro. Tanto a conferência aduaneira como a revisão aduaneira, esta efetivada após o desembaraço, visam, dentre outros elementos, a verificação da regularidade atividade prévia do importador de apuração e pagamento dos tributos incidentes na importação.

A alteração do lançamento tributário, além das limitações materiais e temporais dadas pelos arts. 145 e 149 do CTN, está também sujeita à restrição do art. 146 do CTN e da Súmula 227 do extinto TFR, de vedação de mudança de critério jurídico, cabendo ressaltar, no esteio da melhor doutrina,

que não há que se confundir “mudança de critério jurídico” (mudança de interpretação) com “erro de direito” (aplicação não adequada da lei).

Segundo entendemos, a não conformidade do ato de lançamento à lei é também motivo de alteração do lançamento, como decorrência direta do princípio da estrita legalidade tributária. O art. 146 do CTN não pode tutelar eventual ilegalidade cometida na feitura do lançamento, mas tão somente proteger o contribuinte da retroatividade de novo critério jurídico num mesmo lançamento.

A jurisprudência do STJ acerca da restrição para se efetuar lançamento de ofício na revisão aduaneira em face do erro de direito ou de mudança de critério jurídico pode, conforme o caso, não se coadunar com o melhor direito, fazendo-se necessária uma reflexão específica acerca do tema.

Para os tributos incidentes na importação, incumbe ao sujeito passivo apurar o montante tributável e “antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”, na modalidade de lançamento por homologação. Desta forma, após a atividade prévia do importador, poderá ocorrer o lançamento de ofício supletivo ou o ato de homologação: de forma tácita, pelo próprio decurso do prazo (art. 150, §4º do CTN); ou de forma expressa (art. 150, *caput* do CTN).

O ato de homologação expressa somente poderá ocorrer ao final da revisão aduaneira, que traz o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador. A conferência aduaneira, quando houver, trata-se de verificação preliminar, eis que o Fisco sempre terá, por disposição legal, a prerrogativa de reexaminar a atividade do contribuinte em sede de revisão aduaneira.

No entanto, eventual lançamento de ofício supletivo, em substituição à atividade do sujeito passivo, poderá tanto ocorrer ao final do procedimento de conferência aduaneira ou de revisão aduaneira.

Quando não há conferência aduaneira no despacho de importação ou quando, embora havendo, desta não resultou qualquer exigência fiscal para recolhimento suplementar de tributos pelo importador, a revisão aduaneira é um procedimento fiscal, compatível com o instituto do “lançamento por homologação”, do qual resulta, conforme o caso, o ato homologação expressa

da atividade do contribuinte (art. 150, *caput* do CTN) ou o lançamento de ofício supletivo, em substituição à atividade do importador (arts. 149 e 150 do CTN).

Somente quando houver lançamento de ofício supletivo no procedimento de conferência aduaneira é que outro lançamento, efetuado em sede de revisão aduaneira, caracterizará a revisão de ofício do primeiro lançamento, sendo-lhe aplicável todas as restrições dispostas nos artigos 145, 146 e 149 do CTN para a alterabilidade do lançamento.

Na hipótese em que a autoridade administrativa esteja dispensada de formalizar a pretensão fiscal na conferência aduaneira, eis que o importador efetuou o correspondente pagamento (art. 560, § 2º do Regulamento Aduaneiro), o lançamento em sede de revisão aduaneira estará expressamente vedado em face da extinção do crédito tributário pelo pagamento (art. 149, parágrafo único do CTN).

Assim, podemos dizer que, na maioria das vezes, não se afigura correto o entendimento jurisprudencial de que o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira caracterizaria revisão de ofício do lançamento, para a qual seria vedada a mudança de critério jurídico (Súmula 227 do extinto TFR e art. 146 do CTN).

Na forma como entendemos, a restrição do art. 146 do CTN, bem como aquelas dispostas nos arts. 145 e 149 do CTN, somente são aplicáveis quando, efetivamente, houve o lançamento de ofício supletivo na conferência aduaneira, cabendo a ressalva de que apenas uma pequena percentagem das importações é objeto de conferência aduaneira antes de seu desembaraço aduaneiro.

Referências

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. Saraiva, 1999.

FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.) *Importação e Exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004. p. 5.

FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior- Direito tributário material, formal e processual*. Dissertação do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC-PR sob orientação do Prof. Dr. James Marins. Disponível em http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_arquivos/1/TDE-2008-05-12T170936Z-35/Publico/AndreDto.pdf, acesso em 22/08/2012.

HILÚ NETO, Miguel. *Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MACHADO, Corinho Oliveira. *A modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento tributário aduaneiro*. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5bjy/a-modificacao-de-criterios-juridicos-adotados-no-lancamento-tributario-aduaneiro-corinho-oliveira-machado>, acesso em 23/08/2012.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: IOB, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Limites Objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário*. RDTAPET n. 13, mar/07.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A proteção da Confiança Legítima do Contribuinte*. RDDT n. 145, out/07.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS na importação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.) *Curso de Especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. *Lançamento Tributário*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SOSA, Roosevelt Baldomir. *Temas Aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos*. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

