

## RECLASSIFICAÇÃO ADUANEIRA E PROTEÇÃO DA CONFIANÇA CUSTOMS RECLASSIFICATION AND PROTECTION OF CONFIDENCE

Solon Sehn<sup>1</sup>

**RESUMO:** O presente artigo tem por objeto o estudo dos limites jurídicos aplicáveis na revisão aduaneira da classificação de mercadorias decorrentes do princípio da proteção da confiança.

**Palavras-chave:** Tributos Aduaneiros; Sistema Harmonizado; Classificação de Mercadorias; Revisão Aduaneira; Infrações e Penalidades; Proteção da Confiança; Expectativas Legítimas.

**ABSTRACT:** The purpose of this article is to examine the legal limits of the classification of goods in customs post-release control arising from the trust protection principle.

**Keywords:** Customs Duties; Harmonises System; Classification of Goods; Post Release Control; Non-Compliance Penalties; Trust Protection Principle; Legitimate Expectations.

### 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A reclassificação do produto importado pode ser realizada por resolução do declarante ou da autoridade aduaneira. No primeiro caso, presentes os requisitos do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, pode configurar uma denúncia espontânea, afastando, por conseguinte, a multa pela classificação aduaneira indevida. Quando a iniciativa for do Auditor-Fiscal, pode ocorrer em sede de conferência aduaneira ou dentro do prazo de revisão aduaneira. Na conferência, a fiscalização promove a interrupção do despacho de importação, formalizando a exigência no Siscomex. Se concordar com a medida, o declarante deve retificar a classificação aduaneira na declaração de mercadorias, recolhendo a multa correspondente e eventual diferença do crédito tributário. Do contrário, pode apresentar uma manifestação de inconformidade que, ao ser apreciada pela autoridade aduaneira, resultará na reconsideração da exigência ou na lavratura de um auto de infração.

---

<sup>1</sup> Advogado, graduado pela UFPR. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor e Coordenador Científico do Curso de Direito Aduaneiro e Tributação do Comércio Exterior da APET (Associação Paulista de Estudos Tributários). Professor Conferencista no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários). Ex-Conselheiro do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.



O problema é que, como se sabe, nem sempre é fácil realizar a classificação aduaneira de uma mercadoria, mesmo para profissionais especializados e habituados em trabalhar com a matéria. Há casos - especialmente quando surgem produtos novos, como as pulseiras esportivas (*smart watch*), entre outros - em que as próprias autoridades demoram alguns anos para formar uma interpretação consolidada acerca da NCM aplicável. Apesar disso, as importações e as fiscalizações não são interrompidas, o que faz com que o declarante, por vezes, acabe surpreendido com a constatação de que empregou uma classificação divergente da pacificada pela aduana. Há casos, inclusive, em que a classificação indevida anteriormente adotada resultou de um lançamento de ofício de um Auditor-Fiscal, ou de soluções de consulta da Coana revisadas após a superveniência de pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da OMA. Atualmente, uma das discussões mais recorrentes no direito aduaneiro diz respeito aos limites para a reclassificação em situações dessa natureza.

## 2 MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUPLEMENTAR

Na revisão aduaneira, são fiscalizados todos os aspectos do despacho de importação, inclusive a exatidão das informações prestadas pelo declarante e a regularidade do pagamento dos tributos e demais gravames devidos à Fazenda Nacional. Trata-se de um procedimento típico do direito aduaneiro, com conteúdo mais amplo que o de uma revisão do lançamento. Apesar disso, ao realizar esse ato administrativo, o Auditor-Fiscal também pode revisar o lançamento de ofício anterior, caso em que, além do prazo decadencial de cinco anos, deve observar especificamente os limites previstos nos arts. 146 e 149 do CTN:

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

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.

O art. 149 do CTN encerra três fundamentos para a revisão: a fraude, o vício de forma e o erro. É o que ensina Alberto Xavier, na obra clássica sobre o lançamento:

São três os fundamentos da revisão do lançamento: (i) fraude ou falta funcional da autoridade que o praticou; (ii) a omissão de ato ou formalidade essencial; (iii) a existência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. Pode, assim, dizer que os vícios que suscitem a anulação ou reforma do ato administrativo do lançamento são a fraude, o vício de forma e o erro.

Dentre essas hipóteses, a mais controversa é a do erro, porque envolve a polêmica em torno da possibilidade de revisão do lançamento nos casos de “erro de direito”, em face da previsão do art. 146 do CTN. A exegese desse dispositivo, como ressalta Alberto Xavier, “tem feito, entre nós, correr rios de tinta”, sem que se tenha obtido algum consenso doutrinário. Não cabe aqui a revisão de todas as diferentes propostas interpretativas. Para efeitos deste estudo, basta ressaltar que o preceito estabelece uma proibição para a revisão do lançamento assentada em mudança do referencial normativo de validade adotado no ato administrativo anterior ou em exercício de opção legal, isto é, quando a autoridade fiscal, ao realizar o segundo lançamento, pretende adotar uma providência diferente dentre os possíveis encaminhamentos alternativos previstos em lei. A hipótese mais comum, contudo, é a nova interpretação dos enunciados prescritivos considerados no primeiro lançamento, com ou sem alteração da qualificação jurídica do evento imponible. Outra possibilidade, igualmente vedada, é a aplicação de enunciados



prescritivos anteriormente ignorados, inclusive quando, no seu lugar, foi aplicado um ato normativo revogado, declarado inconstitucional, sem eficácia ou vigência.

Daí que, na revisão aduaneira, não estão abrangidos pelo art. 146 os erros de fato, ou seja, aqueles decorrentes de omissão, de inexatidão ou de incompletude na descrição do produto na etapa que – dentro do procedimento classificatório – antecede ao enquadramento legal. Nesses casos, observado o prazo decadencial, o Auditor-Fiscal pode promover a revisão de um lançamento de ofício.

### 3 REVISÃO DO LANÇAMENTO E CANAL DE CONFERÊNCIA

O art. 146 do CTN pressupõe um lançamento anterior efetuado por uma autoridade administrativa. O preceito não se aplica quando a revisão tem por objeto o ato de constituição do crédito pelo sujeito passivo ao registrar a declaração de mercadorias. A liberação (desembaraço aduaneiro) implica apenas o encerramento a fase de conferência aduaneira. Mesmo quando a declaração é parametrizada nos canais amarelo, vermelho ou cinza, não há um lançamento por homologação.

A homologação, quando não resulta do decurso do prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN<sup>2</sup>, é um ato administrativo formal e expresso. O desembaraço ou liberação não tem esse conteúdo nem finalidade. A rigor, sequer poderia, já que, durante a conferência aduaneira, há vedação para a fiscalização de um dos aspectos essenciais da incidência – a valoração aduaneira do produto –, que é realizada exclusivamente após a liberação<sup>3</sup>. A

---

<sup>2</sup> “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

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

<sup>3</sup> IN SRF nº 327/2005: “Art. 31. Os procedimentos fiscais para verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado às regras e disposições estabelecidas na legislação serão realizados após o despacho aduaneiro de importação, sob a responsabilidade da unidade da SRF com jurisdição sobre o domicílio fiscal do importador e que possua atribuição regimental para executar a fiscalização aduaneira.”.



homologação do lançamento só ocorre em sede de revisão aduaneira ou, tacitamente, com o esgotamento do prazo para sua realização.

Esse regime jurídico – que, a propósito, é expresso na legislação aduaneira (Decreto-Lei nº 37/1966, art. 51, § 1<sup>o</sup>) – parte da constatação de que a fiscalização do comércio exterior constitui uma atividade complexa. Abrange verificações de ordem tarifária e não-tarifária que, apesar do seu grau de dificuldade, não podem ser negligenciadas. Por isso, sempre há uma tensão entre o tempo exigido para um exame adequado e a necessidade de rapidez na liberação. A demora gera custos adicionais para importador. Esses resultam das despesas de armazenagem da mercadoria no recinto alfandegado e da sobrestadia (*demurrage*) eventualmente devida pelo atraso na devolução das unidades de carga (contêineres). Não é por outra razão que, dentro das melhores práticas de gestão de riscos, a falta de celeridade na liberação é considerada um indício de primitivismo das técnicas de controle aduaneiro vigentes em um país. Modernamente, no direito comparado, as aduanas estão cada vez mais compreendendo que não é necessário nem eficiente concentrar o controle na fronteira, sobretudo porque, em muitos casos, só um exame *a posteriori* pode fornecer a imagem completa da operação<sup>5</sup>.

Por isso, o legislador não atribuiu um efeito jurídico homologatório ao desembaraço aduaneiro. Essa solução obrigaria o Auditor-Fiscal, no exercício de atividade administrativa vinculada, a realizar uma fiscalização exauriente na zona primária. Afinal, de outra forma, não teria outra oportunidade para reexaminar todos os aspectos do despacho aduaneiro.

---

<sup>4</sup> “Art. 51. Concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)”.

<sup>5</sup> Com efeito, segundo ressalta James T. Walsh, “[...] as administrações aduaneiras estão aceitando cada vez mais que não é mais necessário ou eficiente concentrar todos os seus controles nas fronteiras. Essa mudança de abordagem, muitas vezes resistida pelos tradicionalistas da alfândega, é de particular benefício para o controle da valoração. O trabalho de valoração sempre foi ideal para controles pós-liberação (“*post-release controls*”), porque a imagem completa (“*the complete picture*”) que proporciona a base para a valoração só está totalmente disponível a partir dos registros do importador”. Tradução nossa. Original: “[...] customs administrations are increasingly accepting that it is no longer necessary or effective to concentrate all their controls at frontiers. This change in approach, often resisted by customs traditionalists, is of particular benefit for valuation control. Valuation work has always been ideally suited to post-release controls, because the complete picture that provides the basis for valuation is only fully available from an importer’s records.” WALSH, James T. Customs valuation. In: KEEN, Michael (ed.). *Changing customs: challenges and strategies for the reform of customs administration*. Washington, D.C.: *International Monetary Fund*, 2003, p. 90-91.



Há classificações aduaneiras que, devido a sua complexidade, demandam bastante tempo para serem realizadas. Ademais, não raro, diante de produtos novos ou pouco usuais, a própria aduana controverte acerca da NCM aplicável. Imagine-se o atraso que situações dessa natureza acarretariam, com todos os custos decorrentes para a atividade econômica produtiva. Não seria razoável, acaso fosse realmente previsto, um procedimento dessa natureza. Por sorte, bem analisada, não é isso que estabelece a legislação aduaneira nacional.

Esse entendimento é amplamente acolhido na Jurisprudência do Carf:

REVISÃO ADUANEIRA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE DIFERENÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO E APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PREVISÃO EXPRESSA EM LEI APÓS O ATO DE DESEMBARÇO ADUANEIRO. POSSIBILIDADE. No âmbito do procedimento do despacho aduaneiro de importação, o ato de desembarço aduaneiro da mercadoria encerra a fase de conferência aduaneira mediante a liberação da mercadoria importada, dando início a fase de revisão aduaneira, expressamente autorizada em lei, em que, enquanto não decaído o direito de constituir o crédito tributário e na eventual apuração de irregularidade quanto ao pagamento de tributos, à aplicação de benefício fiscal e à exatidão de informações prestadas pelo importador na DI, proceder o lançamento da diferença de crédito tributário apurada e, se for o caso, aplicar as penalidades cabíveis<sup>6</sup>.

Durante algum tempo, teve-se a impressão de que, diferentemente da Jurisprudência do Carf, a Primeira Seção do STJ entendia que o desembarço aduaneiro implicava a homologação do “autolancamento” realizado pelo sujeito passivo, o que, por sua vez, impedia a reclassificação assentada em mudança de critério jurídico. Contudo, em julgado do dia 13/04/2021, a 2ª Turma evidenciou justamente o contrário:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. PROCESSUAL CIVIL. ADUANEIRO. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC/1973. REVISÃO ADUANEIRA REALIZADA NA VIGÊNCIA DO DECRETO N. 6.759/2009 (RA-2009) DENTRO DA SISTEMÁTICA DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ALTERAÇÃO DE CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 50, 51, 52, 54, DO DECRETO-LEI 37/66, E DOS ARTS. 149, V E 150, §4º DO CTN. APLICABILIDADE DA SÚMULA N. 227 DO EXTINTO TFR<sup>7</sup> APENAS PARA AS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DENTRO DA SISTEMÁTICA DE LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO (ART. 147, DO CTN), OU SEJA, DECLARAÇÕES REGISTRADAS DURANTE A VIGÊNCIA DO DECRETO N. 91.030/85 (RA-85).

<sup>6</sup> Carf. 3ª S. Ac. 3102-002.348. S. 28/01/2015. No mesmo sentido: Carf. 3ª S. Ac. 3201-001.992. S. 18/03/2015; Ac. 3801-005.231. S. 18/03/2015.

<sup>7</sup> “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento” (Súmula TFR nº 227).





1. Ausente a alegada violação ao art. 535, do CPC/1973, tendo em vista a manifestação suficiente sobre os artigos de lei e teses invocados pelo recorrente.
2. O “Despacho Aduaneiro” é um procedimento que se inicia com o registro da “Declaração de Importação” (art. 44, do Decreto-Lei n. 37/66), passa pela “Conferência Aduaneira” nos chamados canais “Verde”, “Amarelo”, “Vermelho” e “Cinza” (art. 50, do Decreto-Lei n. 37/66 e art. 21, da IN/SRF n. 680/2006), depois pelo “Desembarço Aduaneiro” onde se libera a mercadoria importada (art. 51, do Decreto-Lei n. 37/66) e pode ter sua conclusão submetida a condição resolutória por 5 (cinco) anos, em razão da homologação (“Conclusão do Despacho” via “Revisão Aduaneira”) prevista no art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66 e art. 638, do Decreto n. 6.759/2009 - RA-2009).
3. Assim, o lançamento efetuado pela autoridade fiscal e aduaneira no procedimento de “Revisão Aduaneira” tem por base o art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66, o art. 150, §4º, do CTN, e o art. 638, do Decreto n. 6.759/2009 (RA-2009) que permitem a reclassificação fiscal da mercadoria na NCM. Sua autorização legal está nos incisos I, IV e V, do art. 149, do CTN.
4. São inconfundíveis a “Conferência Aduaneira” e o “Desembarço Aduaneiro” e a “Conclusão do Despacho” (“Revisão Aduaneira”) que pode se dar 5 (cinco) anos depois, tendo em vista a condição resolutória prevista tanto no art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66, quanto no art. 150, §4º, do CTN, e no art. 638, do Decreto n. 6.759/2009 (RA-2009) que adotaram a sistemática do lançamento por homologação.
5. É pacífica a jurisprudência desta Casa no sentido de que a “Conferência Aduaneira” e o posterior “Desembarço Aduaneiro” (arts. 564 e 571 do Decreto n. 6.759/2009) não impedem que o Fisco realize o procedimento de “Revisão Aduaneira”, respeitado o prazo decadencial de cinco anos da sistemática de lançamento por homologação (art. 638, do Decreto 6.759/2009). Precedentes: REsp. n. 1.201.845/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 18.11.2014; REsp. n. 1.656.572/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.04.2017; AgRg no REsp. n. 1.494.115/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 03.03.2015; REsp. n. 1.452.531/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 12.08.2014; REsp. n. 1.251.664/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.08.2011.
6. Indiferente os canais adotados para a “Conferência Aduaneira” (“Verde”, “Amarelo”, “Vermelho” ou “Cinza”), somente há que se falar em lançamento efetuado no ato de “Conferência Aduaneira” se houver a apresentação da Manifestação de Inconformidade a que se refere o art. 42, §2º, da IN/SRF n. 680/2006. Não ocorrendo esse lançamento, as retificações de informações constantes da Declaração de Importação - DI são atos praticados pelo próprio contribuinte na condição de “autolancamento”, dentro da sistemática de lançamento por homologação, apenas se cogitando da incidência do art. 146, do CTN (modificação de “critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa”), se esses atos se deram em razão de orientação expressa dada pelo fisco no momento de sua feitura que há de ser comprovada nos autos.
7. A partir do advento do Decreto n. 4.543/2002 (RA-2002), a classificação da mercadoria passou a ser ato praticado pelo CONTRIBUINTE importador na “Declaração de Importação”, o que passou a caracterizar portanto, a figura do “autolancamento” ou lançamento por homologação e não mais o lançamento por declaração que vigorava anteriormente na vigência do Decreto n. 91.030/85 (RA-85), pois o contribuinte passou a apontar todos os elementos constitutivos do fato gerador e a adiantar o pagamento. Neste mesmo momento, a inserção da “Revisão Aduaneira” dentro da sistemática do lançamento por homologação se deu também com o advento do art. 570, §2º, I, do Decreto n. 4.543/2002 (RA-2002), que passou a fazer alusão ao prazo do art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66 (lançamento por homologação) e não mais ao do art.



149, parágrafo único (revisão de ofício de lançamento), como o fazia o art. 456, do Decreto n. 91.030/85 (RA-85).

8. O registro é importante porque invariavelmente os contribuintes invocam jurisprudência deste STJ, respaldada na Súmula n. 227 do extinto TFR (“A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento”) construída para a situação anterior [vigência do Decreto n. 91.030/85 (RA-85)] onde o lançamento era por declaração para as situações que tais (art. 147, do CTN), o que impossibilitava a realização de lançamento suplementar pelo fisco para corrigir a classificação fiscal, já que seria um segundo lançamento efetuado com base no art. 149, parágrafo único, do CTN, havendo, portanto, o óbice do art. 146, do mesmo CTN.

Contudo, em se tratando de Declaração de Importação registrada após a revogação do Decreto n. 91.030/85 (RA-85), na “Revisão Aduaneira” o que existe é o lançamento em si efetuado por vez primeira dentro da sistemática do lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN) e não uma revisão de lançamento já efetuado, que seria um segundo lançamento realizado consoante o art. 149, parágrafo único, do CTN.

9. Assim, para as Declarações de Importação registradas após a revogação do Decreto n. 91.030/85 (RA-85) é inaplicável a Súmula n. 227 do extinto TFR (“A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento”) e, por conseguinte, são inaplicáveis os precedentes: REsp. n. 1.112.702/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20.10.2009; AgRg no REsp. n. 1.347.324/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2013; REsp. n. 1.079.383/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 18.06.2009; AgRg no REsp 478389/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 25.09.2007; REsp 654076/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 19.04.2005; REsp 412904/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 07.05.2002; REsp. n. 27.564/RJ, Segunda Turma, Rel. Ari Pargendler, julgado em 02.05.1996; dentre outros que se referem à sistemática de lançamento anterior.

10. Recurso especial não provido<sup>8</sup>.

Essa decisão, além de esclarecer o sentido da Jurisprudência do STJ, afastou recente interpretação que vincula a possibilidade de revisão aos diferentes canais de conferência. Dentro dessa exegese, a revisão aduaneira seria permitida no canal verde e, ressalvados os casos de dolo, vedada no amarelo, vermelho ou cinza:

**EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. CANAIS VERMELHO E AMARELO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REVISÃO ADUANEIRA. IMPOSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. IPCA-E.**

1. Tendo a mercadoria sido selecionada para os canais amarelo, vermelho ou cinza de conferência aduaneira (hipóteses em que a autoridade aduaneira analisa a documentação fiscal e a verificação física da própria mercadoria), não se admite posterior revisão aduaneira (excetuados os casos de dolo), uma vez que, em tais casos, a autoridade fiscal anuiu com as informações prestadas pelo importador.

2. Os honorários de sucumbência devem ser corrigidos monetariamente pelo IPCA-E, sendo indevida a utilização da taxa SELIC para sua atualização<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> STJ. 2ª T. REsp 1576199/SC. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Julg. em 13/04/2021, DJe 19/04/2021.

<sup>9</sup> TRF4. 2ª T. Apelação/Remessa Necessária nº 5003541-95.2015.404.7205. Des. Fed. Rômulo Pizzolatti. J.





Não obstante, a vinculação da possibilidade de revisão aduaneira ao canal de conferência não parece a melhor interpretação. O grau de profundidade da fiscalização nesses diferentes canais apresenta uma dinâmica que não difere da que ocorre com os demais tributos. No imposto de renda, por exemplo, ao examinar uma declaração de ajuste anual, o auditor pode realizar uma fiscalização sumária ou exauriente. A única particularidade é que, no despacho de importação, a legislação aduaneira atribuiu denominações próprias e definiu critérios para cada um desses diferentes graus. Não obstante, independentemente da profundidade da fiscalização, o ato administrativo final é sempre a mesmo: o desembaraço aduaneiro. E esse produz apenas os efeitos jurídicos previstos na legislação: a nacionalização da mercadoria e o encerramento fase de conferência aduaneira. Não há enunciado prescritivo algum atribuindo um efeito homologatório ao desembaraço aduaneiro ou vinculando esse efeito ao canal de parametrização. Por isso, em qualquer caso, a vedação do art. 146 do CTN não incide quando a revisão tem por objeto o ato de constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo ao registrar a declaração de mercadorias.

Porém, não se pode deixar de reconhecer que, dependendo das particularidades do caso concreto, há situações-limite em que, apesar da inaplicabilidade do art. 146 do CTN, é necessária a preservação de expectativas legítimas do declarante, em razão do princípio constitucional da proteção da confiança.

#### **4 LIMITAÇÕES DECORRENTES DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA**

O controle aduaneiro é um *múnus público* que deve ser exercido com a estrita observância dos princípios e regras constitucionais. Assim, a revisão aduaneira não pode ocorrer ao arrepio da proteção da confiança. Esse princípio, que é inerente ao Estado Democrático de Direito, garante aos cidadãos a estabilidade de orientação, mediante preservação de expectativas legítimas resultantes de atos do Poder Público, ainda que esses venham a ser declarados inválidos<sup>10</sup>.

---

14/09/2016. No mesmo sentido, cf: TRF4. 2ª T. Apelação/Reexame Necessário nº 5008216-33.2012.404.7100. Rel. Juíza Federal Carla Evelise Justino Hendges. J. 17/06/2014; TRF4. 2ª T. Apelação/Reexame Necessário nº 5003948-03.2016.404.7000. Rel. Juíza Federal Cláudia Maria Dadico. J. 30/11/2016; RF4. 2ª T. AC 5004159-15.2016.4.04.7202. Rel. Des. Fed. Andrei Pitten Velloso. J. 28/09/2018.

<sup>10</sup> Sobre o tema, cf.: NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid,



Foi inspirada nesse princípio que a Lei nº 13.655/2018 incluiu o art. 24 na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB):

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Antes disso, o art. 100 do Código Tributário Nacional já previa que:

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

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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

Em matéria de sanções aduaneiras, por sua vez, o art. 101 do Decreto-Lei nº 37/1966 estabelece as seguintes regras:

Art. 101. Não será aplicada penalidade – enquanto prevalecer o entendimento – a quem proceder ou pagar o imposto:

I – de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não;

II – de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte;

---

2000, p. 24 e ss.; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996, p. 257; ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 5. Ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 381 e ss.; ÁVILA, Humberto. Benefícios inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. *RIDT* v. 5, p. 98; ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 293 e ss.; MELO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 109-110 COTTER, Juan Patricio. *Las infracciones aduaneras*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013, p. 132 e ss.; COTTER, Juan Patricio. *Derecho aduanero*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, tomo I, 2014, p. 527 e ss.; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 316 e ss.



III – de acordo com interpretação fiscal constante de circular, instrução, portaria, ordem de serviço e outros atos interpretativos baixados pela autoridade fazendária competente.

Esses atos normativos infraconstitucionais são relevantes para a concretização do princípio da proteção da confiança. Contudo, devem ser interpretados com cautela, já que podem levar à conclusão equivocada de que o alcance do princípio seria limitado ao disposto no art. 24 da LINDB, ao art. 100 do CTN e ao art. 101 do Decreto-Lei nº 37/1966.

É importante compreender que esses dispositivos não esgotam nem limitam o conteúdo do princípio da proteção da confiança. Em primeiro lugar, porque, como ninguém desconhece, são as leis que devem ser interpretadas a partir da Constituição, e não o contrário. Em segundo lugar, porque, no constitucionalismo contemporâneo, encontra-se definitivamente superada a concepção que, diminuindo a relevância normativa dos princípios, os considerava uma espécie de *direito à espera de lei*<sup>11</sup>. Os princípios têm força normativa própria e desempenham uma *ação imediata*, isto é, podem ser aplicados diretamente enquanto critério de solução para um caso concreto<sup>12</sup>. Assim, a proteção da confiança não implica apenas o afastamento da multa ou dos acréscimos legais, mas a própria estabilização da orientação pretérita, com a preservação de todas as consequências jurídicas correspondentes. Logo, se a interpretação anterior autorizava a aplicação de uma alíquota reduzida ou, eventualmente, a desoneração da operação, esses efeitos jurídicos devem ser inteiramente preservados<sup>13</sup>. Ademais, não são apenas as interpretações adotadas em atos de caráter geral, em jurisprudência ou em práticas administrativas reiteradas que devem ser preservadas. O princípio também se aplica aos atos administrativos individuais e concretos.

Com efeito, segundo como ensina o Professor Humberto Ávila<sup>14</sup>:

<sup>11</sup> TÁCITO, Caio. O direito a espera de lei. *RDA* 181-2:38-45.

<sup>12</sup> As noções de *ação mediata e imediata* dos princípios são desenvolvidas pelo constitucionalista Jorge Mirante (MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional: constituição e inconstitucionalidade*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, tomo II, 1996, p. 226).

<sup>13</sup> Como destaca César García Novoa, “obviamente, en ocasiones la aplicación de la seguridad jurídica puede tener que garantizarse a través de la afirmación de situaciones aparentemente injustas, y ello está en la esencia de determinadas *instituciones* – como la prescripción o la caducidad –, o la imposibilidad de revisar situaciones consolidadas aun cuando conste que las mismas son ilegales o manifestamente injustas.” (NOVOA, *El principio...*, *op. cit.*, p. 25-26).

<sup>14</sup> ÁVILA, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 417.



A base da confiança traduz-se nas normas que serviram de fundamento para a (in)ação individual. Essa base tanto pode ser geral e abstrata, como uma lei, quanto individual e concreta, como um ato administrativo ou uma decisão judicial. Ela também pode ser *positiva*, por meio de atos voluntários e ativos, a exemplo do que ocorre com uma decisão judicial clara e precisa, com um ato administrativo concludente e portador de uma promessa ou com uma prática reiterada e uniforme da Administração ou, ainda, com um ato normativo legislativo. A base também pode ser *negativa*, passiva e, por vezes, involuntária, como, por exemplo, a tolerância administrativa ou a longa ausência de exercício de uma prerrogativa administrativa, cujo uso não seja submetido a prazo decadencial<sup>15</sup>.

Outro aspecto relevante, ressaltado por J. J. Gomes Canotilho, é que, na atual *sociedade de risco*, há um uso crescente de *atos provisórios* e *precários* por parte do Estado. Isso proporciona uma capacidade de reação e de reorientação do interesse público diante da alteração das circunstâncias fáticas e de novos conhecimentos técnicos e científicos. Porém, essa necessidade também deve ser articulada “[...] com a salvaguarda de outros princípios constitucionais, entre os quais se conta a proteção da confiança, a segurança jurídica, a boa fé dos administrados e os direitos fundamentais”<sup>16</sup>.

Ressalte-se ainda que, para parte da doutrina, a proteção da confiança não seria aplicável diante de normas obscuras e contraditórias. Porém, como ensina Humberto Ávila, essa interpretação não pode ser acolhida, porque implica um resultado paradoxal, fazendo com que o Estado, a despeito de não ter cumprido com o seu dever constitucional de proporcionar “segurança de orientação” aos cidadãos, acabe por se beneficiar da própria falha<sup>17</sup>. Ademais, nos dias de hoje, como pondera Ernest Benda, vive-se um autêntico estado de *aluvião de leis*,

<sup>15</sup> *Ibid.*, p. 392. O autor ressalta que: “Quanto maior for o grau de permanência da base, maior deve ser a proteção da confiança nela depositada. Isso porque há: *atos com pretensão de permanência*, como uma lei sem prazo final de vigência; *atos meramente provisórios*, cuja eficácia definitiva depende de outro ato subsequente, como uma medida provisória ou uma decisão administrativa intermediária; e *atos carentes de definitividade*, dada a existência de competência para a sua modificação por questões de política econômica, como alterações de tributos, que podem ter a sua alíquota modificada por decreto do Presidente da República. Ora, esses atos não têm o mesmo grau de permanência – alguns nascem para durar e outros são destinados, desde o início, a uma existência provisória, quando não efêmera.” (*Ibid.*, p. 406). Assim, “[...] sendo a aptidão para gerar confiança o critério distintivo da base, também não se pode igualar a eficácia constitutiva de confiança de um ato com pretensão de permanência com a de um ato meramente transitório e circunstancial” (*Ibid.*, p. 406-407). Ver ainda: ÁVILA, *Segurança...*, *op. cit.*, p. 373 e ss.

<sup>16</sup> CANOTILHO, *Direito...*, *op. cit.*, p. 266.

<sup>17</sup> ÁVILA, *Segurança...*, *op. cit.*, p. 384.



marcado por uma abundância cada vez maior de atos normativos complexos e confusos<sup>18</sup>. Portanto, afastar a proteção da confiança em situações dessa natureza, implicaria uma progressiva e injustificada redução da garantia constitucional, justamente em um período no qual os cidadãos e as empresas mais necessitam de uma maior segurança jurídica.

Não há uma rigidez nem um caráter absoluto nos fatores que podem desencadear uma expectativa legítima do sujeito passivo. A proteção da confiança é um princípio constitucional e, como todo princípio, é um *mandado de otimização*. Assim, como ensina Robert Alexy, apresenta uma flexibilidade de aplicação em diferentes graus, dependendo de uma ponderação (harmonização) diante do caso concreto e das possibilidades jurídicas<sup>19</sup>. Dito de um modo, na linha de Ronald Dworkin, diferentemente das regras jurídicas, os princípios não são aplicados dentro de uma lógica de *all-or-nothing*, mas de *peso* ou *importância relativa*<sup>20</sup>. Portanto, só no caso concreto será possível determinar quando se tem uma relação de lealdade e, por conseguinte, uma *pretensão de permanência* digna de tutela.

Porém, em matéria classificatória, alguns parâmetros podem ser delineados:

#### a) **Limites de aplicabilidade**

Há limites para a aplicação do princípio da proteção da confiança. Em primeiro lugar, o ato do Poder Público não pode ser manifestamente inválido nem ter resultado da participação do particular na produção do vício, o que compreende o dolo, a coação, o suborno e, entre outras hipóteses, a disponibilização de dados inexatos ou falsos<sup>21</sup>. Em matéria de classificação aduaneira, isso significa que o declarante não pode ter faltado com a verdade ao descrever o produto nem violado o dever jurídico de promover a descrição completa. Em segundo lugar, não há que se falar em proteção de confiança que não foi exercida, ou seja, o particular deve ter praticado atos concretos de execução. No direito público, o exemplo lembrado pela doutrina em

<sup>18</sup> BENDA, Ernest. El Estado social de derecho. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. *Manual de derecho constitucional*. Trad. Antonio López Pina. 2. ed. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2001, p. 516-517.

<sup>19</sup> ALEXY, *Teoria...*, op. cit., p. 86 e ss.

<sup>20</sup> DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. 16. ed. Massachusetts: Harvard University Press, 1997, p. 76 e ss.

<sup>21</sup> ÁVILA, *Segurança...*, op. cit., p. 382-383.



situações dessa natureza é a obtenção da licença para construir, que pressupõe, para fins protetivos, o início da construção<sup>22</sup>. Essa lição, aplicada ao direito aduaneiro, implica que não se pode pretender a manutenção de uma determinada classificação se a importação ainda não foi iniciada. Dessa forma, se alteração da classificação ocorrer antes de o sujeito passivo iniciar os atos necessários à introdução da mercadoria com intenção integradora no território aduaneiro, não há confiança passível de ser tutelada.

#### **b) Liberação da mercadoria**

O fato de ter ocorrido o desembaraço sem oposição quanto à classificação aduaneira, isoladamente considerado, não é apto para criar uma expectativa de estabilização. De acordo com a legislação aduaneira vigente, o desembaraço ou liberação apenas encerra a fase de conferência, sem implicar a homologação do lançamento. Nos canais de conferência aduaneira, não há uma fiscalização exauriente, e nem poderia, justamente para evitar uma demora excessiva prejudicial ao próprio declarante. O ato final do despacho de importação é a revisão aduaneira, que pode ocorrer em até cinco anos. Nela são fiscalizados todos os aspectos das fases precedentes do despacho, inclusive a classificação aduaneira. Quem resolve empreender no ramo da importação, sabe – ou deveria saber – que esse é o regime jurídico aplicável no exercício de sua atividade.

#### **c) Canal de conferência**

O canal de conferência é apenas mais um elemento a ser considerado na avaliação. O tipo do canal não implica uma autorização nem, menos ainda, uma vedação absoluta para a revisão aduaneira. Não há dúvidas de que, nos canais amarelo, vermelho e cinza, há um aprofundamento progressivo da cognição fiscalizatória. Por isso, não sendo apresentadas objeções acerca da classificação aduaneira, o declarante tem um motivo razoável para acreditar que está agindo em conformidade com a legislação. Todavia, ao contrário do que se imagina, no canal verde, o desembaraço automático não configura uma tolerância administrativa ou ausência de fiscalização. A parametrização está longe de ser aleatória. Tudo se passa dentro de uma técnica moderna e

---

<sup>22</sup> *Idid.*, p. 405.





avançada de controle aduaneiro. A seleção para o canal ocorre em função de um gerenciamento de riscos. Nele são considerados a regularidade fiscal do importador, a habitualidade, a natureza, o volume ou valor da importação, os impostos incidentes ou que incidiriam na operação, a origem, procedência, destinação e características da mercadoria, o tratamento tributário, a capacidade organizacional, operacional e econômico-financeira do importador, bem como as ocorrências anteriores. Por isso, o importador que, ao longo do tempo, tem as suas declarações parametrizadas no canal verde e desembaraçadas sem oposição é um interveniente com alto grau de *compliance* aduaneira. Também ele tem razões plausíveis, sem dúvida maiores até, para julgar estar atuando em alinhamento com as exigências legais. Assim, a depender das circunstâncias, mesmo no canal verde é possível emergir uma pretensão de permanência.

#### d) Orientações gerais e práticas reiteradas

Há pretensão de permanência quando a classificação aduaneira foi realizada com base em *orientações gerais* nas esferas administrativa ou judicial, ou seja, interpretações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. Isso está previsto no parágrafo único do art. 24 da LINDB, que reflete uma das dimensões do princípio da proteção da confiança, sem, entretanto, esgotar o seu conteúdo jurídico.

Perceba-se que, nesses casos, é irrelevante o canal de conferência. A parametrização no canal verde muitas vezes ocorre porque, ao adotar determinada classificação aduaneira, o sujeito passivo o fez considerando a jurisprudência administrativa ou outra orientação geral acerca da NCM aplicável ao produto<sup>23</sup>. Um exemplo que pode ilustrar essa situação-limite envolve a classificação aduaneira dos *drones*. Em um primeiro momento, alguns Auditores-Fiscais da Receita Federal exigiam o seu enquadramento na NCM 9503.00.97 (*Outros – Outros brinquedos*,

<sup>23</sup> Na mesma linha, discorrendo especificamente sobre a matéria aduaneira, Juan Patricio Cotter ressalta que: “El principio de confianza legítima, se encuentra directamente relacionado con la debida tutela que merece el accionar del administrado, conforme una serie de comportamientos coincidentes por parte de organismo aduanero que llevaron a la convicción de la validez del procedimiento fiscal hasta entonces seguido” (COTTER, *op. cit.*, p. 138).



*com motor elétrico*)<sup>24</sup>. Posteriormente, a Coordenação-Geral Aduaneira (Coana) entendeu que a classificação correta seria no Capítulo 88 da NCM (*Aeronaves, aparelhos espaciais, e suas partes*)<sup>25</sup>. Em uma terceira fase, o Comitê do Sistema Harmonizado da OMA consolidou internacionalmente a orientação de que o enquadramento seria na subposição 8525.80 (*Câmeras de televisão, câmeras fotográficas digitais e câmeras de vídeo*)<sup>26</sup>.

Os pareceres de classificação aduaneira da OMA são adotados como vinculativos pela SRF (Instrução Normativa RFB nº 1.747/2017, art. 1º)<sup>27</sup>. No caso do *drone*, o novo enquadramento foi incorporado à Quarta Edição da Coletânea de Pareceres de Classificação Fiscal<sup>28</sup>, aprovada pelo art. 1º da IN RFB nº 1.859/2018. Não obstante, é evidente que essa nova orientação não pode ser aplicada retroativamente em prejuízo do sujeito passivo que confiou na exegese pretérita. Seria absolutamente atentatório ao Estado de Direito e ao princípio constitucional da proteção da confiança imaginar o contrário. Afinal, como ressalta Ana Clarissa

<sup>24</sup> RFB – DI nº 15/ 1025570-4. Cf. TRF-3ª Região – AI 00200950720154030000.

<sup>25</sup> “Os VANTS (ou Drones) estão sujeitos a registro na ANAC por requisitos de aeronavegabilidade, e são projetadas para transportar uma carga ou equipamento de filmagem/fotografia para uso diverso de recreativo, equipamento esse, não essencial a voo, logo, enquadrando-se na definição legal de AERONAVE”.

<sup>26</sup> “CUSTOMS CODE COMMITTEE  
TARIFF AND STATISTICAL NOMENCLATURE SECTION  
Minutes of the 184th meeting of the Customs Code Committee  
(Textiles and Mechanical/Miscellaneous Sub-section)

**8525 80 91 Video camera recorders**

**and**

**8525 80 99**

*the following paragraph is added after the existing text:*

‘These subheadings include remotely controlled apparatus for capturing and recording video and still images which are specifically designed to be used with multi-rotor helicopters (so-called drones), for example, through dedicated contact elements. These apparatus are used for capturing video and aerial still images of the environment and allow the user to visually control the flight of the drone. Such apparatus are always classified under these subheadings regardless of the length of the video recording as the video recording is the principal function. See also the HS classification opinion 8525.80/3.’”

<sup>27</sup> Ver Item 6.1., acima.

<sup>28</sup> “**3. Câmera digital (14 MP) integrada a um helicóptero de quatro rotores teleguiado**, também chamado de ‘drone’ ou ‘quadricóptero’ (dimensões: 29 cm de comprimento x 29 cm de largura x 18 cm de altura; peso: 1.160 g) apresentado como um sortido para venda a retalho numa única caixa de cartão com radiotelecomando, repetidor Wi-Fi e um suporte para o telefone celular.

O alcance do repetidor Wi-Fi é de cerca de 300 metros e o voo dura aproximadamente 25 minutos antes de ter que recarregar a bateria. O operador pode usar um programa separado (aplicativo) do fabricante para controlar a câmera através de um telefone celular.

**Aplicação das RGI 1, 3 b) e 6.”**



Masuko dos Santos Araujo, como órgão público que deve nortear e orientar as condutas dos intervenientes, a Receita Federal não pode adotar “postura cambiante e desnorteada, especialmente se causar prejuízos ao contribuinte”.<sup>29</sup>

O exemplo dos *drones*, com todo o seu didatismo, mostra o quanto pode ser insuficiente, em termos de proteção da confiança, a interpretação que admite a revisão no canal verde, mas nega a sua realização no amarelo, vermelho ou cinza. O declarante que adotou a classificação indicada pela Coordenação-Geral Aduaneira certamente teve todas as suas declarações de mercadoria (DI ou Duimp) parametrizadas no canal verde. Nem por isso, contudo, deixou de ter uma expectativa digna de tutela, já que, antes da definição da classificação por parte da OMA, pautou a sua conduta pelo entendimento oficial da Cosit.

#### e) **Formalização de exigência e lançamento anterior**

Há casos em que, em outro despacho relativo a produto idêntico, o declarante teve questionada a procedência da classificação aduaneira adotada por meio da formalização de exigência no Siscomex ou da lavratura de um auto de infração e lançamento. Porém, ao invés de impugnar o ato, submeteu-se à interpretação oficial, passando a adotá-la nos despachos subsequentes. Em situações dessa natureza, também há uma expectativa legítima que deve ser preservada nas importações posteriores. O ato administrativo do Auditor-Fiscal, pelo princípio da impessoalidade, não é considerado uma iniciativa isolada de um servidor público federal. Trata-se, ao contrário, de um ato oficial obrigatório imputado à União Federal, que, ademais, goza de presunção de veracidade e de legalidade. Não há dúvidas, portanto, de que representa um fator jurídico idôneo para criar uma pretensão de permanência, com grau forte de intensidade, suficiente preservar os atos posteriores, independentemente do canal de parametrização.

#### f) **Decisão proferida em procedimento administrativo contencioso**

Também há expectativa legítima, com grau ainda maior de intensidade, se a classificação aduaneira foi baseada em decisão proferida em procedimento administrativo contencioso em que

---

<sup>29</sup> ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. O princípio da boa-fé e as multas por erro de classificação fiscal de mercadorias na importação. In: PEIXOTO *et. al. Tributação...*, *op. cit.*, p. 26.



o sujeito passivo foi parte. Logo, se a DRJ ou o Carf, ao julgar a impugnação ou o recurso, manteve o auto de infração que impôs uma determinada classificação aduaneira, é legítima a expectativa do sujeito passivo que passa a adotá-la nos despachos subsequentes. O mesmo se aplica na hipótese de provimento da impugnação ou do recurso, quando o importador volta a adotar a classificação inicial. Sabe-se que as decisões do Carf e da DRJ não são vinculantes para a Receita Federal nos despachos seguintes. Todavia, criam uma base de confiança positiva para o particular<sup>30</sup>. Esse, após ter sido parte de um procedimento de controle de legalidade realizado por um órgão colegiado especializado na matéria, tem todos os motivos para confiar na classificação aduaneira aplicada ao produto. Seria incompatível com qualquer ideia de Estado de Direito e de segurança jurídica imaginar o contrário.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O art. 146 do CTN não é aplicável quando a revisão tem por objeto o ato de constituição do crédito pelo sujeito passivo ao registrar a declaração de mercadorias. A liberação (desembaraço aduaneiro) implica apenas o encerramento a fase de conferência aduaneira. A homologação, quando não resulta do decurso do prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN, é sempre um ato administrativo formal e expresso. O desembaraço ou liberação não tem esse conteúdo nem finalidade. É indiferente se declaração foi parametrizada nos canais amarelo, vermelho ou cinza, porque o ato administrativo final é sempre o mesmo: o desembaraço aduaneiro (liberação). E esse produz apenas os efeitos jurídicos previstos na legislação: a nacionalização da mercadoria e o encerramento fase de conferência aduaneira. Entretanto, não se pode deixar de reconhecer que, dependendo das particularidades do caso concreto, há situações-limite em que, apesar da inaplicabilidade do art. 146 do CTN, é necessária a preservação de expectativas legítimas do declarante, em razão do princípio constitucional da proteção da confiança.

---

<sup>30</sup> Nas decisões judiciais, a questão da proteção da confiança nem sempre se coloca. A classificação aduaneira reconhecida em sentença deve ser necessariamente cumprida em razão da natureza mandamental da decisão e da eficácia vinculante da coisa julgada.



## 6 REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **O princípio da boa-fé e as multas por erro de classificação fiscal de mercadorias na importação.** In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coord.). *Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.* São Paulo: MP-APET, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica:** entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica.** 5. Ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BENDA, Ernest. **El Estado social de derecho.** In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. *Manual de derecho constitucional.* Trad. Antonio López Pina. 2. ed. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional.** 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COTTER, Juan Patricio. **Las infracciones aduaneras.** 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2013.

COTTER, Juan Patricio. **Derecho aduanero.** Buenos Aires, Abeledo Perrot, tomo I, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2009.

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously.** 16. ed. Massachusetts: Harvard University Press, 1997.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Introdução ao direito aduaneiro.** São Paulo: Intelecto, 2018.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Revisão aduaneira e segurança jurídica.** São Paulo: Intelecto, 2016.

MELO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo.** 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional:** constituição e inconstitucionalidade. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, tomo II, 1996

NOVOA, César García. **El principio de seguridad jurídica en materia tributaria.** Madrid, 2000.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coord.). **Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.** São Paulo: MP-APET, 2013.

SEHN, Solon. **Curso de direito aduaneiro.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.



TÁCITO, Caio. **O direito a espera de lei.** *RDA* 181-2:38-45.

WALSH, James T. Customs valuation. *In*: KEEN, Michael (ed.). **Changing customs: challenges and strategies for the reform of customs administration**?. Washington, D.C.: *International Monetary Fund*, 2003.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro.** 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

