

REVISÃO ADUANEIRA E A RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS*

Paula Jacques Goulart**

RESUMO: Este artigo tem como finalidade abordar os contornos jurídicos da revisão aduaneira com vistas à reclassificação fiscal de mercadorias. Tratar-se-á da sistemática do Comércio Exterior com ênfase ao procedimento do despacho aduaneiro inerente ao Imposto de Importação. Com destaque, será abordada a conferência aduaneira nos diferentes canais de parametrização –quais sejam, verde, amarelo, vermelho e cinza -, bem como as peculiaridades características da fiscalização em cada canal. O lançamento tributário também será analisado, principalmente, a modalidade de lançamento que melhor se amolda ao imposto de importação, considerando-se o grau de interferência da administração tributária nos diferentes canais de parametrização. A modalidade de lançamento e o exame levado a efeito, quando da conferência aduaneira, serão relevantes para determinar quando é admissível a reclassificação fiscal de mercadorias. Isto porque, dependendo da conferência aduaneira procedida nos diferentes canais de parametrização, a reclassificação será sustentada com base no instituto da revisão aduaneira ou da revisão do lançamento, realidades juridicamente distintas e devem ser analisadas com cautela para se traçar os limites impostos à reclassificação de mercadorias. A alteração do lançamento sob a perspectiva da reclassificação de mercadorias, após o desembaraço aduaneiro, também será enfrentada no que tange a natureza do erro (se erro de fato ou erro de direito).

Palavras-chave: Revisão aduaneira. Conferência aduaneira. Lançamento tributário. Reclassificação fiscal. Alteração lançamento. Erro de fato. Erro direito. Modificação critério jurídico.

ABSTRACT: This article is intended to explore the legal contours of customs revision, regarding merchandise fiscal reclassification. The systematic of international trade is hereby approached, with an emphasis on customs dispatch proceedings inherited in the importation taxes. The customs conference in different channels of parameterization, being green, yellow, red or gray, as well as the peculiar characteristics in each channel will be approached. The tax assessment will also be analyzed, mainly approaching the modality of assessment that better fits the importation duties, considering the degree of interference that the tax administration in different channels of parameterization. The modality of assessment and the taken test to be done, during duty conference, are relevant to determine when fiscal reclassification is admitted. This is determined by the customs conference carried by each of the parameterization and reclassification channels will be sustained based on the institute of customs revision or assessment revisions. Realities juridically distinct that must be carefully analyzed in order to draw the limits imposed to merchandize reclassification. The assessment

* Artigo recebido em: 09/07/2015

Artigo aceito em: 29/11/2015

** Especialista em direito tributário- IBET. Advogada e Consultora Jurídica do Estado de Santa Catarina. E-mail: paulagoulart_@hotmail.com

alteration, under the perspective of merchandize reclassification, after the customs clearance will also be regarded on the way it touches the nature of error (if in-fact error, or law error).

Keywords: Customs revision. Customs conference. Tax assessment. Tax reclassification. Assessment alteration. In-facterror. Law error. Modification. Juridiccriteria.

1. Introdução

Os tributos aduaneiros são dotados de certa especificidade e contam com um procedimento fiscal diferente dos demais tributos. Por este fato, é imprescindível que as regras e definições inerentes ao procedimento de fiscalização sejam previamente estabelecidas a fim de viabilizar as operações de Comércio Exterior.

O foco do presente artigo é analisar o procedimento do despacho aduaneiro, que se inicia com o registro da Declaração de Importação (DI), esta que será selecionada para um dos canais de parametrização de conferência aduaneira (verde, amarelo, vermelho, e cinza).

A conferência aduaneira será diferente em cada canal de parametrização. Assim, no verde, não há conferência da autoridade tributária, sendo o desembaraço automático. Já nos demais canais, a autoridade analisa a documentação relativa ao valor aduaneiro, classificação e outros elementos, e até mesmo, poderá proceder a verificação física da mercadoria. Após a análise da regularidade da operação de importação, a mercadoria será desembaraçada e disponibilizada ao importador.

Todavia, o desembaraço aduaneiro não é o ato final do procedimento de despacho aduaneiro, visto que o fisco ainda poderá utilizar o instituto da revisão aduaneira (art. 54 do DL 37/66) para verificar a regularidade de todo o procedimento fiscal.

As diferentes modalidades de lançamento que ocorrem no campo do Imposto de Importação serão determinantes para definir quando será viável a reclassificação fiscal de mercadorias, com amparo na revisão aduaneira, ou quando estaremos diante da revisão de lançamento, esta que impõe limites à atividade de modificação do lançamento anteriormente perfectibilizado.

Assim, conforme o canal de parametrização de conferência aduaneira em que a mercadoria for processada observar-se-ão diferentes modalidades de lançamento, que implicam diretamente as limitações da atividade de modificação da classificação fiscal de mercadorias. Isso porque a legislação, taxativamente, prevê as hipóteses em que a revisão do lançamento poderá ocorrer (art. 149 do Código Tributário Nacional- CTN), sendo que a reclassificação fiscal implica, muitas vezes, a alteração da alíquota aplicável, ocasionando alteração da estrutura normativa da norma individual, erro que pode ser compreendido como “erro de direito”.

Logo, restará demonstrado que a revisão do lançamento com amparo no erro de direito não encontra respaldo legal, tornando inadmissível a reclassificação fiscal de mercadorias após o regular desembaraço aduaneiro.

Portanto, com o objetivo de garantir a estabilidade das relações de Comércio Exterior, deve-se analisar a reclassificação fiscal de mercadoria com muita cautela, para que o fisco, de forma irrestrita, não se utilize da revisão aduaneira para modificar operações de importação, após o regular desembaraço aduaneiro, quando na verdade deveria observar os limites impostos à revisão do lançamento disposto no art. 149 do CTN.

2. Procedimento fiscal aduaneiro

O procedimento fiscal aduaneiro, usualmente denominado de despacho aduaneiro, fundamenta-se no Decreto Lei 37/66, no Decreto 6.759/2009 e na

Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680/2006, tendo como objetivo o desembaraço da mercadoria importada.¹

O processo de uma importação inicia-se com a escolha do fornecedor (exportador), com a posterior individualização da mercadoria, prazo, forma de pagamento e data de entrega.

Emite-se, a partir de então, a fatura pró-forma, que se equipara a uma proposta comercial que deve indicar os termos e as condições negociadas para a importação.

Ao aceitar a proposta, o importador deverá verificar se a mercadoria necessita de licença ou autorização para o seu ingresso no país. Caso não haja necessidade, ou quando estas forem deferidas, poderá embarcar a mercadoria para o Brasil.

Assim, o exportador contratará o frete² e expedirá a mercadoria ao destino, sendo que a entrada no território nacional dar-se-á na chamada Zona Primária, que corresponde ao território aduaneiro em porto, aeroporto ou pontos de fronteira alfandegados, locais onde a aduana exerce sua competência fiscalizatória.

Ao ingressar no território nacional, a mercadoria será custodiada pelo Poder Público e permanecerá na unidade de armazenamento até a apresentação da documentação necessária, para a fiscalização da Receita Federal do Brasil, que a submeterá aos controles administrativos e aduaneiros.

A partir de então se inicia o procedimento de despacho aduaneiro que será processado com base na Declaração de Importação – DI.

¹No presente trabalho, por questões metodológicas, abordar-se-á com especificidade o despacho aduaneiro da importação, no entanto, não se desconhece que este procedimento também seja atinente a exportação.

²Depende da condição do INCOTERM negociado.

Incumbe ao importador o registro da Declaração de Importação instruída da documentação necessária, conforme art. 18 da Instrução Normativa 608 de 2006, da SRFB, *in verbis*:

Art. 18. A DI será instruída com os seguintes documentos:

I - via original do conhecimento de carga ou documento equivalente;

II - via original da fatura comercial, assinada pelo exportador;

III - romaneio de carga (packinglist), quando aplicável; e

IV - outros, exigidos exclusivamente em decorrência de Acordos Internacionais ou de legislação específica.

Logo, o despacho aduaneiro será processado com base na Declaração de Importação devidamente registrada no SISCOMEX.

Cumprе salientar que uma vez realizado o registro da declaração de importação este deverá estar acompanhado do pagamento dos tributos incidentes na operação, assim o imposto será pago na data do registro da DI (art. 11, IN/SRF 680/ 2006), sendo o pagamento condição para o registro.

Após o registro, a DI será selecionada para um dos canais de parametrização de conferência aduaneira, este será abordado com maior profundidade no próximo item.

Estando concluída a conferência aduaneira, com a regularidade fiscal relativa ao valor aduaneiro, classificação e outros elementos do despacho, a mercadoria será desembaraçada e disponibilizada ao importador.

Portanto, infere-se que o desembaraço aduaneiro compreende a conclusão do procedimento de conferência aduaneira, que visa a assegurar a regularidade da operação de importação, cuja finalidade precípua é a nacionalização da mercadoria para sua circulação econômica, ou até mesmo a garantia de regularidade de sua entrada provisória no país em alguns regimes aduaneiros especiais.

Todavia, o desembaraço aduaneiro não é o ato final do procedimento de despacho aduaneiro, visto que o fisco ainda poderá utilizar o instituto da revisão

aduaneira (art. 54 do DL 37/66) para verificar a regularidade de todo procedimento fiscal.

3. Canais de parametrização

Conforme inicialmente tratado, a declaração de importação uma vez registrada no SISCOMEX será selecionada para um dos canais de parametrização de conferência aduaneira. Os canais de parametrização ordenam-se conforme o grau de interferência e minuciosidade da conferência efetuada nas importações, e, serão selecionados de acordo com alguns parâmetros estabelecidos pela Receita Federal.

O direcionamento para um dos canais de parametrização leva em conta alguns elementos subjetivos e outros objetivos, cujas diretrizes são traçadas no § 1º do art. 21, da Instrução Normativa 680 de 2006, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, vejamos:

§ 1º A seleção de que trata este artigo será efetuada por intermédio do Siscomex, com base em análise fiscal que levará em consideração, entre outros, os seguintes elementos:

- 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;
- V - origem, procedência e destinação da mercadoria;
- VI - tratamento tributário;
- VII - características da mercadoria;
- VIII - capacidade operacional e econômico-financeira do importador; e
- IX - ocorrências verificadas em outras operações realizadas pelo importador.

Tais diretrizes também servem para estimular um ambiente onde a prática das boas condutas do importador seja elemento relevante na determinação do

grau de rigorosidade da conferência (seleção dos canais de parametrização) das mercadorias.

Deste modo, após a valoração dos elementos que determinarão o grau de profundidade da conferência, a DI será submetida à análise e selecionada para um dos seguintes canais de conferência, consoante o art. 21, da IN SRF nº 680/2006:

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.

A seleção para o canal verde é a mais frequente, sendo o canal por onde passa o maior volume de mercadorias importadas, tendo em vista a maior facilidade e agilidade conferidas ao desembaraço aduaneiro. Pois, nesse canal, é dispensado o exame documental e a conferência da mercadoria, restando registrado o desembaraço automático das mesmas.

Sobre a seleção do canal verde de parametrização Rodrigo Luz considera:

O canal verde é o canal dos sonhos de todo importador. Se a DI for direcionada para este canal, automaticamente a mercadoria está desembaraçada, sem haver, em princípio, nenhuma etapa de conferência aduaneira. No entanto, mesmo neste canal, se houver alguma desconfiança por parte da Receita Federal, a mercadoria pode ser submetida (LUZ, 2010, p. 80).

No canal amarelo, será realizado o exame documental da mercadoria, especificamente, os elementos, como: a classificação fiscal, dados do importador e exportador, tributos recolhidos, origem, valor aduaneiro da mercadoria, dentre outros elementos importantes para a correta identificação da operação de importação.

Caso não seja constatada qualquer irregularidade ou incorreção, será efetuado o desembaraço aduaneiro sem a verificação da mercadoria.

No entanto, restando dúvida acerca da mercadoria ou de qualquer um dos dados informados, é possível o redirecionamento a outro canal com a finalidade de fazer a verificação física da mercadoria.

Já no canal vermelho, além do exame documental, é efetuada a conferência física da mercadoria.

Por fim, o canal cinza é o que com maior rigor é procedida à fiscalização que se desenvolverá de forma minuciosa com o exame documental, verificação física da mercadoria e com a aplicação de procedimento especial para investigar elementos indiciários de fraude.

Neste canal, por haver alguma suspeita ou indício de fraude, é criteriosamente analisada a documentação, a mercadoria e, até mesmo, investigado a fundo a empresa importadora, suas importações e as mercadorias importadas.

Portanto, é relevante observar com cautela os procedimentos fiscalizatórios de conferência aduaneira que serão efetuados em cada canal, pois terão diferentes implicações jurídicas no que concerne ao instituto da revisão aduaneira.

4. Classificação Fiscal das mercadorias

A classificação fiscal da mercadoria é essencial para a determinação da alíquota do Imposto de Importação e do IPI- determinação do critério quantitativo. Por conta disso, é de extrema importância que o intérprete responsável por classificar determinada mercadoria tenha amplo conhecimento do regime jurídico da classificação fiscal, assim como deverá conhecer a fundo as características técnicas, os insumos e matérias primas, informações operacionais e comerciais da mercadoria importada, o que torna a classificação atividade complexa.

Acerca da complexidade enfrentada em algumas classificações fiscais, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo explana que:

“Alinha-se a essa questão a circunstância de que a característica intrínseca das mercadorias e/ou a complexidade de sua constituição, resultam em dúvidas de enquadramento no correto código tarifário, pois, embora a Administração Pública interprete a aplicação dessas normas como de aplicação, por assim dizer, “objetiva, o fato é que o dado da interpretação é inarredável seja da classificação fiscal de mercadorias, seja em qualquer campo do conhecimento jurídico em que os dados da realidade social devem ser vertidos em linguagem jurídica apropriada.” (ARAÚJO, 2013, p. 22)

O crescente desenvolvimento das relações de comércio entre os países ensejaram a criação de alguns métodos de identificação dos produtos de maneira a estabelecer uma nomenclatura unificada entre os Países.

A convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias realizada em Bruxelas, no ano de 1983, instituiu a Nomenclatura do Sistema Harmonizado (SH), que é o respaldo jurídico no direito brasileiro para a TEC- Tarifa Externa Comum, bem como a NCM- Nomenclatura Comum do Mercosul.

Através do Decreto Legislativo nº 71/1988 e do Decreto nº 97.409/1988,o Brasil ratificou a Convenção do Sistema Harmonizado que vigeu até o ano de 1993.

No entanto, com a integração dos blocos econômicos da América Latina passou a vigor a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, diante da necessidade de uma nomenclatura unificada entre os Estados- Membros para operacionalização da Zona de Livre Comércio no Mercosul.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias é um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições, compreendido como uma enunciação comum entre os países.

Portanto, a tarefa de classificação da mercadoria comporta elevada complexidade, onde a interpretação do regime jurídico da classificação e as características técnicas e mercadológicas são indispensáveis para determinar um único código tarifário. Este que integrará a regra- matriz de incidência tributária compondo o critério quantitativo (alíquota) do imposto de importação e IPI.

5. Lançamento: conceito

Inicialmente, cumpre transcrever a definição de lançamento tributário estabelecida no Código Tributário Nacional, em seu art. 142, vejamos:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Extrai-se da norma acima transcrita que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa que visa inserir na ordem jurídica uma norma individual e concreta de constituição do crédito tributário. A atividade constitutiva esta adstrita a individualização do fato jurídico tributário, da obrigação

correspondente, da determinação dos sujeitos, ativo e passivo, bem como o montante do tributo (base de cálculo e alíquota).

Paulo de Barros de Carvalho define o lançamento como:

Lançamento tributário é um ato jurídico administrativo, da categoria do simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, e determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço temporais em que o crédito há de ser exigido. (CARVALHO, 2009, p. 426)

Oportuno destacar que o lançamento é ato jurídico administrativo e não procedimento como expressamente dispõe o art. 142 do CTN. Infere-se que houve imprecisão terminológica na redação do citado artigo, posto que o lançamento pode resultar de um ato isolado sem haver necessidade de um procedimento, o que ocorre é que, muitas vezes, o ato de lançar pode advir de um procedimento.

Portanto, tem-se que o lançamento é ato administrativo de aplicação da norma geral e abstrata ao fato hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz. Este que será traduzido em linguagem competente concebendo a norma individual e concreta que será responsável pela instauração da obrigação e do crédito tributário.

5.1 Modalidades de lançamento

O Código Tributário Nacional, ao disciplinar acerca da constituição do crédito tributário, preocupou-se em classificar a atividade de lançamento em modalidades que poderão ser definidas conforme o grau de participação do administrado.

Com isso, o CTN adotou a divisão tricotômica, que separa o lançamento nas seguintes modalidades: a) lançamento direto, ou por ofício- art. 149; b) misto, ou por declaração - art. 147 e c) por homologação- art. 150.

A citada classificação resta prejudicada quando se adota o conceito de lançamento como ato, na sua acepção material e formal, pois são irrelevantes os procedimentos que o antecedem, vez que não integram a composição intrínseca do ato (CARVALHO, 2009, p.463).

Assim, infere-se que as modalidades de lançamento, na verdade, correspondem a espécies de procedimentos de lançamento. Estes que não podem ser confundidos com o ato em si, dado que, mesmo quando o procedimento é desenvolvido com o fim de formalizar o crédito tributário, o lançamento será o ato final da série.

Desta forma, é possível afirmar que todo o lançamento é de ofício, uma vez definido como ato administrativo privativo da autoridade administrativa, cujo procedimento para formalização é irrelevante, já que o lançamento é o ato final da autoridade competente.

Neste sentido, cumpre destacar as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Em rigor, os tipos de lançamento configurados no CTN (lançamento de ofício, por declaração e por homologação) estão destituídos de fundamentação científica. Em verdade, são narrativas dos eventos preparatórios ao ato do lançamento. Questões relativas à correção de erros ou à verdade dos elementos informativos não dependem, de forma alguma, dos tipos de lançamento; são resolvidas noutras instâncias. Por definição, o lançamento tributário é ofício privativo da Administração. Ao contribuinte, ao juiz, ao legislador, é vedado lançar. Quem aplica a lei tributária, mediante atos de lançamento, é a Administração, privativamente. *Todo lançamento é de ofício. Não há escapatória.* (COELHO, 2012, p. 682, grifou-se)

Passemos, rapidamente, a expor as principais características inerentes as modalidades de lançamento elencadas no Código Tributário Nacional.

O lançamento de ofício é de fácil compreensão e não demanda grandes considerações, por sua vez está previsto no art. 149 do CTN, e sua feitura dá-se independentemente da operação de quantificação do débito pelo sujeito passivo. A constituição do crédito é realizada pela autoridade administrativa sem a participação do administrado no procedimento de lançamento.

Já o lançamento por declaração está previsto no art. 147 do CTN, e caracteriza-se essencialmente pela colaboração do administrado no fornecimento da matéria de fato indispensável à constituição do crédito. A propósito a declaração é um ato do sujeito passivo ou de terceiro que antecede o ato de lançamento.

O lançamento por declaração é tratado por parte da doutrina como lançamento misto, por ser composto de procedimentos do contribuinte e do fisco. No entanto, Mizabel Derzi, em nota de atualização de Aliomar Baleeiro, adverte sobre o uso da expressão “misto”, afirmando que o ato de lançamento é ato privativo da autoridade e as “declarações integram o procedimento para lançar, mas não o lançamento em si, como ato. (BALEIRO, 2013, p. 817)”

Por sua vez, o lançamento por homologação, a modalidade de maior ocorrência no Brasil, é dotado de imprecisão terminológica, sendo responsável por grandes especulações e inúmeras dúvidas quanto aos efeitos jurídicos desencadeados.

O lançamento por homologação é aquele onde a atividade de apuração do crédito (subsunção da regra- matriz) e a antecipação do pagamento devem ser efetuadas pelo contribuinte, antes de qualquer exame prévio da administração, estando sujeito ao posterior controle da Administração Pública.

Não há diferença substancial entre o ato praticado pelo agente do poder público e o ato da atividade empreendida pelo particular na determinação e recolhimento do crédito tributário. Em ambos “opera-se a descrição do acontecimento do mundo físico-social, ocorridos em situações determinadas de

espaço e de tempo, que guarda estreita consonância com os critérios estabelecidos na hipótese de norma geral e abstrata (regra matriz de incidência)” (CARVALHO, 2009, p. 470)

Contudo, tem-se que, no direito positivo brasileiro, o intitulado “autolançamento” não encontra respaldo, visto que o ato de lançamento é sempre privativo da autoridade administrativa. Razão pela qual é forçoso concluir que a atividade de apuração e satisfação do crédito tributário operada, exclusivamente, pelo sujeito passivo, sem qualquer interferência da autoridade, não é lançamento.

É importante ainda destacar a diferença existente entre o ato de lançamento e o ato homologatório, que é descrito com maestria por Paulo de Barros Carvalho:

A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação, outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que lançamento é a certidão de nascimento de uma obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito. (CARVALHO, 1993, p.282-283)

De outro norte, José Souto Maior Borges (1981) entende que a homologação de modo expresso corresponde ao respectivo lançamento. Do contrário, não havendo homologação expressa, e com a ocorrência do decurso do prazo quinquenal (art. 150 § 4º), não se pode falar em lançamento. Isto porque as operações e atos realizados pelo contribuinte são apenas pressupostos para a homologação, esta entendida como o ato conclusivo final.

Continua o citado autor: “Não há no lançamento por homologação aplicação da lei tributária pelo particular [...] senão uma simples conformação da disciplina jurídica do tributo” (BORGES, 1981, p. 391), ao contrário do que ocorre na ação da Administração Pública, que aplica a norma tributária quando verifica e homologa a atividade do contribuinte.

Feitos os apontamentos iniciais tendentes a, sucintamente, descrever as modalidades de lançamento aplicáveis ao direito tributário, adentrar-se-á especificamente no lançamento dos tributos pela aduana que, dependendo do procedimento fiscal realizado, podem assumir feições diferentes, isto é, um mesmo imposto pode se encaixar em diferentes modalidades de lançamento.

5.2 Lançamento tributário aduaneiro

Os impostos aduaneiros estão sujeitos a um procedimento fiscal bastante particular e diferente dos demais tributos, “sendo que o lançamento tributário é apenas um das consequências no bojo de um procedimento fiscal maior, que visa não só determinar e exigir tributos devidos, mas sim propiciar a efetivação da operação de comércio exterior: importar ou exportar bens.” (MACHADO, 2013, p. 84)

Em vista disso, o lançamento do imposto de importação pode se ajustar em diferentes modalidades dependendo da conferência aduaneira executada no âmbito do procedimento fiscal.

Como já visto, após o registro da DI, esta será selecionada para um dos canais de parametrização de conferência aduaneira para sua respectiva análise fiscal.

No canal verde de parametrização, as informações produzidas na declaração são presumidas corretas e o desembaraço da mercadoria é automático,

sem o exame documental e verificação física, ou seja, sem qualquer interferência do fiscal no desembaraço aduaneiro.

Logo, no canal verde de conferência, estamos diante do típico lançamento por homologação, pois ausente atuação estatal na apuração do crédito e, ainda, há antecipação do pagamento, conforme preconiza §§1º e 4º do art. 150 do CTN.

Além disso, estamos diante da problemática resultante da imprecisão normativa decorrente do tratamento do vocábulo lançamento, principalmente, no que concerne ao fato de ser o lançamento ato privativo da autoridade administrativa e, uma vez inexistente, não poderá assim ser intitulado.

Extrai-se dos apontamentos acima que, uma vez procedida à homologação expressa, haverá a ocorrência do lançamento, porém quando esta não ocorrer ausente o ato de lançar.

Desta feita, nas importações que resultem da conferência aduaneira adstrita ao canal verde, onde o desembaraço é automático e não há interferência da autoridade tributária, observa-se a ausência do ato de lançamento até a possível homologação expressa da atividade exercida pelo sujeito passivo.

Nos demais canais (amarelo, vermelho e cinza), já pormenorizados anteriormente, infere-se que há participação da autoridade administrativa que faz a verificação das informações e dos elementos comprobatórios no transcorrer do despacho aduaneiro, amoldando-se o procedimento a modalidade de lançamento por declaração.

Muito embora grande parte da doutrina e jurisprudência tenha construído o entendimento generalizado de que o imposto de importação é enquadrável na modalidade por homologação, sem qualquer análise específica sobre o procedimento fiscal incidente em cada operação de comércio exterior, diverge-se dessa corrente. Isto porque, a entrega da declaração e a indicação dos elementos constitutivos podem ser compreendidas como atividades preparatórias

do ato de lançamento que permitirão ao fisco, com base nos elementos trazidos pelo importador, a feitura do correspondente lançamento.

O fato de o pagamento ser exigido na data do registro da Declaração de Importação (art. 107 do Regulamento Aduaneiro), nada mais é que uma técnica de antecipação de recursos de caixa. Nítido que a prática da antecipação do pagamento para o momento do registro da DI tem caráter meramente arrecadatório, sendo que o deslocamento não tem o encargo de alterar a natureza declaratória a que estão sujeitas à importação de mercadorias processadas nos canais de parametrização (amarelo, vermelho e cinza). (SOSA, 1995, p. 321)

Ainda, segundo Roosevelt Baldomir Sosa (1995), o pagamento não se dá sem prévio exame da administração:

Ora, o pagamento do imposto não se dá, em absoluto, sem prévio exame da autoridade aduaneira. [...] Na sistemática das importações o "declarante"- sujeito passivo- comparece ao órgão, por si ou seu preposto, e submete o despacho aduaneiro a um exame formal que visa identificar o sujeito passivo, verificar a instrução processual e o adequado preenchimentos dos campos próprios do formulário. O pagamento somente se efetivará após o exame regulamentar preparatório.

O que por vezes não se percebe é que o desembaraço aduaneiro, sem embargo de seus aspectos de "entrega" ao importador etc., tem essa função lançadora. Ele não é uma "homologação" do lançado pelo contribuinte, como se afirma, mas ele é o próprio lançamento. (SOSA, 1995, 319, grifo nosso)

Isto porque, a conferência aduaneira efetuada no âmbito do despacho aduaneiro tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria, verificar a classificação fiscal, determinar o valor e confirmar o cumprimento de todas as obrigações fiscais (art. 564 Regulamento Aduaneiro), atividade que muito se assemelha ao procedimento administrativo de lançamento prescrito no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Em vista do exposto, infere-se que as importações sujeitas à conferência aduaneira nos canais vermelho, amarelo e cinza melhor se amoldam à modalidade

de lançamento por declaração, vez que compete ao importador prestar as informações de fato e, em razão da antecipação do pagamento, deve sugerir a classificação fiscal da mercadoria. No entanto, cabe a autoridade administrativa a aplicação definitiva do direito.

Ainda que se considerasse ser lançamento por homologação, com o desembaraço do bem importado, ocorreria a homologação expressa do pagamento efetuado com base na classificação sugerida. Frisa-se que o fisco analisa a documentação e pode optar pela verificação física, inclusive, verifica-se a exatidão dos impostos pagos e manifesta-se expressamente anuindo com os procedimentos realizados pelo importador, movimento externado pelo ato do desembaraço dos bens importados.

6. Revisão Aduaneira

A revisão aduaneira está amparada em legislação específica que é responsável pela prescrição das relações da aduana, especificamente, no art. 54 do DL 37/66 e art. 638 do Regulamento Aduaneiro, *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 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.

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.

Portanto, extrai-se dos dispositivos supracitados que o instituto da revisão aduaneira objetiva garantir a regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à fazenda ou do benefício fiscal aplicado, bem como a exatidão das informações prestadas pelo importador ou exportador no prazo de 5 (cinco) anos contados do registro da Declaração de Importação.

Outro ponto importante é que a revisão ocorre após o desembaraço aduaneiro e pode ser compreendida como a revisão do procedimento de despacho aduaneiro. Ressalte-se que o instituto aqui tratado não se refere à revisão de lançamento, mas a revisão exclusiva do procedimento do despacho aduaneiro.

Deste modo, é importante analisar com precisão cada etapa percorrida no despacho aduaneiro, pois, dependendo do canal de conferência aduaneira em que são selecionadas as mercadorias, teremos desdobramentos jurídicos específicos, conforme o grau de interferência e atuação da autoridade administrativa.

No desembaraço aduaneiro realizado por intermédio da conferência aduaneira adstrita ao canal de parametrização verde, onde o desembaraço é automático e não há qualquer interferência da autoridade administrativa, é plenamente aplicável o instituto da revisão aduaneira prevista na legislação específica, haja vista a ausência do ato de lançamento.

Infere-se que no canal verde não se pode considerar a ocorrência do ato de lançamento, pois, conforme a disposição do art. 142 do CTN, este é privativo da autoridade administrativa competente.

No entanto, quando se trata do desembaço aduaneiro submetido à conferência aduaneira nos canais amarelo, vermelho e cinza, não se pode, indiscriminadamente, fazer alterações baseando-se nos dispositivos do art. 54 do DL 37/66 e art. 638 do Regulamento Aduaneiro.

Isto porque, conforme anteriormente explanado, nesses canais de parametrização, estamos diante de lançamento na modalidade por declaração, onde há atuação do importador na entrega das informações atinentes à

importação e também da autoridade administrativa, que verifica as informações e os elementos comprobatórios no transcorrer do despacho aduaneiro e a este incumbe à operação de aplicação do direito.

Ora, quando há lançamento efetuado não se pode utilizar o instituto da revisão aduaneira para alterar o ato de lançamento, pois, havendo lançamento, este somente poderá ser modificado com observância aos dispositivos do Código Tributário Nacional (art. 145 e 149), que tratam especificamente sobre a revisão do ato de lançamento.

Assim, nos canais de parametrização amarelo, vermelho e cinza de conferência aduaneira, estamos diante de ato de lançamento na modalidade por declaração, onde o desembaraço aduaneiro com entrega ao importador pode ser compreendido como o próprio ato de lançamento.

Por consequência, é possível estabelecer a premissa da qual diante do desembaraço aduaneiro efetuado no canal de conferência verde torna-se viável a revisão com base nos dispositivos do art. 54 do DL 37/66 e art. 638 do Regulamento Aduaneiro, porém, quando a conferência é direcionada para os demais canais (amarelo, vermelho e cinza), onde há o lançamento por declaração, não se pode rever o despacho aduaneiro, e sim rever o ato de lançamento em si.

Frisa-se que os artigos da legislação aduaneira em nenhum momento tratam da revisão do lançamento, mas de "revisão aduaneira", consistente na revisão dos atos praticados no curso do despacho aduaneiro. Extraí-se da norma citada que o objetivo maior é o de garantir a lisura do procedimento de constituição do crédito efetuado pelo importador, que não sofre qualquer interferência da autoridade quanto à exatidão das informações e recolhimento, ou seja, aquele que ocorre no canal verde onde o desembaraço é automático. Agora, nos demais canais onde há interferência administrativa na constituição do crédito com conferência documental e até física das mercadorias, estar-se-á diante de

lançamento por declaração e só poderá ser modificado com fundamento nos artigos 145 e 149 do CTN.

Em virtude do exposto, o procedimento fiscal adotado no curso do despacho aduaneiro é muito importante para determinar as relações jurídicas a serem estabelecidas, especificamente, no que concerne a revisão aduaneira e revisão de lançamento com vistas à reclassificação fiscal de mercadorias.

7. Alterabilidade do lançamento

Primeiramente, ressalte-se que o presente artigo pretende abordar a problemática da reclassificação fiscal de mercadorias após o desembaraço aduaneiro. Neste ínterim, é importante abordar a questão da alterabilidade do lançamento com vistas ao tema proposto.

Logo, como já abordado, parte-se da premissa de que o desembaraço aduaneiro concretizado por intermédio do canal verde, onde não há conferência da autoridade administrativa e a entrega ao importador se dá de forma automática, é plenamente possível à aplicação do instituto da revisão aduaneira. No entanto, quando estivermos diante do desembaraço nos canais amarelo, vermelho e cinza, verifica-se a ocorrência do lançamento na modalidade por declaração, alterável somente com observância aos dispositivos atinentes a revisão do lançamento prevista no Código Tributário Nacional.

Assim, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo (no caso comunicação do desembaraço aduaneiro) é dotado de definitividade. Todavia, o art. 145 do Código Tributário Nacional abre exceção e disciplina acerca das possibilidades de alteração do lançamento: "Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação

do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

Dessa maneira, o lançamento vincula a autoridade que o efetivou e só poderá ser alterado nos termos do dispositivo acima transcrito.

Para o presente artigo enfatizar-se-á o inciso III do art. 145 do CTN, vez que é muito comum à autoridade administrativa, após o regular desembaraço aduaneiro, autuar o importador em procedimento de revisão aduaneira quando na verdade está efetuando revisão de ofício do lançamento e, assim, deveria observar o dispositivo do art. 149 do CTN, que dispõe:

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

I - quando a lei assim o determine;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Segundo Baleeiro (2013), a redação do artigo colacionado relaciona as hipóteses em que será possível a efetivação do lançamento de ofício ou de sua revisão, tratando-se de rol taxativo.

Sobre a taxatividade do art. 149 do CTN, leciona Américo Masset Lacombe(1998): "O presente artigo enumera os casos de lançamento direto ou de ofício. A numeração é taxativa e não exemplificativa. Assim sendo, apenas nos casos aqui previstos poderá a Administração efetuar esse tipo de lançamento.(LACOMBRE, 1998, p. 297)"

Posição contrária é defendida por Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro(2013), que defende a não exaustividade admitindo-se ampliação do rol a outros casos não previstos no art. 149.

Entende-se que o legislador ao elencar as hipóteses em que autoridade administrativa efetuará o lançamento de ofício, ou procederá a sua revisão, o fez de forma taxativa, visando estabelecer limites a atuação do fisco, de modo a proteger o sujeito passivo contra a possibilidade ilimitada do poder de lançar ou de rever o lançamento.

As hipóteses elencadas no artigo acima referido, dos incisos de II a IX, na grande maioria, tratam da omissão do sujeito passivo ou incorreção das informações prestadas, de forma dolosa ou culposa, que levam a administração pública ao erro.

Todavia, a hipótese do inciso VIII cuida da ocorrência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, e aqui reside o ponto de grande controvérsia da doutrina e jurisprudência que travam acirrada oposição quanto a distinção estabelecida entre o "erro de fato" e o "erro de

direito”, bem como a possibilidade de alteração do lançamento em virtude de cada um deles.

Com grande repercussão, o entrave é frequentemente debatido no âmbito da revisão aduaneira, no tocante, a reclassificação fiscal de mercadorias e merece especial destaque no estudo ora empreendido.

8. Revisão do lançamento aduaneiro por erro de direito e por erro de fato

Habitualmente, trava-se no âmbito da revisão aduaneira grande discussão acerca da possibilidade ou não da reclassificação fiscal de mercadorias, estabelecendo-se distinção ou semelhança entre o erro de fato e o erro de direito, objetivando fundamentar a reclassificação fiscal de mercadorias após o desembaraço aduaneiro.

Não obstante, a grande dificuldade de se distinguir o erro de fato e o de direito, estes ainda não superados pela dogmática, há de se aproximar da melhor forma possível da distinção desses institutos para a melhor compreensão do tema central do presente artigo: a reclassificação fiscal de mercadorias.

Embora seja conhecida a afirmação de José Souto Maior Borges(1981), que entende “[...] não há critério idôneo para a distinção entre erro de fato e erro de direito” (BORGES, 1981, p. 282), não concordamos com tal assertiva e pretende-se clarear os pontos nítidos que diferenciam o erro de fato e o erro de direito.

Segundo Carvalho (2009), pode-se traçar a diretiva no sentido de ser o erro de fato um problema intranormativo, do qual se observa uma imprecisão interna do enunciado, seja por insuficiência dos dados linguísticos ou pela construção imprópria da linguagem, enquanto o erro de direito decorre de problemas de ordem semântica, internormativa.

Por sua vez, Sacha Calmom Navarro Coelho (2012) descreve o erro de fato como o desacerto ocorrido no plano dos acontecimentos, por outro lado o erro de direito como equívoco na escolha do aporte normativo:

O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo insersível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração. (COELHO, 2012. p. 675)

Já para Eurico Marcos Diniz de Santi (2010), o erro de fato “caracteriza-se pela inadequação entre o conceito do fato e o subjacente fato material, o erro de direito individualiza-se pela inadequação entre o conceito da norma e o enunciado prescritivo, disposto empiricamente nos textos do direito positivo.” (SANTI, 2010, p.186-187)

Dos ensinamentos expostos infere-se que o erro de fato corresponde à incorreção dos dados fáticos que irão servir de subsídio à constituição da obrigação tributária. No tocante, ao erro de direito o desacerto refere-se aos critérios jurídicos que fundamentarão o ato, ou seja, erro na aplicação do aporte legal da norma.

Fixados os sentidos das duas espécies de erro, faz-se necessário o enfrentamento da matéria, no tocante, à possibilidade da revisão do lançamento para reclassificar determinada mercadoria após o desembaraço aduaneiro procedidos nos canais de parametrização amarelo, vermelho e cinza (onde entende-se pela ocorrência do lançamento por declaração).

A tese de irrevisibilidade do lançamento, com base em erro de direito, foi sustentada em estudo publicado por Rubens Gomes de Souza, em 1984, adepto a defesa da impossibilidade do fisco anular um lançamento para substituí-lo por outro, ou ainda proceder ao lançamento suplementar, sob o argumento de ter passado a adotar critério jurídico diferente do anteriormente aplicado.

Corrente defendida também por Alberto Xavier(2002)e Sacha Calmon Navarro Coelho (2012), que se filiam ao entendimento de que o lançamento é irrevisível em caso de erro de direito ou de nova interpretação de valoração dos fatos.

De outro lado, situa-se a corrente defendida por Hugo de Brito Machado (2008), amparada, exclusivamente, no princípio da legalidade:

Divergindo de opiniões de tributaristas ilustres, admitimos a revisão do lançamento em face de erro, quer de fato, quer de direito. É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade,(...). A vontade da administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro na sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isto, o lançamento deve ser revisto. (MACHADO, 2008, p. 124)

No mesmo sentido, leciona Eurico Marcos Diniz de Santi (2010) explanando que tanto há ilegalidade nos casos de erro de fato como no de erro de direito, assim, como a administração está adstrita a 'estrita legalidade' e deve invalidar o ato norma eivado de vício. No entanto, não se pode esquecer que o princípio da legalidade utilizado de forma irrestrita, a fim de garantir a revisibilidade ilimitada dos atos 'ilegais', no caso o lançamento, esbarra no princípio da segurança jurídica, que garante a estabilidade dos atos declarativos da autoridade pública, devendo haver ponderação e equilíbrio entre os princípios em conflito.

Neste contexto, encontra-se a problemática da reclassificação fiscal de mercadorias, muito comum no comércio exterior, onde o fisco, após o desembaraço aduaneiro, autua o contribuinte atribuindo nova classificação fiscal a mercadoria importada, o que em muitos casos implica no aumento do tributo que deve ser recolhido aos cofres públicos.

Isto porque, a reclassificação fiscal da mercadoria pode ensejar a alteração da alíquota anteriormente adotada e, ainda, a aplicação de multas de ofício e de mora.

Ressalte-se que, das consequências enfrentadas na reclassificação fiscal, teremos a alteração da alíquota aplicável e a mudança do valor a ser recolhido, ocasionando alteração da estrutura normativa da norma individual e concreta.

É imprescindível transcrever os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho(2009), que sustenta a tese de que o desacordo na alíquota aplicável traduz-se em de erro de direito:

Como particularidade das normas jurídicas tributárias, *qualquer desalinho com relação a "alíquota" ou ao "sujeito passivo" será sempre erro de direito*, porquanto são esses os únicos fatores compositivos da estrutura normativa que não podem ser encontrados na contextura do fato jurídico tributário. (CARVALHO, 2009, p. 455, grifo meu)

Noutro quadro, funcionário competente promove o cálculo do tributo devido, mediante aplicação de certa alíquota, digamos, 17%, em virtude da classificação que entende correta, para determinado produto industrializado, na tabela do IPI. Posteriormente, sem apontar qualquer aspecto material novo do bem que analisar, muda de opinião, passando a classificá-lo numa posição mais gravosa da tabela, em que a alíquota é de 23%, alegando que este é percentual juridicamente mais adequado àquele produto industrializado. *A alteração não pode prevalecer, fundada que está em mudança de critério jurídico. O agente não poderia, segundo o direito, desconhecer a diretriz jurídica apropriada à escolha da alíquota. Houve erro de direito e o citado art. 146 só permite aplicar o novel critério para fatos jurídicos tributários subsequentes àquele que ensejou a tributação.* (CARVALHO, 2009, p. 45, grifou-se)

O erro na classificação fiscal da mercadoria indubitavelmente deve ser enfrentado como erro de direito, decorrente da aplicação “equivocada” da diretriz jurídica aplicável à classificação de determinada mercadoria.

Frisa-se que, no caso das importações processadas nos canais de parametrização onde há conferência aduaneira, seja documental ou física (amarelo, vermelho e cinza), quando da classificação fiscal, os fatos já estão todos presentes no momento da conferência aduaneira, restando ao fiscal a concordância ou não da classificação sugerida. Sobrevindo qualquer dúvida, o fiscal ainda poderá redirecionar a mercadoria a outro canal, cuja conferência é mais rigorosa e ainda poderá sugerir ao importador a alteração da classificação constante na DI apresentada.

No entanto, após a conferência aduaneira e a concretização do desembaraço aduaneiro, a aduana não poderá reanalisar o lançamento efetuado alterando a classificação da mercadoria, uma vez que qualquer alteração na classificação importa a modificação na valoração jurídica de determinado fato que já estava presente e disponível no momento da conferência fiscal.

A autoridade administrativa cabe à aplicação do direito, a lei deve ser conhecida e devidamente aplicada no ato de lançamento, quaisquer incorreções na valoração jurídica que fundamenta a prática do ato administrativo não pode ensejar a modificação da situação individual e concreta anteriormente estabelecida.

Neste sentido, é importante transcrever as citações colacionadas por Sacha Calmon Navarro Coelho (2012), de autoria de Gilberto de Ulhôa Canto e de Antônio Roberto Sampaio Dória, respectivamente:

A lei não se pode admitir ignorada dos funcionários fiscais encarregados de proceder ao lançamento, e, assim, o erro de direito que estes cometem no exercício de suas atribuições não justifica a alteração da situação individual criada pelo lançamento em favor do contribuinte, pois é

presumido que os agentes do fisco tivessem tido presentes todos os elementos jurídicos em vigor ao tempo em que o efetuaram. (CANTO apud COELHO, 2012, p. 676)

A orientação fiscal poderá variar com relação a outros contribuintes, mas nunca quanto àquele que já adquiriu, por ato administrativo regular, Direito Público subjetivo de não recolher determinado tributo. Entender o contrário seria implantar o regime do arbítrio e da insegurança nas relações entre o fisco e o contribuinte, em manifesta contradição com a índole de nosso sistema jurídico. (DÓRIA, apud COELHO, 2012, p. 676-677)

Logo, a revisão de lançamento em decorrência de erro na classificação fiscal de mercadorias, parametrizadas nos canais de conferência (amarelo, vermelho e cinza) é vedada, porquanto o fisco, após toda verificação documental, procede ao desembaraço aduaneiro - o próprio ato de lançamento- torna-se responsável pelo erro, visto que lhe compete o conhecimento das normas e a sua correta aplicação, sendo este erro inexcusável.

Destaque-se que, para alguns dos poucos autores que discorrem sobre o tema, Rosaldo Tresivan (2012) e Corinto Oliveira Machado (2013), é possível a revisão da classificação fiscal declarada pelo contribuinte, independente da conferência ou não da mercadoria, sendo passível de alteração o lançamento, tanto em decorrência do erro de fato como do erro de direito. No entanto, os autores ressaltam que não se pode alterar o entendimento geral e generalizado acerca da classificação de determinado produto para aplicar retroativamente a nova interpretação a casos pretéritos (mudança de critério jurídico).

Para esses autores haveria uma diferença substancial entre o erro de direito e a mudança de critério jurídico amparada pelo art. 146 do CTN, que a seguir passaremos a discorrer.

9. Impossibilidade de revisão do lançamento em razão da modificação de critério jurídico da autoridade administrativa e o erro de direito no que tange a classificação fiscal de mercadoria

A manutenção de um ambiente onde a segurança jurídica seja preservada na relação jurídica tributária ganha relevo pela leitura do art. 146, Código Tributário Nacional: “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.”

Com respaldo no dispositivo transcrito, o Superior Tribunal de Justiça tem fundamentado as decisões que impedem a reclassificação fiscal em revisão aduaneira, reavivando a súmula do antigo Tribunal Federal de Recursos, Súmula 227: “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

Ainda, destaca-se a argumentação dirigida por Hugo de Brito Machado (2008), que sustenta a diferença substancial entre erro de direito e mudança de critério jurídico, que para o autor não podem ser confundidas entre si:

Há erro *de direito* quando o lançamento é feito *ilegalmente*, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. (...). Há *mudança de critério jurídico* quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer qual das duas seja a incorreta. (MACHADO, 2008, p. 124)
(...) mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. (MACHADO, 2008, p. 155)

E, finaliza sustentando que o erro de direito ensejaria a alteração do lançamento conforme os argumentos a seguir expostos:

Divergindo de opiniões de tributaristas ilustres, admitimos a revisão do lançamento em face de erro, que de fato, quer de direito. É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade, pelo qual a obrigação tributária nasce da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A vontade da administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. Também irrelevante é a vontade do sujeito passivo. O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura, que no conhecimento dos fatos, que no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isto, o lançamento deve ser revisto. (MACHADO, 2008, p. 155)

De nossa parte, não se pode concordar com a corrente que defende a revisibilidade do lançamento por erro de direito, com fundamento diferente dos acima expostos e com amparo nos ensinamentos de Alberto Xavier (2002).

As limitações impostas à revisão do lançamento estão disciplinadas no art. 149 do CTN, que de forma taxativa prevê os casos em que será possível modificar o ato de lançamento, destacando-se a hipótese de alteração prevista no inciso VIII: “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”.

Extraí-se do dispositivo citado que é vedada a revisão de lançamento de fatos conhecidos e provados na ocasião do lançamento, apenas sendo fundamento da alterabilidade do lançamento à apreciação de fato não conhecido ou não provado, pois representam a ignorância ou a falsa representação dos fatos no momento da feitura do lançamento.

Destarte, resta analisar o alcance do art. 146 do CTN no que tange a alteração do lançamento, contrapondo a colocação de Hugo de Brito Machado (2008), que sustenta que a mudança de critério jurídico é a interpretação individual do agente substituída por outra igualmente correta.

Não se pode concordar com tal assertiva, isto porque não há espaço para qualquer discricionariedade, a mesma lei não pode, em um dado momento

histórico, exprimir mais de um sentido ou significado. Segundo Xavier (2002) o alcance da lei é necessariamente unívoco, o que leva a concluir que a substituição de uma interpretação por outra consiste necessariamente no erro da primeira.

Com maestria, Alberto Xavier, estabelece a diferença entre erro de direito e modificação de critérios jurídicos:

A nota distintiva entre o erro de direito em sentido estrito e a modificação dos critérios jurídicos está em que o primeiro tem caráter individual, ou seja, refere-se a uma nova apreciação pela mesma autoridade (ou seu superior hierárquico) de um dado caso concreto, apreciação essa em relação à qual se constata ter havido defeituosa interpretação ou aplicação da lei; enquanto a segunda tem caráter genérico, no sentido de que a fonte da modificação é um ato genérico visando uma pluralidade indeterminada de casos em relação aos quais se entendeu adotar uma “nova interpretação” da lei. (XAVIER, 2002, p. 259, grifou-se)

Adota-se para o estudo ora empreendido a diferenciação acima estabelecida, considerando o erro de direito e a modificação dos critérios jurídicos regimes distintos, do qual o primeiro tem caráter individual e consiste na nova apreciação de um dado caso concreto pela mesma autoridade administrativa (ou superior hierárquico), e o segundo é geral e visa à modificação de uma pluralidade de casos motivados na mudança de interpretação da lei.

Fixa-se, então, a premissa de que: “Erro de direito e modificação de critérios jurídicos, são, assim, dois limites distintos, mas cumulativos à revisão do lançamento. O lançamento não pode ser revisto nem por erro de direito, direta ou imediatamente, nem por erro constatado, indiretamente e mediatamente, por norma genérica superveniente.” (XAVIER, 2002, p. 262)

Portanto, o art. 146 pode ser compreendido como corolário do princípio da não retroatividade da lei e da interpretação superveniente, visando proteger o contribuinte contra atos de modificação de lançamentos já individualizados referente a um mesmo sujeito passivo.

Em vista disso, é possível voltar à problemática da reclassificação fiscal e estabelecer limites à atuação administrativa quanto à revisão aduaneira (art. 54 DL 37/66) e da alteração do lançamento (145, 146 e 149 do CTN).

Como já enfatizado, as limitações enfrentadas na revisão aduaneira deverão considerar o procedimento fiscal aduaneiro e o exame realizado nos canais de conferência, ou seja, o grau de interferência da administração no despacho aduaneiro determinará a modalidade de lançamento atinente e será essencial para diferenciar e embasar a aplicação da revisão aduaneira ou da revisão do lançamento.

A classificação de mercadoria proveniente da parametrização do canal verde de conferência aduaneira, onde não há conferência documental, nem mesmo física da mercadoria, sendo o desembaraço automático, são passíveis de revisão aduaneira quanto ao erro de direito verificado após o desembaraço.

Ressalte-se aqui que, conforme diferenciação estabelecida entre erro de direito e da modificação de critério jurídico, no canal verde entende-se possível à revisão aduaneira com base no erro de direito (defeituosa aplicação da lei realizada pelo contribuinte na declaração). No entanto, quando se tratar de modificação de critério jurídico (de forma genérica adota-se nova interpretação da lei alcançando uma pluralidade de casos), a autoridade administrativa não pode rever o despacho aduaneiro e reclassificar a mercadoria para aplicar nova interpretação da lei, devendo ser respeitada a interpretação aplicada à época do desembaraço.

Entretanto, quando estivermos diante de mercadorias submetidas à conferência aduaneira adstrita aos canais amarelo, vermelho e cinza, onde há a conferência documental e até física, resultando o desembaraço aduaneiro em ato de lançamento na modalidade por declaração – ou para os que entendem ser por homologação expressa -, não podemos mais falar em revisão aduaneira (revisão do despacho aduaneiro) e sim em revisão de lançamento que deve observar o rol

taxativo do art. 149 do CTN, que estabelece os casos em que o lançamento poderá ser revisto.

O que se pretende com o estudo ora apresentado é estabelecer que o erro na classificação fiscal das mercadorias, que foram objeto de conferência aduaneira nos canais amarelo, vermelho e cinza, caracterizam-se como erro de direito, ao passo que o importador fornece todas as informações fatuais a aduana, que deve aplicar e conhecer com exatidão as normas aplicáveis. Uma vez desembaraçada a mercadoria classificada incorretamente, a responsabilidade do erro recai sobre a autoridade administrativa, porquanto conhecia os fatos e a ela incumbia a correta aplicação do direito, não podendo alterar a situação individual criada em favor do contribuinte.

Ou seja, a autoridade não cumpriu o dever de verificar e efetuar corretamente o lançamento, criando expectativa ao contribuinte quanto à legalidade do ato, sendo vedada a posterior alteração da classificação adotada, pois a lei não pode ser ignorada pelos funcionários fiscais, que devem aplicar corretamente o direito.

Portanto, o instituto da revisão aduaneira não pode ser utilizado com vistas a permitir a reclassificação fiscal de mercadoria submetida à conferência aduaneira nos canais amarelo, vermelho e cinza, pois se trata de erro de direito, um desajuste na aplicação e na valoração jurídica dos fatos que estavam presentes no ato do desembaraço e, caso restasse qualquer dúvida, deveria ter sido sanada antes do desembaraço aduaneiro.

Ainda, o art. 149 do CTN apenas possibilita a alteração do ato de lançamento quando se tratar de erro de fato, não havendo amparo legal para modificação baseada em erro de direito. A impossibilidade de reclassificação fiscal de mercadorias também deve obediência ao prescrito no art. 146 do CTN, que se refere à modificação de critérios jurídicos.

Então, caso não seja observado qualquer fato novo ou não provado após desembaraço aduaneiro, não será possível proceder à alteração do lançamento com a reclassificação fiscal de mercadorias sujeitas a conferência nos canais amarelo, vermelho e cinza, onde há interferência da autoridade administrativa na operacionalização do lançamento.

Ressalte-se que, quando o importador agir com dolo, fraude e simulação, é perfeitamente possível a alteração do lançamento com a reclassificação fiscal da mercadoria, até porque essas hipóteses estão expressamente previstas no art. 149 do CTN, o que não ocorre com o erro de direito, que não encontra respaldo legal.

Desta forma, não pode o fisco utilizar-se da revisão aduaneira para embasar a reclassificação fiscal da mercadoria de forma indiscriminada e irrestrita, haja vista que, quando estivermos diante de desembaraço aduaneiro efetuado no canal verde, é possível à revisão aduaneira para reanálise do procedimento do despacho aduaneiro. Todavia, quando o desembaraço ocorrer por intermédio dos canais de conferência aduaneira nos canais amarelo, vermelho e cinza, não se pode mais falar em revisão aduaneira, visto que com o desembaraço concretiza-se o lançamento, devendo observar o disposto no art. 149, que disciplina taxativamente as hipóteses em que o lançamento poderá ser alterado.

Uma vez que a classificação fiscal da mercadoria determina a alíquota incidente na operação de importação, qualquer modificação por parte da administração no tocante a reclassificação fiscal, sem apontar qualquer aspecto material novo, resulta na ocorrência de erro de direito e não há amparo legal para revisão do lançamento para erro desta natureza.

O fisco deverá sempre observar os dispositivos expressos no art. 146 e 149 do CTN quando desejar efetuar a reclassificação fiscal de mercadorias, visto que, conforme apontado, o erro na classificação consiste em erro de direito e não é alterável com amparo no instituto da revisão aduaneira quando efetuado o lançamento por declaração ou mesmo com a ocorrência da homologação expressa

(entendidas como o próprio ato de lançamento), pois se trata na verdade de revisão de lançamento, que encontra limites na legislação vigente. No entanto, tem-se que a classificação fiscal de mercadorias parametrizadas no canal verde pode ser alterada com fundamento na revisão aduaneira, haja vista a inexistência de lançamento, porém também deve observância ao disposto no art. 146 do CTN, que impede a mudança de critério jurídico da administração para alcançar lançamento já efetuados com relação um mesmo sujeito passivo, assegurando um mínimo de segurança jurídica aos contribuintes.

10. CONCLUSÃO

Diante do estudo apresentado foi possível constatar que a revisão aduaneira utilizada para amparar a reclassificação fiscal de mercadorias, após o desembaraço aduaneiro, só poderá ser manejada quando a conferência aduaneira é realizada no canal verde, onde o desembaraço da mercadoria é automático e não há interferência da autoridade tributária.

Já no que concerne à conferência nos demais canais (amarelo, vermelho e cinza), onde a autoridade tributária faz a análise documental e até física da mercadoria, considera-se que o próprio desembaraço aduaneiro é o ato de lançamento, caracterizando-se na modalidade de lançamento por declaração.

Portanto, perfectibilizado o ato de lançamento, nos referidos canais, não se pode mais utilizar a revisão aduaneira com vistas a alterar o ato de lançamento em si. Então, teremos de observar às próprias regras atinentes a alteração do lançamento previstas no art. 149 do CTN, que expressamente elencam as hipóteses em que é permitida a modificação do lançamento.

Dentre as hipóteses, constata-se que o art. 149 do CTN apenas possibilita a alteração do ato de lançamento quando se tratar de erro de fato, não havendo amparo legal para modificação baseada em erro de direito.

O erro na classificação fiscal da mercadoria, indubitavelmente, deve ser enfrentado como erro de direito, decorrente da aplicação equivocada da legislação vigente.

Assim, após a conferência aduaneira e da concretização do desembaraço aduaneiro, a aduana não poderá reanalisar o lançamento alterando a classificação fiscal da mercadoria, vez que qualquer alteração na classificação importa a modificação na valoração jurídica de determinado fato que já estava presente e disponível no momento da conferência fiscal.

A autoridade administrativa cabe à aplicação do direito e a lei deve ser conhecida e devidamente aplicada no ato de lançamento, quaisquer incorreções dos critérios jurídicos, que fundamentara a prática do ato administrativo, não pode ensejar a modificação da situação individual e concreta estabelecida.

Desta forma, não pode o fisco utilizar-se da revisão aduaneira para embasar a reclassificação fiscal de mercadoria de forma indiscriminada e irrestrita, haja vista que, quando estivermos diante de desembaraço aduaneiro efetuado no canal verde, é possível à revisão aduaneira para reanálise do procedimento do despacho aduaneiro, pois se considera inexistente o ato de lançamento. Todavia, quando o desembaraço ocorrer por intermédio dos canais de parametrização amarelo, vermelho e cinza, não se pode mais falar em revisão aduaneira, porque com o desembaraço concretiza-se o lançamento, devendo-se observância ao disposto no art. 149, que disciplina taxativamente as hipótese em que o lançamento poderá ser revisto, não havendo amparo legal para a alteração do lançamento que visa à reclassificação fiscal de mercadorias consistente em erro de direito.

11. BIBLIOGRAFIA

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. 6. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. Decreto 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Brasília DF: Senado Federal, 1988.

_____. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680, 2 de outubro de 2006. Brasília, DF.

ARAÚJO, Ana Clarissa M. dos Santos. Tributação Aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-; coordenação Marcelo Magalhães Peixoto, Angela Sartori, Luiz Roberto Domingo. 1. ed. São Paulo: MP, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Curso de Direito Tributário. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

LUZ, Rodrigo. Comércio internacional e legislação aduaneira: teoria e questões. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Corinto Oliveira. Tributação Aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-; coordenação Marcelo

Magalhães Peixoto, Angela Sartori, Luiz Roberto Domingo. 1.ed. São Paulo: MP, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva MARTINS (coordenador). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. Lançamento Tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SOSA, Roosevelt Baldomir. Comentários à Lei Aduaneira. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

TREVISAN, Rosaldo. A Revisão Aduaneira de Classificação de Mercadorias na Importação e a Segurança Jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO; Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. (Org.). Tributação e Direitos Fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341-376

XAVIER, Alberto. Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.