



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10111.000221/2011-45
ACÓRDÃO	3002-004.578 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 21/08/2009

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (Súmula CARF nº 11). A apresentação tempestiva de impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN, não correndo prazo prescricional enquanto pendente o julgamento administrativo. A Lei nº 9.873/1999, que disciplina a prescrição intercorrente no âmbito da Administração Pública Federal, exclui expressamente de seu alcance os processos e procedimentos de natureza tributária.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Compete à autoridade julgadora indeferir, de forma fundamentada, a produção de prova pericial que se revele prescindível ao deslinde da controvérsia (art. 18 do Decreto nº 70.235/1972). Sendo incontroverso o fato que a perícia se destinaria a demonstrar, a divergência remanescente é exclusivamente de direito, insuscetível de elucidação por prova técnica.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade a decisão que aprecia livre e motivadamente o conjunto probatório dos autos, inclusive elementos públicos oriundos do próprio fabricante do produto, quando assegurada ao sujeito passivo ampla oportunidade de contraditá-los na via recursal, inexistindo prejuízo à defesa (arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972).

REVISÃO ADUANEIRA. DESEMBARAÇO. HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O desembaraço aduaneiro é o ato que registra a conclusão da conferência aduaneira e não se confunde com lançamento nem com sua homologação. A revisão aduaneira possui expresso amparo no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação do Decreto-Lei nº 2.472/1988, e no art. 638 do Decreto nº 6.759/2009, podendo ser concluída no prazo de cinco anos contado do registro da declaração de importação. A correção de erro de classificação fiscal apurado em revisão aduaneira não configura alteração de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN.

DECK DE GRAVAÇÃO. EDIÇÃO BÁSICA POR CORTE SIMPLES. CÓDIGO NCM 8521.90.10. INAPLICABILIDADE.

O item 8521.90.10 da NCM contempla exclusivamente o equipamento que reúna, cumulativamente, as funções de gravador, reproduzidor e editor de imagem e som. A mera capacidade de realizar edição elementar de vídeo, mediante corte simples e ordenação de trechos, não qualifica o aparelho como editor de imagem e som, impondo-se a classificação no código residual NCM 8521.90.90, por aplicação das RGI 1 e 6 e da RGC 1.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. MANUTENÇÃO.

A multa de ofício de 75% prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 independe da comprovação de dolo, fraude ou simulação, aplicando-se ao lançamento de ofício decorrente de falta de recolhimento, em consonância com o art. 136 do CTN. Os juros de mora à taxa SELIC decorrem do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, incidindo inclusive sobre a multa de ofício (Súmulas CARF nº 4 e nº 108). Não configurada qualquer das hipóteses do art. 100 do CTN, descabe a exclusão de penalidades e juros com fundamento em seu parágrafo único.

MULTA REGULAMENTAR DE 1% - RETROATIVIDADE BENIGNA - a Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, cujo art. 181 revogou expressamente o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 69 da Lei nº 10.833/2003, dispositivos que tipificavam a infração e cominavam a multa de 1% sobre o valor aduaneiro por classificação incorreta

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de prescrição intercorrente e as preliminares de nulidade e cerceamento de defesa e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a multa regulamentar de

1% sobre o valor aduaneiro, por força da retroatividade benigna (art. 106, II, do Código Tributário Nacional), em decorrência da revogação do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 pelo art. 181 da Lei Complementar nº 227/2026.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Fabio Kirzner Ejchel (substituto[a] integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Rosaldo Trevisan (substituto[a] convocado[a] para eventuais participações), Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO S.A. – EBC contra o Acórdão nº 12-111.030, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário constituído por autos de infração lavrados em procedimento de revisão aduaneira, no valor consolidado de R\$ 914.096,28, relativo a Imposto de Importação (R\$ 288.592,39), Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação (R\$ 187.585,06), multa regulamentar do art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (R\$ 14.429,61), acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

A autuação decorreu da reclassificação fiscal de 62 unidades do produto de referência PDW-HD1500, importado por meio das Declarações de Importação nº 09/1107273-4 e nº 09/1324440-0, registradas em 2009, conforme descrito no relatório fiscal de fls. 15/22.

A recorrente declarou a mercadoria no código **NCM 8521.90.10** – gravador-reprodutor e editor de imagem e som, em discos, por meio magnético, óptico ou optomagnético, ao passo que a fiscalização, considerando tratar-se de deck de gravação desprovido de funcionalidade intrínseca e completa de edição de imagem e som, reclassificou-a no código residual **NCM 8521.90.90**, com a consequente exigência das diferenças de tributos decorrentes das alíquotas aplicáveis (20% de II e 15% de IPI, em lugar de 0% e 5% utilizados pela importadora).

Em sua impugnação de fls. 140/149, a recorrente alegou que: (i) além da leitura equivocada do manual, o auto de infração não traz qualquer demonstração inequívoca ou prova

material das suas assertivas que pretendem classificar os equipamentos importados no código 8521.90.90 quando a defendente traz provas concretas e irrespondíveis das qualidades dos equipamentos de gravação, edição de imagem e som de disco óptico, que os remete ao código 8521.90.10, conforme se vê dos documentos e gravação anexos; (ii) o auto de infração se baseou em uma leitura parcial das informações do catálogo dos equipamentos (doc. 6), considerando apenas a parte do texto que queria ver, razão porque laborou em erro, máxime quando todos os esclarecimentos sobre quais características tem aqueles aparelhos estão expressos e claros nos mesmos catálogos; (iii) tivesse a fiscalização examinado o manual do fabricante (doc. 6), encontraria na descrição real dos equipamentos importados a "Função de seleção de cena. A função de Seleção de cena dos produtos XDCAM HD422 permite realizar uma edição com cortes simples dentro da própria camcorder ou deck"; (iv) o auto de infração está diferenciando modalidades de edição que, a rigor, a NCM em nenhum momento distingue, quando do estabelecimento dos requisitos para enquadramento de determinado equipamento no código 8521.90.10.

Em sede de julgamento, o acórdão da DRJ/RJO de fls. 224/234, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário em sua integralidade, assim decidindo no tocante ao mérito da classificação fiscal:

“A Impugnante importou, através das declarações de importação (DI) indicadas no auto de infração, 62 unidades do produto identificado como deck de gravação PDW-HD1500.

A apresentação comercial do produto, constante de seu manual, foi juntada pelo Fisco à folha 109, bem como pela própria Impugnante à folha 191. Nela consta a imagem do produto e o título “Deck de gravação PDW-HD1500”, constando abaixo a seguinte descrição, in verbis:

O PDW-HD1500 é um gravador HD compacto que oferece uma excelente qualidade de imagem MPEG HD422, assim como gravação de áudio em oito canais (HD-SDI) e 24 bits.

O que é único a respeito desse deck é a capacidade de funcionar em AC, DC ou bateria.

Com seu grande LCD de 4,3 polegadas e alto-falante embutido, ele funciona como um gravador versátil e de alta qualidade, adequado para operações internas quanto externas.

Ele vem equipado com um conversor multiformato, que é extremamente útil ao usar material HD e SD ao mesmo tempo. Além disso, a interface RS-422 permite que o PDW-HD1500 seja usado como um deck de reprodução para edição linear.

O deck PDW-HD1500 exibe uma alta taxa de transferência de dados de aproximadamente 220 Mb/s através da rede Gigabit Ethernet, graças à recém desenvolvida cabeça óptica dupla.

A Impugnante juntou ainda aos autos elementos que permitem inferir que o produto importado possui de fato uma capacidade de edição, porém limitada, que permite realizar uma edição com cortes simples dentro do próprio equipamento, sendo que o fabricante, em manifestação solicitada pela Impugnante, confirmou que o produto possui a funcionalidade de edição de imagem, estando pronto para editar, sendo esta função intrínseca ao equipamento.

Assim, a Impugnante defende a classificação da mercadoria importada no código NCM 8521.90.10, enquanto a autoridade aduaneira reclassificou o produto no código NCM 8521.90.90, por considerar que o deck de gravação não se caracteriza também como editor de imagem e de som, condição necessária para figurar no código NCM pretendido pelo Importador.

De acordo com a Regra Geral de Interpretação nº1 do Sistema Harmonizado (RGI 1), a classificação de mercadorias é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. No caso em apreço, a controvérsia está restrita à classificação em nível de item do código NCM, e gira em torno do fato de os aparelhos incorporarem (código 8521.90.10), ou não (código 8521.90.90), a capacidade de edição de imagem e som.

Para melhor visualização, reproduz-se a seguir a parte da tabela NCM relativa aos dois códigos mencionados:

85.21	Aparelhos videofônicos de gravação ou de reprodução, mesmo incorporando um receptor de sinais videofônicos.
8521.10	- De fita magnética
8521.10.10	Gravador-reprodutor, sem sintonizador
8521.10.8	Outros, para fitas de largura inferior a 19,05 mm (3/4")
8521.10.81	Em cassete, de largura de fita igual a 12,65 mm (1/2")
8521.10.89	Outros
8521.10.90	Outros, para fitas de largura superior ou igual a 19,05 mm (3/4")
8521.90	- Outros
8521.90.10	Gravador-reprodutor e editor de imagem e som, em discos, por meio magnético, óptico ou optomagnético
8521.90.90	Outros

Como se observa, para que o produto seja classificado no código 8521.90.10 é necessário que tenha capacidades de gravar, reproduzir e editar imagens e sons. O produto precisa ter todas essas capacidades, caso contrário a sua classificação é a do código 9521.90.90

Para corroborar esse raciocínio, trago entendimento específico sobre o código 8521.90.10, que foi consignado na Solução de Divergência Coana nº11, de

19 de março de 2015, que no caso tratou de produto distinto do da presente lide, porém serve como meio elucidativo, e que dispõe:

Mercadoria: Aparelho gravador e reprodutor de sinais videofônicos em meio magnético, apresentado isoladamente, utilizado principalmente conectado a câmeras de vídeo de segurança, denominado comercialmente de “equipamento de videoregração digital para televigilância”.

(...)

Especificamente sobre o código NCM 8521.90.10 é firmado o seguinte esclarecimento:

31. O código NCM 8521.90.10 compreende unicamente os equipamentos que são gravadores-reprodutores e editores de imagem e som. Desta forma, não basta que o equipamento realize algum tipo básico de edição de imagem e som. Ele precisa ser concebido, projetado, construído e comercializado como um editor de imagem e som. Tem de realizar todas as funções que um editor realiza, com acesso a quadros individuais, permitindo retoque da imagem, alterações de cores, inclusão e exclusão de elementos de imagem, alteração de trilha sonora, equalização, redução de ruídos, etc. [Grifei]

32. Um exemplo análogo seria o de um aparelho celular, que possui a função de filmar, porém não pode ser considerado uma filmadora, já que esta última é especialmente concebida, projetada e comercializada para esta função, tendo os recursos técnicos apropriados, como lentes, velocidade, estabilidade, ajustes, regulagens, empunhadura, enquanto o primeiro apenas possibilita uma filmagem de caráter despretensioso.

O código NCM 8521.90.10 compreende portanto equipamento que seja gravador-reprodutor e também um editor de imagem e de som, sendo que não pode ser tomado por “editor de imagem e som” um equipamento que realiza tão somente algum tipo básico de edição, como o chamado “corte simples”.

O produto deve possuir todas as funcionalidades de um editor de imagens e de som, tais como: com acesso a quadros individuais, possibilidade de retoque da imagem, alterações de cores, inclusão e exclusão de elementos de imagem, adição de trilhas de áudio, sua alteração, colocação de voz, equalização, redução de ruídos, dentre outras. São portanto funcionalidades completas que envolvam tanto a edição da imagem, quanto também a edição do som.

Como se pode observar do próprio manual do produto juntado pela Impugnante (fls.191/192), o equipamento é comercializado como um “deck de gravação”, não como um deck de gravação e edição de imagens e som.

Em pesquisa ao sítio da fabricante na internet (...) localizei o manual em português, em que consta a denominação “gravador de disco profissional”, juntamente com a seguinte descrição:

O sistema de produção XDCAM foi introduzido pela primeira vez em 2003, oferecendo revolucionária aquisição baseada em arquivos no Professional Disc óptico. Em 2005, a XDCAM HD foi lançada com as filmadoras e decks com gravação em imagens de alta definição de até 35 Mb/s para os mesmos discos profissionais de 23 GB.

Na IBC 2007, a Sony demonstrou o mais recente desenvolvimento de produtos para expansão da linha XDCAM HD - uma filmadora PDW-HD700 e o deck PDW-HD1500.

O PDW-HD1500 gravará e reproduzirá dados a 50 Mb/s 4:2:2 da XDCAM HD no disco profissional de duas camadas 50 GB. Com interfaces que incluem i.LiNK Ethernet, a PDW-HD1500 pode operar no coração de sistemas em rede baseados em arquivo de pequena ou grande escala. A operação de transporte/JOG semelhante a VTR e as interfaces de vídeo, inclusive HD-SDI e SD-SDI, também faz com que a PDW-HD1500 seja ideal para operação em instalações de vídeo mais tradicionais.

O PDW-HD1500 foi projetado para aumentar o apelo da XDCAM HD para aplicações high-end, como ficção, documentário e história natural e para programas de entretenimento tradicionais que exigiam um visual de qualidade e prestígio.

A aquisição baseada em arquivo em disco profissional, com miniaturas e operação proxy também farão com que o PDW-HD1500 seja ideal para aplicações de rede, onde a velocidade de produção é uma característica crítica.”

No link Recursos da mesma página constam diversas características, nenhuma delas voltada especificamente para edição de imagens e som, conforme abaixo reproduzido:

(...).

Também é possível verificar nas características do aparelho (fls.192) que sua principal vocação, sua função primordial, está de fato voltada à gravação e reprodução de imagens de alta qualidade. Embora, com a interface RS-422, possa ser utilizado como uma fonte de dados para edição linear, o que caracteriza a possibilidade de uma edição básica de vídeo, de forma acessória, tal fato não é suficiente para caracterizar o equipamento como um completo editor de imagens e de som, na acepção da classificação pretendida pelo importador, ou seja, não basta

ter capacidade de edição básica de vídeo, também é necessário que tenha funções voltadas especificamente para edição de som.

Por fim, não identifiquei nos elementos comprobatórios apresentados nos autos e nas pesquisas efetuadas indicação de que este aparelho tenha função específica para realizar edição de som.

Com base no exposto, considero correta a reclassificação efetuada pela Autoridade Aduaneira, tendo em vista que o código 8521.90.10 não é adequado à classificação do produto em análise por ser um código específico para “gravador-reprodutor e editor de imagem e som, em discos, por meio magnético, óptico ou optomagnético”, devendo, portanto, o deck de gravação PDW-HD1500 ser classificado no código NCM 8521.90.90 “Outros”, de acordo com a RGC-1.”

Cientificada da decisão de primeira instância em 1º/11/2019, conforme fl. 242, a recorrente apresentou, às fls. 246/258, recurso voluntário em 2/12/2019, no qual suscita, em prejudicial de mérito, a prescrição intercorrente, ao argumento de que o processo permaneceu sem a prática de atos efetivos entre maio de 2011 e a prolação do acórdão recorrido, em outubro de 2019.

Em preliminar, alega cerceamento de defesa, seja pelo indeferimento da prova pericial requerida, seja pela suposta subjetividade da decisão recorrida, seja ainda pela utilização, como razão de decidir, de material colhido na rede mundial de computadores sem prévia oportunidade de manifestação.

No mérito, sustenta que o desembaraço aduaneiro sem ressalvas implicaria homologação expressa do lançamento, a impedir revisão posterior, invocando os arts. 146 e 149 do CTN e a Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos; defende a correção da classificação adotada, amparada em manifestação técnica do fabricante e em mídia digital demonstrativa da capacidade de edição do equipamento, prova que não teria sido impugnada pela autoridade fazendária; argumenta que a Solução de Divergência Coana nº 11, de 19 de março de 2015, por ser posterior ao fato gerador, não poderia retroagir, sob pena de violação ao art. 24 da LINDB; invoca cláusula contratual firmada com a fornecedora Sony que lhe atribuiria a responsabilidade pela classificação; e, subsidiariamente, requer o afastamento da multa de ofício e dos juros de mora, com fundamento no art. 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN, ante a ausência de dolo, fraude ou simulação e a alegada controvérsia interpretativa então existente. Requer, por fim, a atribuição de efeito suspensivo ao recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Registro, de início, quanto ao pedido de atribuição de efeito suspensivo, que a pretensão se revela desnecessária, porquanto o efeito suspensivo do recurso voluntário decorre da própria lei.

O art. 33 do Decreto nº 70.235/1972 confere ao recurso efeito suspensivo *ope legis*, e a exigibilidade do crédito tributário permanece suspensa por força do art. 151, inciso III, do CTN, enquanto pendente o julgamento das reclamações e recursos no processo administrativo fiscal. Nada há, portanto, a deferir nesse particular, por já decorrer o efeito pretendido do regime legal do processo.

Da prejudicial de mérito: prescrição intercorrente.

A tese da prescrição intercorrente não prospera. O tema encontra-se pacificado no âmbito deste Conselho pela Súmula CARF nº 11, de observância obrigatória por seus membros, segundo a qual não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

E a razão é singela. Uma vez apresentada tempestivamente a impugnação, instaura-se a fase litigiosa do procedimento e suspende-se a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN.

Suspensa a exigibilidade, não flui prazo prescricional contra a Fazenda Nacional, que se encontra juridicamente impedida de promover a cobrança do crédito enquanto não definitivamente julgado o litígio administrativo.

A prescrição pressupõe inércia do titular da pretensão, e não há inércia juridicamente relevante onde há impedimento legal ao exercício da pretensão executória.

Tampouco socorre a recorrente a invocação genérica dos princípios da eficiência, da segurança jurídica e da razoável duração do processo. Por mais censurável que seja, no plano da gestão administrativa, a demora no julgamento, dela não decorre a extinção do crédito tributário, efeito que somente a lei poderia estabelecer e que a legislação de regência não estabelece.

Ao contrário, a Lei nº 9.873/1999, que instituiu a prescrição intercorrente no âmbito da ação punitiva da Administração Pública Federal, exclui expressamente de seu campo de aplicação os processos e procedimentos de natureza tributária, em seu art. 5º.

Quanto ao alegado acúmulo de juros de mora no período, cuida-se de consectário legal da mora no pagamento do tributo devido, que a recorrente poderia ter estancado a qualquer tempo mediante o depósito do montante integral ou o pagamento, de modo que a fluência dos juros não constitui sanção pela duração do processo, mas mera recomposição do valor do crédito no tempo.

Rejeito, pois, a prejudicial.

Das preliminares de cerceamento de defesa

Igualmente não merecem acolhida as preliminares.

No tocante ao indeferimento da perícia, o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 é expresso ao atribuir à autoridade julgadora de primeira instância a competência para determinar a realização de diligências ou perícias quando as entender necessárias, indeferindo, fundamentadamente, as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

O indeferimento motivado de prova desnecessária não configura cerceamento de defesa; configura, antes, exercício regular do poder-dever de condução do processo. E, no caso concreto, a prescindibilidade da perícia é manifesta.

Os quesitos formulados pela então impugnante destinavam-se a demonstrar que o Deck PDW-HD1500 é capaz de realizar, em seu próprio âmbito, edição por corte simples, com exibição e supressão de trechos gravados em ordem diversa da original.

Ocorre que esse fato jamais foi controvertido, a decisão recorrida expressamente o admitiu, reconhecendo que o equipamento possui capacidade de edição, porém limitada ao corte simples. A divergência que remanesce não é de fato, mas de direito, e consiste em saber se essa funcionalidade elementar basta para qualificar o aparelho como "editor de imagem e som" na acepção do texto do item 8521.90.10 da NCM.

Questão de qualificação jurídica não se resolve por prova pericial, mas por interpretação, atividade privativa do julgador. Perícia que se destinasse a provar o que já está provado e admitido seria ato inútil, e o processo não comporta a prática de atos inúteis.

Quanto à alegada subjetividade da decisão recorrida, a leitura do trecho transcrito no recurso revela que a censura parte de uma compreensão equivocada do que ali se afirmou. Ao consignar que o Fisco reuniu os elementos que "ao seu critério" bastavam para embasar a autuação, a decisão de piso limitou-se a descrever o juízo de suficiência probatória que preside toda atividade de lançamento, submetido, como foi, ao crivo do contraditório e à apreciação motivada do órgão julgador.

O sistema do processo administrativo fiscal adota a livre apreciação fundamentada da prova, na forma do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, e a decisão recorrida expôs, de modo analítico e verificável, as razões técnicas e jurídicas de seu convencimento, cotejando o manual do produto, a manifestação do fabricante e o texto da nomenclatura. Não há aí subjetivismo ou "achismo", mas motivação, que é exatamente o oposto.

Por fim, no que concerne à utilização de informações extraídas do sítio eletrônico do fabricante, tampouco se vislumbra nulidade.

Primeiro, porque as nulidades no processo administrativo fiscal circunscrevem-se às hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, e o art. 60 do mesmo diploma é categórico ao

dispor que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das ali referidas não importarão em nulidade quando não influírem na solução do litígio nem acarretarem prejuízo à defesa.

Segundo, porque o material consultado não constitui prova nova de fato desconhecido, mas mera corroboração, por fonte pública e oriunda do próprio fabricante, o mesmo fabricante cuja manifestação a recorrente carregou aos autos em seu favor, das características do produto já documentadas no processo pelo manual juntado tanto pela fiscalização quanto pela própria defendente.

Além disso, a recorrente teve, na via do recurso voluntário, plena oportunidade de impugnar a idoneidade e o conteúdo daquelas informações, e não apontou nelas qualquer inexatidão material. Não afirma que o produto tenha características diversas das descritas, limitando-se a questionar o procedimento.

Ausente o prejuízo, não há nulidade a pronunciar, pois no processo administrativo vigora, com maior razão que alhures, o princípio segundo o qual não se decreta nulidade sem demonstração de efetivo gravame à defesa.

Rejeito, portanto, as preliminares.

DO MÉRITO

Da legitimidade da revisão aduaneira

A tese central da recorrente quanto à impossibilidade de revisão posterior ao desembaraço parte de uma premissa juridicamente equivocada, qual seja, a de que o desembaraço aduaneiro consubstanciaria homologação expressa do lançamento, a atrair a proteção dos arts. 146 e 149 do CTN contra qualquer exigência superveniente.

O desembaraço aduaneiro, contudo, não é lançamento nem homologação de lançamento. Nos termos do art. 571 do Decreto nº 6.759/2009, o desembaraço é o ato pelo qual se registra a conclusão da conferência aduaneira, procedimento que, por sua própria natureza e pelas condições em que se realiza, no curso do despacho, sob a pressão dos fluxos de comércio exterior, não esgota nem poderia esgotar o poder-dever de fiscalização da administração aduaneira.

Justamente por isso, o art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, e o art. 638 do Regulamento Aduaneiro preveem expressamente a revisão aduaneira como o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço, a regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador, devendo estar concluída no prazo de cinco anos contado do registro da declaração de importação.

A liberação da mercadoria, portanto, longe de operar preclusão em favor do importador, é ato praticado sob a condição legal de ulterior revisão, dentro do prazo decadencial.

Nesse contexto, o argumento fundado no art. 72 do Regulamento Aduaneiro confunde planos distintos: o momento de ocorrência do fato gerador do imposto de importação, a entrada da mercadoria estrangeira no território aduaneiro, define o aspecto temporal da hipótese de incidência e o marco inicial dos prazos, mas em nada limita o período dentro do qual a autoridade pode constituir o crédito correspondente, período esse regido pelas regras de decadência.

No caso, as declarações de importação foram registradas em agosto e setembro de 2009 e a ciência dos autos de infração ocorreu em 1º de abril de 2011, muito antes do quinquênio legal, de sorte que a revisão foi tempestivamente concluída.

Também não se sustenta a invocação do art. 146 do CTN. O dispositivo veda a aplicação retroativa de novos critérios jurídicos adotados pela autoridade "no exercício do lançamento" a fatos geradores pretéritos do mesmo sujeito passivo, pressupondo, assim, um lançamento anterior em que determinado critério tenha sido efetivamente adotado.

O desembaraço, como visto, não é lançamento, e a aceitação da declaração do importador no curso do despacho não traduz manifestação da administração acerca do critério de classificação, mas simples etapa procedimental cuja revisão a lei expressamente reserva.

Não houve, no caso, dois pronunciamentos sucessivos e divergentes da administração sobre a classificação da mercadoria; houve um único lançamento, precedido de procedimento revisional legalmente previsto, no qual se apurou erro na declaração do contribuinte. Corrigir erro do declarante não é mudar critério jurídico da administração.

Quanto ao art. 149 do CTN, antes de socorrer a recorrente, o dispositivo a desampara, seu inciso I autoriza a revisão de ofício quando a lei assim o determine, e a lei, o Decreto-Lei nº 37/1966, assim o determina expressamente para a hipótese dos autos.

Por fim, a Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, além de desprovida de efeito vinculante sobre este colegiado administrativo, foi construída sobre quadro normativo e jurisprudencial superado.

A própria recorrente transcreve em suas razões julgado do Superior Tribunal de Justiça no qual se assentou que a conferência aduaneira e o posterior desembaraço não impedem que o Fisco realize o procedimento de revisão aduaneira, respeitado o prazo decadencial de cinco anos, precedente que, longe de amparar a pretensão recursal, confirma a higidez do procedimento adotado no caso concreto.

Da classificação fiscal da mercadoria

No mérito da classificação, a controvérsia é estreita e bem delimitada. As partes convergem quanto à posição 85.21 e quanto à subposição 8521.90, restando em disputa unicamente o desdobramento regional.

Se o produto se enquadra no item 8521.90.10, "gravador-reprodutor e editor de imagem e som, em discos, por meio magnético, óptico ou optomagnético", ou no item residual

8521.90.90 - "outros". Por força da Regra Geral Complementar nº 1, as Regras Gerais de Interpretação aplicam-se, *mutatis mutandis*, à determinação do item aplicável, prevalecendo o texto dos desdobramentos.

O texto do item 8521.90.10 é cumulativo e específico: exige que o aparelho seja, a um só tempo, gravador, reproduzidor e editor de imagem e de som. Não basta, portanto, que o equipamento grave e reproduza com excelência, o que ninguém nega ao PDW-HD1500, nem que ostente alguma funcionalidade acessória e elementar de manipulação do material gravado.

A especificidade do desdobramento reclama que a função de edição de imagem e som integre a própria concepção do produto, que deve ser projetado, construído e comercializado como editor, dominando o conjunto de operações que caracterizam essa função, qual seja, acesso e intervenção sobre o conteúdo, e não apenas seleção e ordenação de trechos.

O conjunto probatório dos autos, inclusive o produzido pela própria recorrente, demonstra que não é esse o caso. O manual do produto o apresenta como "deck de gravação", gravador HD compacto de excelente qualidade de imagem e gravação de áudio em oito canais, destacando que a interface RS-422 permite que seja "usado como um deck de reprodução para edição linear", vale dizer, como fonte de sinal a serviço de um sistema de edição que lhe é externo.

A função de "seleção de cena", invocada pela defesa, permite, segundo a documentação técnica, realizar edição com cortes simples, mediante a elaboração de listas de clipes que ordenam a reprodução de trechos selecionados.

Trata-se, à evidência, de funcionalidade de ordenação e supressão de segmentos, útil ao fluxo de trabalho jornalístico, porém muito aquém do que caracteriza um editor de imagem e som.

O próprio material do fabricante, ao descrever os recursos do equipamento, não arrola qualquer função específica de edição de som, e a manifestação da Sony Brasil Ltda., juntada pela recorrente, cinge-se a afirmar a capacidade de efetuar cortes e inseri-los em ordem diversa, admitindo que os recursos mais completos de edição são próprios de outros ambientes de produção.

Ora, a admissão de que o equipamento realiza somente a modalidade mais rudimentar de edição confirma, em vez de infirmar, a conclusão fiscal: o aparelho que apenas corta e reordena não edita imagem e som no sentido exigido pelo texto do item específico, assim como o aparelho que meramente filma não se converte, por isso, em filmadora profissional.

Não colhe, nesse passo, o argumento de que, onde o legislador não distingue, não caberia ao intérprete distinguir. O brocardo é invocado às avessas. Não se está a criar distinção estranha à norma, mas a dar conteúdo ao próprio termo empregado pelo legislador, "editor de imagem e som", cuja densidade semântica não se satisfaz com qualquer operação incidental sobre o material gravado.

A interpretação sustentada pela recorrente é que esvaziaria o desdobramento, pois pouquíssimos seriam os gravadores-reprodutores digitais modernos desprovidos de alguma função de marcação, corte ou ordenação, o que converteria o item específico em vala comum e aniquilaria o item residual, em afronta à sistemática classificatória.

Quanto à Solução de Divergência Coana nº 11, de 19 de março de 2015, a alegação de retroatividade de critério mais gravoso não se sustenta por dupla razão.

A uma, porque o lançamento, lavrado em 2011, evidentemente não se fundou em ato de 2015; seus fundamentos foram, desde a origem, as Regras Gerais de Interpretação, a Regra Geral Complementar e os textos da nomenclatura vigentes à época dos fatos geradores, que são exatamente os mesmos hoje.

A duas, porque a menção àquele ato na decisão recorrida deu-se, como ali expressamente consignado, a título meramente elucidativo, como registro de interpretação administrativa convergente sobre o alcance do item 8521.90.10.

Atos interpretativos não inovam a ordem jurídica, mas declaram o sentido que a norma interpretada já possuía desde sua edição. Não há, pois, aplicação retroativa de critério novo, nem incidência do art. 24 da LINDB, dispositivo que pressupõe a revisão de ato ou situação constituída com base em orientação geral da época, orientação que a recorrente sequer aponta ter existido em sentido favorável à sua classificação, limitando-se a postular que a ausência de manifestação administrativa anterior equivaleria a uma orientação, o que não corresponde ao conteúdo da norma invocada.

No que toca à mídia digital juntada com a impugnação, a circunstância de não ter sido ela "impugnada pela autoridade fazendária" nada acrescenta à tese recursal. A prova foi admitida e considerada, e o fato que se destinava a demonstrar, a realização de edição por corte simples no próprio equipamento, foi tido por verdadeiro pela decisão recorrida.

Prova de fato incontroverso não desloca o eixo da controvérsia, que é, repita-se, de qualificação jurídica. Aceitar que o equipamento faz o que a recorrente diz que faz não conduz à classificação que a recorrente pretende, pelas razões já expostas.

Finalmente, a cláusula do contrato celebrado com a fornecedora, que atribuiria a esta os custos e as multas decorrentes de erro na indicação da NCM, é matéria estranha à relação jurídico-tributária.

Nos termos do art. 123 do CTN, salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo.

A recorrente, na condição de importadora, é contribuinte dos tributos incidentes na importação e responsável pela exatidão das informações prestadas na declaração de importação, sendo-lhe facultado, se for o caso, voltar-se regressivamente contra a contratada na via própria, sem qualquer repercussão sobre a exigência fiscal.

Correta, portanto, a reclassificação da mercadoria no código NCM 8521.90.90, por aplicação da RGI 1 (texto da posição 85.21), da RGI 6 (texto da subposição 8521.90) e da RGC 1 (texto dos itens), com as consequências tributárias dela decorrentes.

Da multa de ofício, da multa regulamentar e dos juros de mora

Remanesce o pedido subsidiário de afastamento das penalidades e dos juros. Também aqui não assiste razão à recorrente.

A multa de ofício de 75%, capitulada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com a redação da Lei nº 11.488/2007, é a penalidade ordinária aplicável à totalidade ou diferença de tributo apurada em lançamento de ofício, e não pressupõe dolo, fraude ou simulação, elementos que a lei reserva à qualificação da multa, hipótese não cogitada nestes autos, em que não houve agravamento ou duplicação do percentual.

O argumento de que a recorrente "jamais agiu com dolo" combate, assim, exigência que não foi formulada.

No mesmo sentido, a multa regulamentar de 1% do art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 sanciona objetivamente a classificação incorreta da mercadoria na nomenclatura, e o art. 136 do CTN dispõe que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente. Constatado o erro de classificação, a penalidade é devida.

A invocação do art. 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN, tampouco aproveita à recorrente. A exclusão de penalidades e juros ali prevista pressupõe que o sujeito passivo tenha pautado sua conduta pela observância de normas complementares, atos normativos, decisões com eficácia normativa, práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas ou convênios.

A recorrente não aponta ato normativo, solução de consulta que lhe tenha sido dirigida, decisão normativa ou prática administrativa reiterada que houvesse cancelado a classificação por ela adotada; sustenta apenas que, antes da Solução de Divergência Coana nº 11/2015, haveria "controvérsia" sobre o tema.

A mera ausência de manifestação administrativa específica anterior não constitui norma complementar nem prática reiterada em favor do contribuinte, e a existência de dúvida interpretativa do próprio sujeito passivo não se subsume a qualquer das hipóteses do art. 100 do CTN.

Quanto ao alegado caráter confiscatório da penalidade, trata-se de arguição de índole constitucional dirigida contra percentual expressamente fixado em lei, cujo exame refoge à competência deste colegiado, ao qual não cabe afastar a aplicação de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade, consoante a Súmula CARF nº 2.

Os juros de mora, por fim, têm assento no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, matéria

igualmente sumulada neste Conselho, seja quanto à sua incidência sobre os débitos tributários em geral (Súmula CARF nº 4), seja quanto à sua incidência sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Não configurada hipótese legal de exclusão, sua manutenção é imperativa.

Da multa regulamentar de 1%: Súmula CARF nº 161 e retroatividade benigna do art. 181 da Lei Complementar nº 227/2026

Resta a multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, prevista no art. 84, I, da MP nº 2.158-35/2001, combinado com os arts. 69 e 81, IV, da Lei nº 10.833/2003. Quanto ao fundamento deduzido pela Recorrente para o seu cancelamento, ausência de dolo, correta descrição da mercadoria e imprecisão da própria classificação indicada no lançamento, ele não procede.

A infração é de natureza formal e objetiva, consumando-se com o erro de indicação da NCM, independentemente de dolo ou de dano, exatamente como assentado na Súmula CARF nº 161, segundo a qual o erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, ainda que o órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.

Vinculado o julgador ao enunciado de súmula, não há acolher a insurgência por esse fundamento, nem a pretensão de sua superação, que ao colegiado não cabe decretar.

Sucede que a multa regulamentar não pode subsistir, por fundamento diverso, de ordem pública e de aplicação cogente, que se sobrepõe à discussão sobre a sua incidência originária: a retroatividade da lei mais benéfica.

No curso do processo sobreveio a Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026 — uma das leis de regulamentação da reforma tributária —, cujo art. 181 revogou expressamente o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 69 da Lei nº 10.833/2003, isto é, precisamente os dispositivos que tipificavam a infração e cominavam a multa de 1% sobre o valor aduaneiro por classificação incorreta, e dos quais extraía sustentação o art. 711 do Regulamento Aduaneiro.

Com a revogação, deixou de existir, no ordenamento, o tipo infracional que fundamentou a penalidade formal aplicada nestes autos.

A consequência impõe-se pelo art. 106, II, do Código Tributário Nacional. Tratando-se de lei que deixa de definir como infração a conduta antes sancionada, sua aplicação retroage aos atos pretéritos não definitivamente julgados, na dicção da alínea “a”; e, ainda que se prefira a leitura de que a figura infracional foi redefinida, e não pura e simplesmente extinta — à vista das penalidades instituídas no novo regime da reforma tributária —, igual retroatividade se imporia pela alínea “c”, que manda aplicar ao ato pretérito a lei que lhe comine penalidade menos severa que a vigente ao tempo de sua prática.

Em qualquer das leituras, o resultado é idêntico, e mais favorável ao contribuinte, qual seja, o afastamento da penalidade.

O pressuposto da retroatividade benigna — cuidar-se de ato não definitivamente julgado — encontra-se plenamente satisfeito, porquanto o crédito pendia de decisão final, em sede de recurso voluntário ainda não apreciado, quando do advento da lei nova. E a matéria, por ser de ordem pública, deve ser reconhecida de ofício, independentemente do fundamento articulado pela Recorrente, a quem, no ponto, aproveita o resultado, ainda que por razão diversa da que sustentou.

Não se trata, advirta-se, da retroatividade que a defesa pleiteara quanto à classificação do tributo — essa, rejeitada acima, por incidir sobre o critério de incidência do imposto, regido pelo art. 144 do CTN —, mas da retroatividade que opera estritamente sobre a penalidade, terreno próprio do art. 106, II, do CTN.

Impõe-se, por conseguinte, o cancelamento da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro. Tal cancelamento, porém, não contamina o restante da exigência: a revogação operada pela Lei Complementar nº 227/2026 alcançou apenas a penalidade formal por classificação incorreta, e não a obrigação tributária principal nem a multa de ofício, fundadas em dispositivos por ela não atingidos.

Subsistem íntegros, por isso, a reclassificação das mercadorias, as diferenças de Imposto de Importação, de Imposto sobre Produtos Industrializados, os juros de mora e a multa de ofício do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, observada a exoneração parcial já deferida na primeira instância.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por rejeitar a prejudicial de prescrição intercorrente e as preliminares de nulidade e cerceamento de defesa e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, por força da retroatividade benigna (art. 106, II, do Código Tributário Nacional), decorrente da revogação do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 pelo art. 181 da Lei Complementar nº 227/2026, tão somente para afastar a multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA

ACÓRDÃO 3002-004.578 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10111.000221/2011-45

DOCUMENTO VALIDADO