



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10314.004342/2007-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.264 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2018
Matéria II/IPI/PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente MEADWESTVACO CALMAR BRASIL PRODUTOS PLÁSTICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 02/07/2002 a 16/01/2006

BOMBAS VOLUMÉTRICAS ALTERNATIVAS. UTILIZADA PARA DISPERSAR, PROJETER, VAPORIZAR, PULVERIZAR PRODUTOS COSMÉTICOS E/OU DE PERFUMARIA. VAPORIZADOR DE TOUCADOR. CLASSIFICAÇÃO NA NCM.

As bombas volumétricas alternativas utilizadas para dispersar, projetar, vaporizar, pulverizar produtos cosméticos e/ou de perfumaria recebem a denominação de vaporizadores de toucador, quer sejam de mesa, de cabeleireiro ou de bolso, classificam-se no código 9616.10.00 da NCM.

BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. EXCLUSÃO DO VALOR DO ICMS E DA PRÓPRIA CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

O valor do ICMS incidente sobre o desembaraço aduaneiro de produto importado e o valor da própria contribuição não compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, conforme decisão proferida pelo o pleno do STF no julgamento do RE 559.607, sob regime de repercussão geral, que declarou inconstitucional a parte do texto do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004, que determinava a inclusão dos referidos valores na base de cálculo das citadas contribuições (Aplicação do disposto no art. 62, § 2º, do Anexo II do RICARF/2015).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 02/07/2002 a 16/01/2006

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO EMPRESARIAL. APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA AO SUCESSOR. POSSIBILIDADE.

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas

moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão (Aplicação do disposto no art. 62, § 2º, do Anexo II do RICARF/2015).

MULTA REGULAMENTAR. CLASSIFICAÇÃO FISCAL ERRÔNEA. APLICABILIDADE.

O incorreto enquadramento tarifário do produto na NCM constitui infração regulamentar por erro de classificação fiscal, descrita no inciso I do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, sancionada com a multa aduaneira ou regulamentar de 1% (um por cento) do valor da mercadoria.

MULTAS APLICADAS. EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL (CARF). AFASTAMENTO DA MULTA APLICADA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O afastamento de multa, em razão de efeito confiscatório, implica apreciação da constitucionalidade da norma legal vigente e eficaz, que serviu de fundamento para a aplicação da multa exigida nos autos.

2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

JUROS MORATÓRIOS. COBRANÇA COM BASE NA VARIAÇÃO DA TAXA SELIC. LEGITIMIDADE.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE.

A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 02/07/2002 a 16/01/2006

DESEMBARAÇO ADUANEIRO. NATUREZA JURÍDICA. ATO DE LIBERAÇÃO DE MERCADORIA.

No âmbito do procedimento do despacho aduaneiro de importação, o desembaraço aduaneiro é o ato que põe termo a fase de conferência aduaneira mediante a liberação da mercadoria com a sua colocação à disposição do importador. Por ausência de previsão legal, o ato de desembaraço aduaneiro de importação não tem natureza de ato de lançamento de ofício e tampouco de ato de homologação expressa de lançamento por homologação.

REVISÃO ADUANEIRA. PREVISÃO EXPRESSA EM LEI. APURAÇÃO DE DIFERENÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DO DESPACHO ADUANEIRO DE IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Se na fase de revisão aduaneira for apurada irregularidade no pagamento de tributos ou infrações à legislação tributária ou aduaneira, enquanto não decaído o direito de constituir o crédito tributário, a autoridade fiscal deve proceder o lançamento da diferença de tributo apurada e, se for o caso, aplicar as penalidades cabíveis.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Confins-Importação o valor do ICMS e das próprias contribuições, vencida a Conselheira Lenisa Rodrigues Prado, relatora, que dava provimento. Designado o Conselheiro José Fernandes do Nascimento para redigir o voto vencedor. Designado o Conselheiro José Renato Pereira de Deus como redator “ad hoc” para formalização do voto da relatora.

(assinatura digital)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinatura digital)

José Renato Pereira de Deus - Redator *Ad Hoc*

(assinatura digital)

José Fernandes do Nascimento - Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Jorge Lima Abud, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus. O Conselheiro Raphael M. Abad não participou do julgamento, em razão do voto definitivamente proferido pela Conselheira Lenisa R. Prado na sessão de outubro/2017.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, em que formalizou-se a exigência de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados e das Contribuição PIS/COFINS Importação, acrescidos de juros de mora e multa proporcional, além da multa regulamentar e multa proporcional ao valor aduaneiro da mercadoria no valor de R\$ 5.529.534,42.

O fundamento para a autuação foi que as informações prestadas nas Declarações de Importação objeto de fiscalização não estariam corretas. De acordo com o auditor fiscal, o importador descreveu as mercadorias como sendo *bombas volumétricas, alternativas, dispersoras e/ou dispensadoras e/u dispensadoras de líquidos, soluções, emulsões para uso doméstico, cosmetológico e/ou farmacêuticos (de diversos modelos)*, objetos esses

classificáveis na Tarifa Externa Comum sob o código **NCM 9616.10.00**, sendo incidentes os seguintes tributos:

- Imposto sobre a Importação (II):
 - * 19,50% no período de 01/01/2002 a 31/12/2003, e;
 - * 18% no período de 01/01/2004 a 31/12/2006.
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) a 20%

Contudo, o importador classificou essas mercadorias na Tarifa Externa Comum (TEC) sob o código **NCM 8413.50.90**, incidindo as seguintes alíquotas:

- Imposto sobre a Importação (II) a 14%;
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
 - * 5% até 15 de janeiro de 2004;
 - * 3,50% no período de 20/01/04 até 08/07/04;
 - * 2,00% no período de 02/09/04 até 13/06/05, e;
 - * 0,00% no período de 07/07/05 até 10/02/06.

Cientificado sobre o teor do auto de infração, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 286/310), oportunidade na qual alega, em síntese, que:

"Os produtos importados pela Requerente são efetivamente bombas volumétricas classificáveis na posição 8413.50.90 (diversos). A principal diferença entre as bombas da Requerente e aquelas descritas na posição 9616.10.00 em que pretende classificar a Fiscalização é que as primeiras (da Requerente) são hidráulicas ao passo que as outras (classificáveis na posição 9616.10.00 como entendeu a D. Fiscalização) são pneumáticas.

Embora pareça uma diferença sutil, a NESH e as RGISH classificam-nas em posições diferentes.

A posição 8413.50.90, de acordo com a TIPI baseada na NCM, tem a característica principal de que se trata de bombas volumétricas, sendo que as suas subposições diferem conforme a capacidade da bomba.

A diferença é que as bombas importadas pela Requerente fazem parte do produto final industrializado (hidratantes, cremes, medicamentos etc.), ou seja, em geral, não é vendido isoladamente ao consumidor final.

Por outro lado, o produto classificado na posição 9616.10.00 é efetivamente um produto de toucador, isto é, um acessório, um produto para penteadeira feminina. Esses dispositivos (vaporizadores) somente se prestam para

pulverização, ou aspersão, ou ainda, vaporização de líquidos, não servindo para creme, gel, sabonete líquido, medicamentos etc., o que os diferencia das bombas importadas pela Requerente. É um acessório, em sentido lato, para penteadeira, para expelir perfumes em geral, como se pode verificar nos anexos (doc. nº 5). Logo, esse produto (9616.10.00.), nos dias atuais, torna-se um mero acessório na penteadeira feminina, um mero produto decorativo.

Portanto, não se pode dizer que os produtos importados pela Requerente são produtos de toucador como pretende a Fiscalização".

A impugnação foi julgada improcedente pela instância de origem, em acórdão que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 02/07/2002

Importação de BOMBAS VOLUMÉTRICAS, ALTERNATIVAS, DISPERSORAS E/OU DISPENSADORAS DE LÍQUIDOS, SOLUÇÕES, EMULSÕES P/USO DOMESTICO, COSMETOLÓGICO E/OU FARMACEUTICOS no código NCM 8413.50.90.

Fiscalização julgou ser adequado a classificação fiscal no código NCM 9616.10.00.

Pelos prospectos trazidos aos autos, fica evidente que se tratam de componentes destinados a produtos de toucador.

O texto do código NCM 9616.10.00 menciona literalmente: "Vaporizadores de toucador, suas armações e cabeças de armações"

Ainda que não se entenda que os componentes importados não são armações e cabeças de armações de vaporizadores de toucador, tratam-se de um componente (peça) integrante de vaporizadores de toucador, aplicação da Regra 2 a) das Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 659/687), motivo pelo qual os autos ascenderam a este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

José Renato Pereira de Deus, Redator *Ad Hoc*.

Na condição de Redator *Ad Hoc* adoto o voto proferido em Sessão pela nobre Conselheira Lenisa Rodrigues Prado, que segue integralmente transcrito:

A contribuinte foi intimada sobre o resultado do julgamento de sua impugnação em 21/05/2012¹ e apresentou, tempestivamente, a petição de recurso voluntário em 12/06/2012².

Presentes os requisitos extrínsecos de admissibilidade, é de rigor a submissão do recurso a este colegiado.

A recorrente apresenta os seguintes esclarecimentos:

A. SOBRE OS MOTIVOS DETERMINANTES PARA A REFORMA DA DECISÃO:

(I) NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM):

A Recorrente afirma que os produtos por ela importados são efetivamente bombas volumétricas classificáveis na posição 8413.50.90 (outras). A principal diferença entre a classificação adotada pela Recorrente e a apontada pela fiscalização é que a posição 8413.50.90 se refere a bombas hidráulicas ao passo que a classificação 9616.10.00 rotula as bombas pneumáticas. Esclarece que "embora pareça uma diferença sutil, a NESH e a RGISH classificam-nas em posições diferentes".

A contribuinte se insurge contra a decisão proferida no julgamento da impugnação porque "sequer enfrentou a diferenciação acima indicada (...) e partiu do princípio de que as 'bombas volumétricas' importadas pela Recorrente são componentes integrantes de vaporizadores de toucador para concluir que a classificação adotada pela Fiscalização estava correta".

A Recorrente apresenta as definições inseridas na TIPI aprovada pelo Decreto 3.777, de 23.3.2001:

8413 - BOMBAS PARA LÍQUIDOS, MESMO COM DISPOSITIVO MEDIDOR; ELEVADORES DE LÍQUIDOS.

<i>Código NCM</i>	<i>Descrição</i>
<i>8413.50</i>	<i>Outras bombas volumétrica</i>

¹ Certidão acostada à folha 646 dos autos eletrônicos.

² Conforme atesta o carimbo estampado na folha 659 dos autos eletrônicos.

	<i>s</i> <i>alternativas</i>
8413.50.10	<i>De</i> <i>potência</i> <i>superior a</i> <i>3,736kw</i> <i>(5HP) e</i> <i>inferior ou</i> <i>igual a</i> <i>447,42 kw</i> <i>(600HP),</i> <i>excluídas</i> <i>para</i> <i>oxigênio</i> <i>líquido</i>
8413.50.90	<i>Outras</i>

9616 - VAPORIZADORES DE TOUCADOR, SUAS ARMAÇÕES E CABEÇAS DE ARMAÇÕES; BORLAS OU ESPONJAS PARA PÓS OU PARA APLICAÇÃO DE OUTROS COSMÉTICOS OU DE PRODUTOS DE TOUCADOR.

<i>Código NCM</i>	<i>Descrição</i>
9616.10.00	<i>Vaporizadores de toucador, suas armações e cabeças de armações.</i>
	<i>EX 01 - De metais preciosos ou ornamentados com pérolas, pedras preciosas ou semipreciosas ou com metais preciosos.</i>

E segue a evolução das normas no tempo, ao colacionar as classificações trazidas no Decreto n. 4.542, de 26.12.2002:

8413 - BOMBAS PARA LÍQUIDOS, MESMO COM DISPOSITIVO MEDIDOR; ELEVADORES DE LÍQUIDOS.

<i>Código NCM</i>	<i>Descrição</i>
8413.50	<i>Outras bombas volumétricas alternativas</i>
8413.50.10	<i>De potência superior a 3,736kw (5HP) e inferior ou igual a 447,42 kw (600HP), excluídas para oxigênio líquido</i>
8413.50.90	Outras

9616 - VAPORIZADORES DE TOUCADOR, SUAS ARMAÇÕES E CABEÇAS DE ARMAÇÕES; BORLAS OU ESPONJAS PARA PÓS OU PARA APLICAÇÃO DE OUTROS COSMÉTICOS OU DE PRODUTOS DE TOUCADOR.

<i>Código NCM</i>	<i>Descrição</i>
9616.10.00	<i>Vaporizadores de toucador, suas armações e cabeças de armações.</i>

Informa que as alterações posteriores sempre mantiveram a definição e as características das posições 8413.50.90 e 9616.10.00. Porém, a TIPI vigente (aprovada pelo Decreto n. 7.660, de 23.12.2011) inovou as classificações ao introduzir a

posição 9619.20.00, que corresponde às "borlas ou esponjas para pós ou para aplicação de outros cosméticos ou de produtos de toucador", o que não altera a manutenção dos produtos importados sob o código 8413.50.90.

A recorrente sustenta que o fato das bombas importadas servirem para bombear hidratantes e cremes, não é motivo suficiente para enquadrá-las na posição 9616.10.00, porque "deve-se levar em consideração que se trata de bombas volumétricas e não servem exclusivamente para bombear os produtos de toucador, podendo, inclusive, bombear medicamentos e semelhantes".

Outra diferença é que as mercadorias importadas fazem parte de um produto final industrializado, ou seja, essas bombas não são vendidas isoladamente ao consumidor final. Por outro lado, o produto classificado na posição 9616.10.00 é efetivamente um produto de toucador, isto é, um acessório e servem para pulverizar/ vaporizar líquidos, não servindo para creme, gel, sabonete líquido, medicamentos, etc; "é um acessório, em sentido lato, para penteadeira, para expelir perfumes em geral".

A recorrente também se insurge contra a decisão proferida no julgamento da impugnação, que considerou como argumento válido para desqualificar a posição 8413.50.90 (adotada pela contribuinte) a interpretação da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado) que devem ser excluídos dessa posição os aparelhos para projetar, dispersar ou pulverizar líquidos e os aparelhos de jato da posição 84.24. E a irresignação contra essa conclusão está no fato que a posição 84.24 refere-se a produtos que não se assemelham aos produtos importados, pois a descrição da citada posição é:

"Aparelhos mecânicos (mesmo manuais) para projetar, dispersar ou pulverizar líquidos ou pós; extintores, mesmo carregados; pistolas aerográficas e aparelhos semelhantes; máquinas e aparelhos de jato de areia, de jato de vapor e aparelhos de jato semelhantes".

A contribuinte defende que as informações contidas na NESH para a posição considerada correta pelo auditor fiscal confirmam que esses produtos servem, apenas, como utensílios de toucador, o que não é a finalidade dos produtos importados. Também registra que as bombas adquiridas pela contribuinte são hidráulicas, o que impossibilita a adoção da posição 9616.10.00. Os esclarecimentos prestados na NESH a respeito da posição 9616.10.00 são os seguintes³:

*"1) Os **vaporizadores** de perfume, de brilhantina, etc, para toucador, quer sejam de mesa, de cabeleireiro ou de bolso. Estes artigos são constituídos por um frasco (ou reservatório) de vidro, plásticos, metal ou outras matérias, sobre o qual se fixa a armação; esta última comporta uma cabeça contendo um*

³ Folhas 669/669 dos autos eletrônicos.

dispositivo vaporizador e um sistema pneumático de bulbo (pêra*) (às vezes guarnecido de matérias têxteis) ou de pistão.

2) As **armações de vaporizadores**.

3) As **cabeças de armações de vaporizadores**.

4) As **borlas ou esponjas** de toucador, para cuidado da pele, maquilagem, empoagem dos cabelos ou perucas, etc, utilizados para aplicação de cosméticos (pó-de-arroz, ruge, talco, etc), quaisquer que sejam as matérias que as componham (plumas de ganso, de cisne, penugem de êider (...)) e comportar ou não cabos ou acessórios de marfim, carapaça de tartaruga, ossos, plásticos, metais comuns, metais preciosos ou metais folheados ou chapeados de metais preciosos (...). (destaques do original e grifos da Recorrente)".

E a Recorrente esclarece que a NESH atualmente vigente (IN RFB n. 807, de 11/01/2008), nas notas explicativas à posição 71.14 expressamente indica que a posição 96.16 refere-se exclusivamente aos objetos de toucador⁴. Apresenta um julgado desta 3ª Seção de Julgamentos⁵ no qual foi decidido que para se classificar as bombas no código 9616.10.00, deve restar comprovado que são vaporizadores de perfume, brilhantina, para toucador.

Mais especificamente sobre a Declaração de Importação n. 05/0040263-3/0001 (bomba lokatop 28/410 azul) a Recorrente noticia que na oportunidade em que os produtos foram desembaraçados, o auditor aduaneiro reconheceu que se tratava de "bombas manuais volumétricas alternativas dispersoras de líquidos, soluções, emulsões, para uso doméstico, cosmetológico e farmacêutico". No mesmo documento, após a inspeção física das mercadorias e fotografia, ficou consignado que:

"R5 - Tratam-se de **bombas manuais volumétricas alternativas** porque são bombas de pistão cujo princípio de funcionamento se baseia no efeito de aspiração ou expulsão de líquido provocado pelo movimento alternativo linear do pistão que se desloca num cilindro.

As válvulas de fechamento dessas **bombas** são válvulas de retenção (esferas), isto é, só permitem a passagem num dado sentido.

Essas bombas são denominadas de efeito simples porque utilizam o efeito de aspiração de uma só face do pistão" (fls. 670/671)

(II) REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO (RGISH):

⁴ B) Objetos de toucador, tais como espelhos de mão, frascos e caixinhas para pós (exceto os da posição 71.13), escovas (para vestuário, para cabelo, para unhas, etc), pentes, gomis, jarras, etc. Os vaporizadores incluem-se na posição 96.16.

⁵ Acórdão 3201-00.458, proferido pela 1ª Turma da 2ª Câmara nos autos do Processo n. 10907.002559/2005-37, na sessão de 24/05/2010.

** Sobre a Regra 1⁶, a Recorrente esclarece que em relação às posições 8413.50.90 e 9615.10.00 não existem notas de seção ou de capítulo. Considerando que as bombas importadas pela Recorrente não servem exclusivamente para vaporizar perfumes, brilhantinas e demais produtos para toucador, e que se trata efetivamente de bombas hidráulicas, não é possível enquadrá-las na posição 9616.10.00, como pretende a fiscalização.*

** A Regra 2 considera que o aspecto relevante para a classificação fiscal é a característica essencial dos produtos, já que estabelece que "qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais". Deste modo, considerando que as bombas importadas têm a finalidade essencial de borrifar líquidos, soluções, emulsões, não podem ser consideradas como vaporizadores de toucador, já que estes são meros acessórios decorativos que devem ser acoplados a perfumes em geral. Ainda sobre essa regra, assim se pronunciou a Recorrente:*

"Diante desse esclarecimento, o fato de os produtos importados poderem ser utilizados como componentes de produtos de toucador não é suficiente para a sua caracterização como tal, afinal servem para bombear também os produtos pastosos, que incluem, além de perfumaria, cosméticos, alimentos, fármacos, produtos de uso agrícola, domissanitários e produtos de limpeza em geral, conforme se verifica do Parecer do IPT ora juntado (páginas 4 e 5 do doc. n. 5 acima)"

** Considerando que a Regra 3 determina que a posição específica prevalece sobre a posição mais genérica, a Recorrente questiona o acerto da decisão recorrida, já que;*

"se a posição 8413.50.90 refere-se claramente a bombas e a posição 9616.10.00 a vaporizadores para toucador, não há como se admitir que as bombas volumétricas em questão se classifiquem na posição pretendida pela D. Fiscalização, uma vez que não são meros vaporizadores de perfume, e não contém o bulbo (pêra)".

** De acordo com a Regra 4, as mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das regras já mencionadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes. No caso específico, não se aplica essa regra, já que existe posição específica para classificar os produtos importados pela contribuinte.*

B. II, IPI, PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO.

⁶ **Regra 1** - A classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulos, e desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas.

A Recorrente se insurge contra a alegação da fiscalização de que a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS Importação inclui os impostos. Conforme disposto no art. 7º da Lei n. 10.865/2004, a base de cálculo do PIS-Importação e COFINS-Importação não inclui os impostos federais. Informa que sobre este argumento a decisão recorrida não refutou os argumentos apresentados pela Recorrente em sua impugnação; apenas transcreveu a legislação aplicável.

Mais especificamente, assim foi registrada a defesa da contribuinte:

"Dessa forma, ainda que se considera a inclusão indireta do IPI na base de cálculo do PIS/Pasep Importação e da COFINS Importação pelo fato de o imposto compor a base de cálculo do ICMS, é importante destacar que (i) o próprio ICMS não poderia compor a base de cálculo das referidas contribuições, nos termos do art. 149, § 2º, inciso III, letra 'a' da Constituição Federal, que determina apenas o 'valor aduaneiro' como base de cálculo no caso de importação; (ii) bem com o recente posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que é indevida a incidência da contribuição sobre o tributo, o que é suficiente para caracterizar a improcedência da exigência em tela".

Ademais, a contribuinte sustenta que demonstrado o acerto na classificação por ela adotada, devem ser consideradas improcedentes a cobrança das supostas diferenças dos valores devidos pelo II, IPI e às contribuições, assim como os respectivos acréscimos legais.

C. SOBRE A IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO PELA SRF.

A Recorrente adverte que a classificação fiscal registrada nas Declarações de Importação objeto do auto de infração foi plenamente aceita pela fiscalização no procedimento de desembaraço aduaneiro. Assim, não poderia agora pretender adotar critério jurídico distinto, ao impor uma classificação fiscal diferente daquele reconhecido no desembaraço aduaneiro, sob pena de violação ao artigo 146 do CTN.

Esclarece que "em momento algum a D. Fiscalização teve concepção distorcida quanto aos fatos que envolvem a presente autuação. Note-se que a D. Fiscalização tinha plena consciência de que se tratava de bombas volumétricas e a partir da análise correta dos fatos, concluiu que a classificação fiscal adotada estava correta".

Considerando que todos os elementos de fato relacionados às importações realizadas estavam disponíveis ao Fisco, não se pode agora, tempos após, discuti-los novamente, conclui a Recorrente. Traz a conhecimento precedente do STJ⁷, onde

⁷ AgRg no RESP 478.389/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25/09/2007, DJ de 05/10/2007.

restou assente que a classificação tarifária feita pelo importador no momento do desembaraço aduaneiro não pode ser posteriormente alterada, através da revisão de lançamento.

D. SOBRE A IMPROCEDÊNCIA DAS MULTAS.

A Recorrente requer o cancelamento das multas contra ela imposta - multa regulamentar calculada à razão de 1% sobre o valor aduaneiro e a multa de ofício de 75%-, porque a classificação do produto foi correta, o que afasta a possibilidade de aplicar-se qualquer sanção.

Ademais, ainda que a classificação estivesse incorreta, a Recorrente registra que não foi demonstrado o intuito fraudulento ou doloso, já que foram inseridos nas Declarações de Importação todos os elementos necessários para a correta identificação dos produtos importados. E, na ausência de comprovação do dolo, não podem ser aplicadas as multas previstas no art. 4º da Lei n. 8.218/96, já que tal conclusão consta no Ato Declaratório COSIT n. 10, de 16/01/1997⁸.

Ao final, requer a aplicação do art. 112 do CTN, que determina que em casos de dúvidas quanto a fatos e prática de infrações, a interpretação da legislação tributária deve ser feita favoravelmente ao contribuinte.

E. SOBRE A IMPROCEDÊNCIA DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA - TAXA SELIC.

Caso mantida a autuação, o que alega somente de forma subsidiária, a Recorrente requer que não se considere a Taxa SELIC como referencial para a constituição do crédito tributário, uma vez que a mesma:

"(i) não foi criada por lei para fins tributários;

(ii) não possui caráter moratório, sendo uma mera 'taxa de referência' calculada e divulgada unilateralmente pelo BACEN, com base na variação do custo do dinheiro e da flutuação desse custo no mercado financeiro, sistemática que lhe confere nítida natureza remuneratória do capital alheio".

Passo as minhas considerações.

Os produtos foram importados sob o código 8413.50.90, o qual é descrito pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da seguinte forma:

Segue transcrição das Notas pertinentes:

"84.13 - Bombas para líquidos, mesmo com dispositivo medidor; elevadores de líquidos.

⁸ Posteriormente alterado pelo ADI SRF n. 13/2002.

- Bombas com dispositivo medidor ou concebidas para comportá-lo:

(...)

8413.50 - **Outras bombas volumétricas alternativas.**

Esta posição compreende as máquinas e aparelhos (acionados manualmente ou por uma força motriz qualquer) próprios para elevar ou movimentar líquidos [incluídos metal fundido e concreto (betão) líquido], viscosos ou não. Classificam-se também nesta posição as máquinas e aparelhos deste gênero com motor incorporado (motobombas, turbobombas, eletrobombas).

(...)

Segundo o seu modo de funcionamento, os aparelhos da presente posição podem ser divididos em cinco categorias.

A - BOMBAS VOLUMÉTRICAS ALTERNATIVAS

Esta categoria compreende especialmente as bombas de pistões cujo princípio de funcionamento se baseia no efeito de aspiração ou expulsão provocado pelo movimento alternativo linear de um pistão que se desloca num cilindro. Elementos de separação (válvulas, por exemplo) opõem-se ao retorno do líquido aspirado ou expelido. Estas bombas são denominadas de efeito simples quando utilizam o efeito de aspiração de uma só face do pistão, e de efeito duplo quando combinam a ação aspirante de duas faces. Com as bombas simplesmente aspirantes, a altura da expulsão é limitada pela pressão atmosférica. (...)

Excluem-se desta posição:

(...)

d) Os aparelhos para projetar, dispersar ou pulverizar líquidos e os aparelhos de jato da posição 84.24".

A autoridade apresenta o seguinte raciocínio para promover a autuação contra a importadora:

"O contribuinte promoveu a importação destas mercadorias na posição 8413.50.90 da classificação tarifária TEC.

Contudo;

*Considerando as Notas Explicativas do SH relativas à posição 8413, item d) das Exclusões: EXCLUEM-SE DESTA POSIÇÃO: a) b)..... c)..... d) **OS APARELHOS PARA PROJETAR, DISPERSAR OU PULVERIZAR LÍQUIDOS E OS APARELHOS DE JATO DA POSIÇÃO 8424.***

*Considerando o texto da posição 9616 - **VAPORIZADORES DE TOUCADOR, SUAS ARMAÇÕES E CABEÇAS DE ARMAÇÕES; BORLAS OU ESPONJAS PARA PÓS OU PARA APLICAÇÃO DE OUTROS COSMÉTICOS OU DE PRODUTOS DE TOUCADOR.** NOTA EXPLICATIVA*

A PRESENTE POSIÇÃO ABRANGE:

1) OS VAPORIZADORES DE PERFUME, DE BRILHANTINA, ETC., PARA TOUCADOR, QUER SEJAM DE MESA, DE CABELEIREIRO OU DE BOLSO. ESTES ARTIGOS SÃO CONSTITUÍDOS POR UM FRASCO (OU RESERVATÓRIO) DE VIDRO, PLÁSTICOS, METAL OU OUTRAS MATÉRIAS, SOBRE O QUAL SE FIXA A ARMAÇÃO; ESTA ÚLTIMA COMPORTA UMA CABEÇA CONTENDO UM DISPOSITIVO VAPORIZADOR E UM SISTEMA PNEUMÁTICO DE BULBO (PÊRA) (ÀS VEZES GUARNECIDO DE MATÉRIAS TÊXTEIS) OU DE PISTÃO.

2) AS ARMAÇÕES DE VAPORIZADORES.

3) AS CABEÇAS DE ARMAÇÕES DE VAPORIZADORES.

Considerando as Regras Gerais de Interpretação n. 1 do Sistema Harmonizado, concluímos que os produtos submetidos a despacho de importação na posição 8413.50.90 estão em desacordo com as Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado. Desconsiderada esta posição entendemos que estes produtos devem ser classificados na posição 9616.10.00 por se adequarem à Primeira e à 6ª Regra Geral de Interpretação do SH, pois respeitam a condição de posição mais específica e aquela da característica essencial do produto". (fl. 11 dos autos eletrônicos - grifos adicionados).

*Como já dito, a fiscalização considera correta a classificação dos produtos importados na posição **9616.10.00** que, de acordo com o Decreto n. 435/1992, publicado em 27/01/1992, equivalem a:*

"Capítulo 96

Obras diversas

96.16 - Vaporizadores de toucador, suas armações e cabeças de armações; borlas ou esponjas par pós ou para aplicação de outros cosméticos ou de produtos de toucador

9616.10 - Vaporizadores de toucador, suas armações e cabeças de armações

(...)

A presente posição abrange:

1) Os vaporizadores de perfume, de brilhantina, etc., para toucador, de mesa ou de bolso, de uso pessoal ou profissional. Esses artigos são constituídos por um frasco (ou reservatório) de vidro, plástico, metal ou outras matérias, sobre o qual está montado o dispositivo operante (armação); este último comporta uma cabeça (que contém um dispositivo vaporizador) e um sistema pneumático de bulbo (pêra) (às vezes guarnecido de matérias têxteis) ou o pistão.*

2) Os **dispositivos operantes (armações)**.

3) As **cabeças dos dispositivos operantes (armações) de vaporizadores**.

4) As **borlas ou esponjas** para aplicação de cosméticos ou produtos de toucador (pó-de-arroz, ruge, talco, etc). Podem ser feitas de qualquer matéria (plumas de ganso ou de cisne, pele, pêlos de animais, veludo ou pelúcia, espuma de borracha, etc) e comportar cabos ou acessórios de marfim, carapaças de tartaruga, osso, plástico, metais comuns, metais preciosos ou metais folheados ou chapeados de metais preciosos.

Excluem-se desta posição:

(...)

c) Os aparelhos pulverizadores da **posição 84.24**".

Da leitura do dispositivo acima transcrito, constata-se que o produto classificado na posição n. 9616 deve conter as seguintes características:

1) É próprio para a vaporização de "**perfume, brilhantina, etc., para toucador, de mesa ou de bolso, de uso pessoal ou profissional**";

2) Sua estrutura conta com sistema pneumático de bulbo (pêra).

Sobre o **item 1** é necessário salientar que o auditor-fiscal aduaneiro reconhece que as bombas importadas são utilizadas como dispersoras e/ou dispensadoras de vários tipos de líquidos, como soluções e emulsões, e podem ter uso doméstico, cosmetológico e farmacêutico⁹. Porém a posição 9616, classificação considerada correta pelo auditor fiscal, é restrita aos produtos de toucador e aos cosméticos e não abrange os recipientes próprios para vaporização de fármacos ou produtos químicos. As palavras sinônimas ao vernáculo "toucador" são penteadeira, toalete¹⁰. Ou seja, a finalidade é sempre relacionada aos produtos cosméticos, não sendo possível ampliar a sua utilidade, de acordo com os limites traçados na posição 9616.10.00, aos produtos líquidos para uso doméstico e farmacêutico.

Percebe-se, ainda, que a destinação principal dos recipientes importados é para uso farmacêutico, já que está destacado no documento mencionado que é "fabricada em sala limpa classe 100.000", é "produto de acordo com todos os requisitos da FDA e com as regulamentações européias", e é "adequado para numerosos tratamentos farmacêuticos" (fl. 570, vol. 3).

⁹ Segue a reprodução da definição que a autoridade fiscal considera apropriada para os produtos importados: 'BOMBAS VOLUMÉTRICAS, ALTERNATIVAS, DISPERSORAS E/OU DISPENSADORAS DE SOLUÇÕES, EMULSÕES P/ **USO DOMÉSTICOS, COSMETOLÓGICOS E/OU FARMACÊUTICOS** COMPOSTOS DE: (MODELOS DIVERSOS). Tais aparelhos, descritos como bombas, são utilizados para dispersar, projetar, vaporizar, pulverizar líquidos como **loções, perfumes, shampoos, sabonete líquido, condicionadores**, etc. conforme se pode ver em consulta ao site do exportador' (fls.10/11 - grifos adicionados).

¹⁰ Equivalência encontrada no dicionário de sinônimos on line, disponível no endereço eletrônico <https://www.sinonimos.com.br/toucador/>

Sobre o **item 2** a ressalva que se faz é que a posição 9616 descreve recipiente que contém elementos que não existem nos produtos importados, como o "sistema pneumático de bulbo (pêra)". O sistema pneumático de bulbo é descrito da seguinte forma:

"a pêra (denominação decorrente da semelhança com interruptores que têm este nome) a qual é borracha flexível; a vermelha pequena indica o dispositivo por onde o ar, saindo em velocidade da pêra, arrasta o líquido que está na ponta do pescador, jogando-o pulverizado para fora e, conseqüentemente produzindo o vácuo no pescador, o que permite a subida do líquido para a borda do mesmo, repetindo-se de forma intermitente a pulverização, sendo certo que, a pêra tem que ser acionada de forma rápida: a seta vermelha mostra a peça onde o ar é pressionado arrastando o líquido do pescador que chega até o caminho do ar" (fl. 576 - trecho do laudo técnico apresentado com a impugnação).

Veja que o mecanismo indispensável dos recipientes encontrados na posição 9616 é extremamente diferente dos produtos importados, já que esses pulverizam os seus conteúdos através do sistema de bombas e pistões, como bem demonstram os gráficos contidos no documento Características Técnicas dos produtos importados (fls. 568 e 570, vol.3 dos autos eletrônicos).

Ainda, é salutar registrar que o sistema pneumático de bulbo não permite a exata dosagem do líquido pulverizado, enquanto a bomba dispensadora importada propicia a obter a exata dose de 2,3 ml por acionamento (informação à folha 570). Essa diferença é significativa quando se trata de produtos farmacêuticos.

*E, por fim, o auditor fiscal autuante discorda da classificação defendida pela contribuinte porque consta nas Notas Explicativas, o registro que devem ser excluídos da posição **8413.50.90** os produtos classificados na posição **8424**.*

Contudo, como se constata da leitura da posição 9161 acima transcrita, especificamente na alínea c, também estão excluídos desta posição os aparelhos pulverizadores da posição 84.24¹¹. Constata-se, assim, que o principal fundamento da fiscalização para considerar que os produtos importados não se enquadram na classificação registradas na Declarações de Importação, que é a exclusão dos aparelhos descritos na posição 84.24, é replicada na posição 9616.

¹¹ 84.24 - Aparelhos mecânicos (mesmo manuais) para projetar, dispersar ou pulverizar líquidos ou pós; extintores, mesmo carregados; pistolas aerográficas e aparelhos semelhantes; máquinas e aparelhos de jato de areia, de jato de vapor e aparelhos de jato semelhantes.

8424.10 - Extintores, mesmo carregados

8424.20 - Pistolas aerográficas e aparelhos semelhantes

8424.30 - Máquinas e aparelhos de jato de areia, de jato de vapor e aparelhos de jato semelhantes

- Outros aparelhos:

8424.81 - Para agricultura ou horticultura

8424.89 - Outros".

Ou seja, não há justificativas para a autuação fiscal.

Seja porque o auditor fiscal autuante pretende inserir os produtos em uma classificação mais restritiva (somente para uso cosmetológico), que não abrange as demais utilidades do produto já reconhecidas pelo próprio agente aduaneiro (uso doméstico e farmacêutico), e que descreve produtos diferentes dos importados, seja porque afastou a classificação registradas nas Declarações de Importação pela exceção, que é replicada na posição alegada correta.

Por tudo que foi exposto, voto por dar integral provimento ao recurso voluntário.

Era o que tinha a relatar.

(assinatura digital)

José Renato Pereira de Deus

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Por não se representar a melhor interpretação dos fatos motivadores da autuação e das regras sobre a classificação fiscal do produto importado pela recorrente, pede-se vênua a nobre Relatora para apresentar outro voto sobre a lide, que envolve questões preliminares e mérito.

Da questão preliminar

Em preliminar a recorrente alegou “improcedência” (em vez de nulidade) das autuações por mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do CTN, sob o argumento de que a classificação fiscal por ela adotada para o produto descrito nas DI, objeto das presentes autuações (relação de fls. 11/18), fora plenamente aceita pela fiscalização, por ocasião dos procedimentos de desembaraço aduaneiro.

A restrição de realização de lançamento de ofício, em razão de mudança de critério jurídico, encontra-se prevista no art. 146 do CTN, que tem o seguinte teor, *ipsis litteris*:

*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. (grifos não originais)*

Da simples leitura do citado preceito legal extrai-se que são três as condições necessárias cumulativas, para fim de configuração de mudança do critério jurídico, a saber:

- a) a primeira: haja um prévio ato de lançamento de ofício, em que a autoridade administrativa tenha fixado um determinado critério jurídico;
- b) a segunda: a modificação do critério jurídico anterior seja introduzida pela autoridade administrativa (mediante ato de ofício) ou pelo órgão

juiz julgador administrativo ou judicial (por meio de decisão administrativa ou judicial); e

- c) a terceira: tanto o ato de lançamento quanto o ato de ofício e as decisões administrativa e judicial refiram-se a um mesmo sujeito passivo.

De todas, a primeira condição é a mais importante, logo, sem a ocorrência dela não a análise das outras duas condições não tem cabimento. Em outras palavras, sem a ocorrência de prévio ato de lançamento de ofício, a análise da ocorrência das outras duas condições revela-se incabível.

E o lançamento de ofício, sabidamente, é aquele realizado pela autoridade administrativa, segundo os procedimentos estabelecidos no art. 142 do CTN, desde que presentes as situações elencadas no art. 149 do CTN.

No caso em tela, não há notícia de que tenha havido lançamento ofício em relação a quaisquer das operações de importação realizada pela recorrente. No presente caso, o que houve foi apenas lançamento por homologação (ou autolançamento, segundo parte relevante da doutrina), conforme previsto no art. 150 do CTN, uma vez que a autuada foi quem apurou e recolheu antecipadamente o valor dos tributos informados nas respectivas DI, documento base do despacho aduaneiro de importação.

O despacho aduaneiro mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica. Trata-se de procedimento de natureza mista, destinado à verificação do cumprimento das normas de controle aduaneiro e tributárias, incidentes sobre a operação de importação. O despacho aduaneiro processa-se em duas etapas sequenciais: a primeira é denominada de fase de conferência aduaneira e a segunda de fase de revisão aduaneira.

A **fase de conferência aduaneira** inicia-se com o registro da DI e se encerra com o ato de desembaraço aduaneiro (liberação da mercadoria), proferido pela autoridade fiscal. Nessa fase é feita (i) a identificação do importador, (ii) a verificação da mercadoria e da correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e (iii) a confirmação o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

Por sua vez, a **fase de revisão aduaneira** inicia-se com o ato de desembaraço aduaneiro e se encerra (i) com ato de ciência do autuado da exigência do crédito tributário lançado, ou (ii) com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da DI. Nesta fase é feita apuração da regularidade do pagamento dos tributos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação.

A principal justificativa para adoção das referidas fases no âmbito do procedimento de despacho aduaneiro de importação está relacionada com a premente necessidade de celeridade dos atos de liberação da imensa quantidade de mercadorias importadas e que são estocadas, diariamente, nos diversos recintos alfandegados brasileiros, situação que, certamente, impossibilita a fiscalização aduaneira de, na fase de conferência aduaneira do despacho, realizar um exame minucioso de todos os aspectos do controle aduaneiro e tributário atinentes aos inúmeros e diversificados despachos aduaneiros de importação que ingressam e se processam todos os dias nas inúmeras unidades aduaneiras da

RFB. Dada essa circunstância, o processamento do despacho aduaneiro em duas fases tem por objetivo, de um lado, evitar ônus financeiro adicional aos importadores, em decorrência da demora na liberação da mercadoria, e de outro, permitir que a fiscalização aduaneira, após a liberação da mercadoria e enquanto não concluído o prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário e/ou aplicar penalidades pecuniárias, proceda análise pormenorizada das informações prestadas pelo importador, com o objetivo de verificar se as obrigações aduaneiras e tributárias foram corretamente cumpridas.

Com base nessa breve explicação, fica evidenciado que o ato de desembaraço aduaneiro, que põe termo à fase de conferência aduaneira, não tem natureza de ato de lançamento de ofício e tampouco ato de homologação expressa do autolancamento, neste caso, por não atender os requisitos fixados no art. 150 do CTN. O referido ato, enfatiza-se novamente, tem o efeito jurídico de autorizar a liberação ou desembaraço da mercadoria, conforme expressamente estabelecido no art. 51 do Decreto-lei 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei 2.472/1988, que tem o seguinte teor, *in verbis*:

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)

§ 1º - Se, no curso da conferência aduaneira, houver exigência fiscal na forma deste artigo, a mercadoria poderá ser desembaraçada, desde que, na forma do regulamento, sejam adotadas as indispensáveis cautelas fiscais. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

§ 2º - O regulamento disporá sobre os casos em que a mercadoria poderá ser posta à disposição do importador antecipadamente ao desembaraço. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988). - grifos não originais

Assim, se há definição legal da natureza do ato de desembaraço aduaneiro, como mero ato de liberação da mercadoria importada, no sentido de colocá-la à disposição do importador, não pode o intérprete atribuir ao referido ato efeito jurídico distinto daquele expressamente determinado na norma legal. Em outras palavras, ao ato de desembaraço aduaneiro não pode ser atribuído o efeito de ato de lançamento de ofício ou ato de homologação expressa do lançamento por homologação, especialmente, porque tal interpretação implicaria retirar qualquer eficácia ou efeito jurídico prática à atividade de revisão aduaneira, prevista no art. 54 do do Decreto-lei 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei 2.472/1988, a seguir transcrito:

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

Com efeito, se a atividade de revisão aduaneira destina-se a apurar a regularidade do pagamento dos tributos e demais gravames devidos na operação de importação, atribuir a atividade de desembaraço a natureza de ato de lançamento de ofício ou homologação expressa de lançamento, como pretendeu a recorrente, na prática, significaria a

revogação tácita do citado preceito legal e o fim da etapa da revisão aduaneira do despacho aduaneiro de importação.

Além disso, como todas as informações sobre a operação de importação consignadas na DI são prestadas pelo próprio importador, previamente ao início do despacho aduaneiro, se algum critério jurídico foi definido até o ato de desembaraço aduaneiro, certamente, a definição desse critério deve ser atribuída ao importador, haja vista que, até então, a liberação da mercadoria ocorre com superficial análise dos dados e informações declarados importador pela autoridade fiscal, ou sem qualquer participação desta autoridade, nos casos das DI parametrizada para o canal verde conferência aduaneira (a quase totalidade), em que o desembaraço ou liberação da mercadoria ocorre de forma automática sem qualquer análise por parte da autoridade fiscal, conforme estabelecido no art. 21, I, da Instrução Normativa RFB 680/2016, a seguir transcrito:

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

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

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

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

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

[...] (grifos não originais)

Em relação aos demais canais de conferência aduaneira, em que há participação da autoridade fiscal no ato de desembaraço, pelas condições anteriormente expostas, só há que se cogitar em alteração de critério de jurídico se pelo menos houve lançamento de ofício de pela autoridade fiscal, previamente, ao ato de desembaraço aduaneiro, o que não foi comprovado pelo recorrente, inclusive, em relação à adição da DI nº 05/0040263-3/001.

Não se pode olvidar, que, por expressa determinação constitucional (art. 146, III, “b”, da CF/1988), somente a lei complementar tem a função de especificar qual o ato administrativo tem o efeito de extinguir o crédito tributário. E o ato de desembaraço aduaneiro, inequivocamente, não se encontra mencionado no rol taxativo dos atos extintivos do crédito tributário, elencados no art. 156 do CTN. E em consonância com o disposto no art. 149¹², I, do

¹² Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
I - quando a lei assim o determine;

CTN, a revisão do despacho aduaneiro de importação encontra-se expressamente prevista no citado art. 54 do Decreto-lei 37/1966.

Cabe ressaltar ainda que, no Regulamento Aduaneiro de 2002 (RA/2002), a fase de revisão aduaneira encontrava-se disciplinada no art. 570. No vigente RA/2009, a citada fase encontra-se disciplinada no art. 638, que tem o seguinte teor:

Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

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

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

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

II - do registro de exportação.

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

De acordo como a citada legislação, a única condição legal exigida para apuração e constituição do crédito tributário, apurado na fase de revisão aduaneira, é que o lançamento seja concluído antes do prazo de cinco anos contados da data do registro da declaração de importação correspondente.

Assim, se na fase de revisão do despacho aduaneiro de importação for apurada falta ou insuficiência de pagamento de tributos, como ocorreu no caso em tela, por força do disposto no art. 142 do CTN, o lançamento para exigência dos valores apurados deve ser feito pela autoridade fiscal, sob pena responsabilidade funcional.

Com base nessas considerações, chega-se a conclusão que não houve a alegada mudança de critério jurídico, portanto, resta demonstrada a improcedência da alegação da recorrente.

Das questões de mérito

No mérito, a controvérsia gira em torno da classificação fiscal do produto descrito nas citadas DI como “BOMBAS VOLUMÉTRICAS, ALTERNATIVAS, DISPERSORAS E/OU DISPENSADORAS DE LÍQUIDOS, SOLUÇÕES, EMULSÕES P/USO DOMÉSTICO, COSMETOLÓGICO E/OU FARMACEUTICOS (DE DIVERSOS MODELOS)”.

[...].

Para a autoridade fiscal, como o referido equipamento é utilizado para dispersar, projetar, vaporizar, pulverizar líquidos, como loções, perfumes, shampoos, sabonete líquido, condicionadores etc. ele classifica-se no código NCM 9616.10.00, por força do disposto na alínea “d” das Notas Explicativas do SH (NESH) da posição 8413 e no texto da posição 96.16 da NCM.

Para a recorrente, o citado produto classifica-se no código NCM 8413.50.90, por se tratar bombas hidráulicas da posição 84.13 e não de bombas pneumáticas, classificáveis no código NCM 9616.10.00. Segundo a recorrente, as bombas hidráulicas servem para bombear hidratantes, cremes, medicamentos e outros produtos semelhantes, cuja subposição é definida de acordo com a capacidade do equipamento, conforme modelos anexados a impugnação (doc. nº 4 - fls. 567/572).

Com vistas a comprovar o que alegara sobre a identificação do produto, a recorrente informou que havia colacionado aos autos o Parecer Técnico do IPT nº 13 271-301 (doc. nº 5 - fls. 573/588), no entanto, o citado Parecer não foi localizado nos autos. No local indicado pela recorrente, em vez do citado Parecer, constam apenas as fotografias de nºs 15 à 29 de “VAPORIZADORES DE TOUCADOR, SUAS ARMAÇÕES E CABEÇAS DE ARMAÇÕES”. De fato, o referido Parecer somente foi colacionado aos autos com o presente recurso (fls. 735/768), o que impossibilita a sua análise, em face da preclusão determinada no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972. Além disso, no citado Parecer foram analisados diversos produtos produzidos e importados pela recorrente e não especificamente o produto importado pela recorrente objeto da presente autuação.

Ainda com a finalidade de comprovar o que alegara sobre as características específicas do produto, a recorrente trouxe à colação dos autos a Solicitação de Assistência Técnica e o correspondente Laudo Técnico referente ao produto descrito na DI 05/0040263-3 (fls. 590/592).

No referido laudo, assim como no citado Parecer do IPT, não há menção de que o produto seja uma bomba hidráulica, como alegado pela recorrente. Dessa forma, tem-se por não comprovada a alegação da recorrente de que produto importado trata-se de bomba hidráulica.

O cotejo entre as duas referidas posições divergentes revela que o cerne da controvérsia diz respeito a identificação do produto, isto é, trata-se simplesmente de bomba volumétrica alternativa, como defendido pela recorrente, ou trata-se vaporizador de toucador, tipo de bomba volumétrica alternativa, que tem a finalidade específica de dispersar, projetar, vaporizar, pulverizar produtos cosméticos e/ou de perfumaria.

E o que motivou os diferentes posicionamentos foi a utilização de critérios distintos para a identificação do produto, para fim de classificação fiscal. Com efeito, enquanto a fiscalização adotou o critério da função/utilização do produto, portanto, em consonância com os esclarecimentos das NESH, a recorrente justificou o seu entendimento sobre a identificação do produto, com base nas suas características mecânicas, ou seja, que o produto trata-se de bomba volumétrica alternativa do tipo hidráulica. Este último, inequivocamente, dissonante do critério adotado pelas NESH, conforme a seguir demonstrado.

Embora tenha alegado, que o produto importado não era mero vaporizador de toucador, pois se tratava de bomba hidráulica que servia também para bombear outros produtos

que não de toucador, como os medicamentos, por exemplo, a recorrente não trouxe aos autos provas que confirmassem o alegado.

De outra parte, as informações coligidas aos autos, em especial, as contidas nos documentos de fls. 238/245, comprovam que o produto tinha a função específica dispersar, projetar, vaporizar, pulverizar produtos de cosméticos e/ou perfumaria. Logo, consoante o critério informado pelas NESH, a bomba volumétrica alternativa em questão identifica-se como vaporizador de toucador e não simplesmente como bomba volumétrica alternativa, como defendido pela recorrente.

Nesse sentido, a NESH da posição 84.13 da NCM, expressamente, exclui o referido produto da posição das bombas volumétricas alternativas em geral, conforme pode ser lido na alínea “d” dos excertos que sequeem transcritos:

A. BOMBAS VOLUMÉTRICAS ALTERNATIVAS

Esta categoria compreende especialmente as bombas de pistões, cujo princípio de funcionamento se baseia no efeito de aspiração ou expulsão provocado pelo movimento alternativo linear de um pistão que se desloca num cilindro; elementos de separação (válvulas, por exemplo) opõem-se ao retorno do líquido aspirado ou expelido. Estas bombas são denominadas de “efeito simples” quando utilizam o efeito de aspiração de uma só face do pistão, e de “efeito duplo” quando combinam a ação aspirante das duas faces. Com as bombas simplesmente aspirantes, a altura da expulsão é limitada pela pressão atmosférica. Algumas bombas são concebidas para utilizar, ao mesmo tempo, a aspiração e compressão (bombas aspirantes prementes); para se obterem maiores volumes, combinam-se freqüentemente vários cilindros associados a um corpo de bomba. Os cilindros podem estar dispostos em linha ou em forma de estrela.

Excluem-se desta posição:

[...]

d) Os aparelhos para projetar, dispersar ou pulverizar líquidos e os aparelhos de jato da posição 84.24.

E as NESH da posição 9616, por sua vez, esclarece que, dada a função específica de dispersar, projetar, vaporizar, pulverizar produtos cosméticos e/ou de perfumaria, a bomba em questão recebe a denominação de vaporizador de toucador, conforme se verifica no texto que segue transcrito:

A presente posição abrange:

1) Os vaporizadores de perfume, de brilhantina, etc., para toucador, quer sejam de mesa, de cabeleireiro ou de bolso. Estes artigos são constituídos por um frasco (ou reservatório) de vidro, plásticos, metal ou outras matérias, sobre o qual se fixa a armação; esta última comporta uma cabeça contendo um dispositivo vaporizador e **um sistema pneumático** de bulbo (pêra*) (às vezes guarnecido de matérias têxteis) **ou de pistão**;

[...]

Excluem-se desta posição:

[...]

c) *Os aparelhos pulverizadores da posição 84.24.*

[...] (grifos não originais)

Assim, diferentemente do que alegou a recorrente, as referidas explicações não restringem os produtos da posição 96.16 apenas aos vaporizadores de toucador que possuam uma cabeça dotada de um sistema pneumático de bulbo (ou pêra), a exemplo dos que constam das fotografias de fls. 573/588, anexadas pela recorrente à peça impugnatória. Tal posição também inclui as bombas constituídas por um sistema pneumático de pistão, em que se enquadra, perfeitamente, os modelos do produto importado pela recorrente, o que é confirmado pelas fotografias e os esboços (desenhos esquemáticos) dos modelos do produto importado, que foram colacionados aos autos pela própria recorrente, em atendimento a intimação da autoridade fiscal (fls. 278/279) e em instrução à peça impugnatória (fls. 567/572).

Além disso, a análise do conjunto de elementos probatórios coligidos aos autos confirmam que o produto importado pela recorrente dispõe de um sistema pneumático dotado de um pistão que se desloca num cilindro e que tem como função aspirar e projetar, dispersar ou pulverizar, especificamente, produtos cosméticos e/ou de perfumaria. Esse mecanismo/sistema é o elemento principal do produto, posto ser o componente que confere identidade e utilidade prática ao produto. Sem o citado sistema o produto, certamente, não cumpriria a referida função nem teria a utilidade prática para o qual foi projetado e produzido.

Com base nessas considerações, chega-se a conclusão que o produto importado pela recorrente é uma bomba volumétrica alternativa que, dada a sua utilização específica de projetar, dispersar, pulverizar, especificamente, produtos cosméticos e/ou de perfumaria, recebe a denominação de vaporizador de toucador, corretamente classificado no código NCM 9616.10.00, conforme definido pela autoridade fiscal.

Uma vez definida a classificação fiscal do produto, passa-se a analisar as demais questões meritórias.

Em seguida, a recorrente alegou que, conforme disposto o art. 7º da Lei 10.865/2004, não procedia a alegação da fiscalização de que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação incluía os impostos, inclusive o IPI.

Assiste parcial razão à recorrente apenas em relação ao ICMS e as próprias contribuições, haja vista a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, no julgamento do RE nº 559.937, sob regime de repercussão geral, da parte do texto do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004, que previa acréscimo do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Confins-Importação, conforme explicitado no enunciado da ementa que segue transcrito:

Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

1. *Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.*

2. *Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.*

3. *Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.*

4 *Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.*

5. *A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a , da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.*

6. *A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.*

7. *Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.*

8. *O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.*

9. **Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04:** “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre

Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.

*10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.*¹³ (grifos não originais)

Assim, em razão da obrigatoriedade dos membros deste Conselho de reproduzir nos julgamentos o teor das decisões proferidas pelo STF em regime de repercussão geral, determinada no art. 62, § 2º, do Anexo II do RICARF/2015, adota-se os fundamentos da referida decisão como razão de decidir no presente julgado, para determinar a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Confins-Importação do valor do ICMS e das próprias contribuições.

Na sequência, a recorrente alegou a improcedência da imposição da multa ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre os tributos supostamente devidos, sob o argumento de que não houve descrição incorreta dos produtos nas DI, com base no Ato Declaratório (Normativo) nº 10, de 16 de janeiro de 1997, (posteriormente alterado pelo ADI SRF nº 13/2002).

A propósito, sabe-se que, desde 27/8/2001, o ADN 10/1997, que previa a exclusão da referida multa nos casos de apuração de diferença de tributos decorrentes de “classificação tarifária errônea”, foi tacitamente revogado pelo § 2º¹⁴ do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001 e, em 11 de setembro de 2002, foi expressamente revogado pelo art. 2º do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF 13/2002. Portanto, desde as referidas datas não existe a previsão de exclusão da referida multa, nos casos em que o produto estivesse corretamente descrito na DI, com todos os elementos necessários à sua identificação e que não fosse constatado intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

A aplicação da referida multa de ofício foi fundamentada no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, a seguir transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

A infração cometida pela recorrente subsume-se perfeitamente à hipótese descrita no referido preceito legal. Assim, uma vez materializada a infração, a aplicação da

¹³ BRASIL. STF. RE 559937, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Rel. p/ Acórdão Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013 EMENT VOL-02706-01 PP-00011.

¹⁴ § 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

penalidade foi corretamente aplicada em consonância com o que determina o citado preceito legal.

No caso, diferentemente do alegado pela recorrente, a responsabilidade pela penalidade sancionadora da infração em apreço tem nítido caráter objetivo e por essa característica, determina o art. 136 do CTN, que a sua configuração independe da existência de culpa ou dolo por parte do contribuinte (elemento subjetivo do tipo). Logo, não tem qualquer relevância a alegação da recorrente de não houve qualquer fraude ou dolo praticados, pois tais elementos são irrelevantes para a materialização. A comprovação da presença de tais elementos somente se revela imprescindível no caso de aplicação da multa qualificada 150% (cento e cinquenta por cento) definida no § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1976.

Também não se trata de aplicação do disposto no art. 112 do CTN, pois, no caso, não houve e não qualquer dúvida sobre a interpretação da legislação que “define infrações, ou lhe comina penalidades”. E diante da clareza solar da redação do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, não há como supor, como fez a recorrente, que houve qualquer dúvida quanto aos elementos relacionados nos incisos I a IV do citado art. 112.

Ainda sobre as penalidades aplicadas, a recorrente alegou que a cobrança da multa regulamentar de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada era indevida vez que não cometera qualquer infração que justificasse a imposição da referida penalidade, pois o produto importado teria sido corretamente classificado na NCM.

A previsão legal da penalidade em questão está assim descrita no inciso I do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001, a seguir transcrito:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;

[...]

De acordo com o disposto no referido preceito legal, a materialização da referida infração ocorre com cometimento de erro de classificação do produto em pelo menos uma das referidas nomenclaturas ou catálogos de detalhamento da mercadoria mencionados.

No caso em tela, antes as conclusões anteriormente apresentadas, inequivocamente, a referida infração encontra-se devidamente caracterizada, haja vista que a autuada atribuiu ao produto importado o código NCM 8413.50.90, quando o correto seria o código 9616.10.00 da NCM.

Ainda no tocante às penalidades aplicadas, a recorrente alegou que não era cabível a aplicação das duas multas como punição por única suposta (e já contestada) infração (a classificação supostamente errônea dos produtos importados).

Mais uma vez a recorrente se equivoca. As multas aplicadas foram aplicadas em razão do cometimento de infrações distintas, conforme anteriormente demonstrado. E a aplicação das duas penalidades encontra-se expressamente prevista no § 2º do art. 84¹⁵ da citada MP.

¹⁵ "Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria: [...]"

Em relação ao alegado efeito confiscatório da imposição das citadas multas, por envolver análise sobre a constitucionalidade dos citados preceitos legais, plenamente vigentes e eficazes, por força do que determina o art. 26-A¹⁶ do Decreto 70.235/1972, com redação dada Lei 11.941/2008, não se toma conhecimento dessa questão. Sabidamente, tal atribuição é reservada, em caráter privativo, aos órgãos de julgamento do Poder Judiciário.

No âmbito deste Conselho, a matéria encontra-se foi objeto da Súmula CARF nº 2, que tem o seguinte teor, *in verbis*: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

A recorrente também alegou que era indevida a cobrança de juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, matéria há muito superada pela firme jurisprudência do STJ e do STF, em sede de julgamento, respectivamente, sob regime dos recursos repetitivos e de repercussão geral, e sumulada por este Conselho, por meio da Súmula CARF nº 4, cujo enunciado segue transcrito:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

A recorrente também alegou que havia previsão legal para a cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício lançada. Para a recorrente, o art. 43 da Lei 9.430/1996 autorizava a aplicação dos juros Selic apenas sobre a multa é lançada isoladamente.

Não assiste razão à recorrente. Com efeito, a cobrança da juros moratórios, com base na variação da taxa Selic, alcança apenas os débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, conforme determina o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

§ 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis."

¹⁶ "Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)"

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...).

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (destacou-se)

O débito atinente à multa de ofício decorre da aplicação da penalidade pecuniária, que, sabidamente, não tem a mesma natureza do tributo. Diferentemente da multa, o tributo não constitui sanção de ato ilícito, conforme estabelecido no art. 3º do CTN. Em outras palavras, o valor da multa aplicada não tem natureza tributária, mas sancionatória, posto que decorre do descumprimento do dever legal de apurá-lo ou pagá-lo.

No entanto, há previsão legal expressa para cobrança de juros moratórios, calculado com base na variação da taxa Selic, mas tal cobrança restringe-se apenas às multas aplicadas isoladamente, nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir reproduzido:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

É pertinentes ressaltar que os transcritos preceitos legais pertencem ao mesmo diploma legal, o que evidencia que o legislador, deliberada e intencionalmente, conferiu tratamento distinto para ambas as situações, mas com o objetivo de conferir tratamento isonômico para as duas situações.

E a razão desse tratamento diferente é óbvia, pois, se a multa de ofício incide sobre o valor do tributo devido, acrescido dos juros moratórios, logo, na data do pagamento, tal gravame, automaticamente, também integrará o valor da multa de ofício proporcional. Em outras palavras, não são os juros que incidem sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário acrescido de juros moratórios. Logo, por força dessa característica, o valor dos juros moratórios sempre comporá o valor da multa proporcional ou de ofício, calculada sobre a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento”, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

No mesmo sentido, o entendimento explicitado nos enunciados das ementas dos julgados das 1ª e 3ª Turmas da CSRF, que seguem transcritos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está

sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (CSRF, 3ª Turma, Processo nº 10835.001034/0016, Sessão de 15/08/2013, Acórdão nº 9303-002400. Relator Joel Miyazaki).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (CSRF, 1ª Turma, Processo nº 13839.001516/200664, Sessão de 15/05/2013, Acórdão nº 9101-001657. Relator designado Valmir Sandri)

Esse também é o entendimento das Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, conforme explicitado no julgamento do AgRg no REsp 1.335.688/PR, cujo enunciado da ementa segue transcrito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É **legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva**, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) - (grifos não originais)

Por todas essas razões, fica demonstrado que os juros moratórios incidem diretamente sobre o valor da multa isolada e indiretamente sobre o valor da multa de ofício, calculada proporcionalmente ao valor do tributo lançado. Portanto, em qualquer das hipóteses os juros moratórios são devidos.

Por fim, a recorrente alegou que não podia ser responsabilizada pelas referidas multas aplicadas, sob o argumento de que se tratava de atos que ocorreram anteriormente à ocorrência da sucessão e os fatos geradores dos supostos créditos tributários ocorreram anteriormente ao ato de incorporação da empresa sucedida. Para a recorrente, em razão do disposto nos arts. 3º e 132 do CTN, em relação ao ato de sucessão empresarial, a empresa sucessora respondia apenas pelos tributos devidos pelo sucedido até a data do evento, mas não pelas multas pecuniárias.

Diferentemente do alegado pela recorrente, aos casos de sucessão empresarial, a interpretação do art. 132 deve ser feita em conjunto com o disposto no art. 129 do CTN, que inaugura a seção de responsabilidade dos sucessores e se irradia efeitos para

todos os comandos legais integrantes da referida Seção. E o citado preceito legal, expressamente, determina que a responsabilidade do sucessor alcança todas as obrigações tributárias e não apenas aquelas derivadas do não pagamento dos tributos. Para facilitar a compreensão, transcreve-se a seguir o citado preceito legal:

*Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, **desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.***

Com efeito, conquanto o art. 132 do CTN faz referência somente aos tributos devidos pelos sucedidos, se interpretado tal dispositivo conjuntamente com o citado art. 129, chega-se à inevitável conclusão de que a regra naquele insculpida aplica-se também a todos os créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, independentemente de serem originários de tributos ou multas tributárias. Em outras palavras, os “créditos tributários” mencionados no aludido art. 129 compreendem não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias, consoante dessume-se do art. 113, § 1º, do CTN.

De toda sorte, embora tenha suscitado controvérsia no âmbito de Conselho, com o julgamento da questão pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o regime dos recursos repetitivos, os fundamentos do referido julgado devem ser obrigatoriamente adotados nos julgamentos deste Conselho, a teor do que determina o art. 62, § 2º, do Anexo II do RICARF/2015.

O referenciado julgamento do STJ foi realizado no âmbito do Recurso Especial (Resp) nº 923.012/MG, cujos excertos pertinentes do enunciado da ementa seguem transcritos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

(Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de

comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

[...]

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.¹⁷ (grifos não originais)

Em decorrência do resultado do referido julgado, em seguida, o referido tribunal editou a Súmula nº 554, cujo enunciado segue transcrito:

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

No mesmo sentido, a matéria também encontra-se sumulada no âmbito deste Conselho, por meio da Súmula CARF nº 47, que tem o seguinte teor, *in verbis*:

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Por todas essas razões, deve ser mantida as multa aplicadas em nome da recorrente, na condição de sucessora da importadora incorporada.

Da conclusão

Por todo o exposto, conhece-se parcialmente do presente recurso para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade por mudança de critério de jurídico e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Confins-Importação o valor do ICMS e das próprias contribuições.

(assinado digitalmente)

¹⁷ BRASIL. STJ. PRIMEIRA SEÇÃO. REsp 923.012/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010.

José Fernandes do Nascimento.