



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

Processo n° 10314.006925/2004-16
Recurso n° 343.646 Voluntário
Acórdão n° 3102-00.660 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de abril de 2010
Matéria MULTA DIVERSA
Recorrente BRISTOL-MYERS SQUIBB FARMACÊUTICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 04/09/2001 a 21/05/2004

NCM. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUTO DENOMINADO TAXOL. MEDICAMENTO CONTENDO O INGREDIENTE ATIVO PACLITAXEL DA POSIÇÃO 2932 DA NCM.

O medicamento denominado de Taxol é um produto farmacêutico, constituído por produtos misturados (paclitaxel, óleo de rícino, polietoxilado e álcool desidratado), preparado para fins terapêuticos (tratamento de neoplasias), apresentado na forma de doses e acondicionado para venda a retalho (frascos/ampolas, contendo paclitaxel), que se classifica no código NCM 3004.90.59.

O ingrediente ativo (paclitaxel) do citado medicamento, quando apresentado isoladamente, tem as características de um composto heterocíclico apresentando exclusivamente heteroátomos de oxigênio, integrante da posição 2932 da NCM.

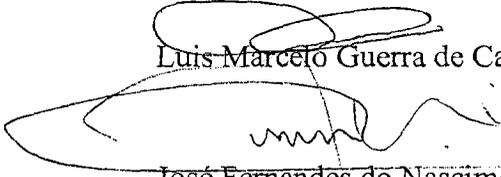
MULTA POR INFRAÇÃO AO CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES. CLASSIFICAÇÃO INCORRETA.. APLICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

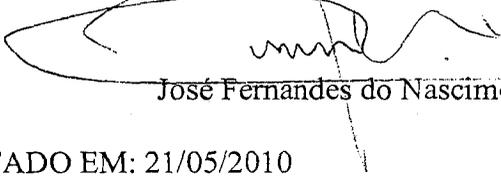
A existência de classificação fiscal incorreta do produto na NCM concretiza o fato típico ilícito da infração sancionada com a multa de 1% (um por cento) do valor aduaneiro, prevista no art. 84, I, da Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente


José Fernandes do Nascimento - Relator

EDITADO EM: 21/05/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Elias Fernandes Eufrásio (Suplente).

Relatório

Trata-se de exigência de crédito tributário, formalizada por meio do Auto de Infração de fls. 02/26, decorrente da aplicação da multa por classificação fiscal incorreta da mercadoria, despachada por meio das Declarações de Importação (DI) relacionadas no Auto (fls. 06/08 e 10/11).

Consta ainda do referido Auto de Infração, que o lançamento dos valores de R\$ 0,02, relativos ao Imposto sobre a Importação e respectiva multa de ofício, motivado por declaração inexata. Por serem insignificantes, o Acórdão recorrido considerou improcedente o lançamento dos referidos valores.

Por bem descrever a motivação do ato de lançamento e as razões de defesa apresentadas na impugnação, transcrevo a seguir o relatório integrante do Acórdão recorrido:

Em ato de revisão aduaneira, prevista no artigo 570 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543/02, a fiscalização constatou que a interessada importou o produto descrito nas Declarações de Importação relacionadas às fls.06/08 e 10/11 como "TAXOL INJETÁVEL – medicamento utilizado no tratamento de neoplasias", classificando no código NCM 3004.90.29 MEDICAMENTOS – OUTROS.

Segundo a fiscalização, o laudo técnico emitido, por técnico credenciado naquela unidade fiscal, na análise do mesmo produto submetido a despacho pela declaração de importação nº 04/0358617-2, de 16/04/2004, concluiu que o produto trata-se de "TAXOL", um produto farmacêutico, caracterizando-se como um medicamento constituído por produtos misturados (paclitaxel, óleo de ricino, polietoxilado e álcool desidratado), preparado para fins terapêuticos (tratamento de neoplasias) apresentado na forma de doses e acondicionado para venda a retalho (frascos/ampolas, contendo paclitaxel) e, mais particularmente, como um medicamento cujo ingrediente ativo (paclitaxel) caracteriza-se quando apresentado isoladamente,

como um composto heterocíclico apresentado exclusivamente heteroátomos de oxigênio.

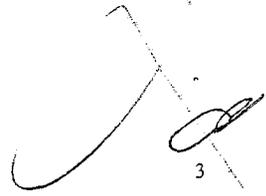
Assim, por esse composto ativo (Paclitaxel) se tratar de um composto heterocíclico apresentado exclusivamente heteroátomos de oxigênio, este deve ser classificado na Posição 2932 (Compostos Heterocíclicos exclusivamente de heteroátomos de Oxigênio) na NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

Os medicamentos contendo produtos (compostos orgânicos) da posição 2932 são classificado no item tarifário 3004.90.5 – contendo produtos das posições 2930 a 2932, mas não contendo produtos dos itens 3004.90.1 a 3004.90.4.

Por não se encontrar especificamente citado em nenhum dos códigos tarifários específicos desse item esse medicamento (TAXOL) é classificado no código tarifário genérico 3004.90.59 – Outros.

Ciente do Auto de Infração, a interessada apresentou a impugnação de fls. 79 a 107, onde em síntese alegou:

- a presente autuação não pode subsistir, eis que eivada de arbitrariedade que não encontra amparo na realidade dos autos;*
- a Impugnante é empresa que se dedica à industrialização e comércio de medicamentos e derivados, razão pela qual sempre fez a importação do produto ensejador da presente autuação fiscal, denominado “taxol injetável”, que é utilizado no tratamento de neoplasias”;*
- o produto em questão é um medicamento constituído por paclitaxel, óleo de rícino, polietoxilado e álcool desidratado, utilizado para tratamento terapêutico de câncer de ovário ou mama metastático;*
- tendo em vista que o paclitaxel não pode se enquadrado nas posições 3002, 3005, ou 3006, visto que não há identificação entre a fórmula química do referido produto e aqueles que se encontram incluídos em tais posições, a Impugnante fez seu enquadramento na posição 3004, que se refere a medicamentos constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados na forma de doses (incluídos os destinados a serem administrados por via oral percutânea) ou acondicionados para venda retalho; logo, pelo fato de o paclitaxel poder ser classificado nas posições 29.16 a 29.20, sua inserção deve ser feita na posição 3004.90.2, pois se trata de “outro” medicamento que contém produtos das posições 29.16 a 29.20;*
- por outro lado por não existir, dentro da posição 3004.90.2 item específico para ao paclitaxel, seu enquadramento deve ser feito na suposição 29, quando então sua classificação fiscal é 3004.90.29;*



- tal é a classificação fiscal que é adotada pela ora Impugnante desde o início das importações do apontado medicamento, no ano 2000, sendo certo que todas as importações feitas sob tal código foram devidamente processadas e desembaraçadas, conforme atestam as respectivas Declarações de Importação (doc. n°s 04 a 13), informações esta que, inclusive, é corroborada pela própria fiscalização;

- se durante todos esses anos, a Impugnante fez esta espécie de importação e não sofreu qualquer espécie de questionamento ou autuação fiscal, é imperativa a conclusão de que o proceder da fiscalização aduaneira colaborou pra reforçar seu entendimento quanto à classificação fiscal que foi por ela adotada em todas essas operações;

- de outro lado, não se pode olvidar que o AFRF está claramente equivocado em seu entendimento, conforme se passa a demonstrar;

- em procedimento de revisão aduaneira, a fiscalização concluiu que o paclitaxel é um ingrediente ativo que, quando apresentado isoladamente, é um composto heterocíclico apresentado, exclusivamente, heteroátomos de oxigênio;

- entendeu a fiscalização que tal produto deve ser classificado na posição 2932, o que implicou na conclusão de que a classificação fiscal correta seria 3004.90.459, visto que se trataria de produto enquadrado na posição 2932 e que não está descrita nas subposições do item 3004.90.5;

- tanto a posição 3004.90.29, que sempre foi adotada pela Impugnante, quanto a classificação 3004.90.59 são tributadas pelo II através da aplicação da alíquota de 11%, sendo certo, ainda, que o IPI de ambos os códigos de classificação tarifária está reduzido a zero;

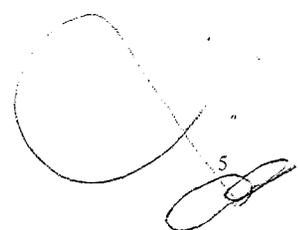
- com fundamento em tais conclusões, o AFRF lavrou o Auto de Infração ora impugnado sob o argumento de que, em relação às Declarações de Importação n°s 00/1053019-8/001 e 04/0358617-2/001, houve "declaração inexata de mercadoria" – **item 001 do Auto de Infração.** (grifou);

- no que tange às demais importações realizadas pela ora Impugnante, as quais se encontram descritas nos itens 002 e 003 do Auto de Infração ora acatado, a autuação fiscal está lastreada na suposta ocorrência de "mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul", quando então restou aplicada multa administrativa pelo percentual de 1% do Valor Aduaneiro das importações – itens 002 e 003 do Auto de Infração;

- a mercadoria importada está corretamente descrita na Declaração de Importação processada pela ora Impugnante;

- não é demais recordar que declaração inexata de mercadoria é aquela que não permite a compreensão de qual é a espécie de produto que está sendo importado, o que acarreta a impossibilidade de se enquadrar corretamente a mercadoria importada;

- demonstrada que não há qualquer espécie de “declaração inexata de mercadoria” no caso vertente, o que faz ruir a aplicação da multa feita pela fiscalização em relação às DI’s n°s 00/1053019-8/001 e 04/0358617-2/001 houve “declaração inexata de mercadoria” – item 001 do Auto de Infração;
- a classificação correta para os produtos importados pela ora Impugnante é, efetivamente a 3004.90.29; conforme será demonstrado a seguir;
- de acordo com o parecer Técnico de Classificação Molecular de Estrutura Química” elaborado pelo Departamento de Farmácia da Faculdade de Ciências Farmacêuticas da Universidade de São Paulo, o paclitaxel é um “diterpenóide com uma característica de esqueleto de taxano de vinte átomos de carbonos, uma massa molecular de 853,91 u.m.a e fórmula molecular $C_{47}H_{51}NO_{14}$ ” ;
- no referido Parecer, a Titular do Departamento de Ciências Farmacêuticas da USP, esclarece que não há posição exclusiva para o paclitaxel ou para compostos diterpenóides na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados;
- tendo em vista que o paclitaxel não pode ser enquadrado nas posições 3002 3005, e 3006, a correta classificação fiscal do referido produto é 30.04 – Medicamentos constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados na forma de doses ou acondicionados para venda a retalho;
- prosseguindo, tal substância pode ser classificada quimicamente nas posições 2916. e 2920, o que remete a posição do produto para o código 3004.90.2, quando então, em função da inexistência de subposição específica, o produto tem que ser enquadrado na posição 29 – Outros, de sorte que sua classificação final é 3004.90.29, que é a classificação adotada pela Impugnante; assim, enquanto a fiscalização manifesta o entendimento de que o paclitaxel deve ser classificado na posição 2932, o que redundaria na classificação fiscal 3004.90.59, o Parecer Técnico de Classificação Molecular de Estrutura Química” ora carreado aos autos, é peremptório ao afirmar que tal produto pode ser enquadrado quimicamente conforme o quanto está descrito nas posições 2916 e 2920, o que conduza posição 3004.90.29;
- a existência do referido Parecer Técnico, por si só, é denotadora da existência de sólida contraprova em relação à classificação fiscal entendida pela fiscalização como correta para o produto que está quimicamente descrito nas importações em questão;
- semelhante contraprova já revela a existência de séria dúvida quanto à classificação fiscal correta de tal produto, o que atrai para o caso vertente a aplicação do Código Tributário Nacional; a esse respeito cita Acórdãos do 3º C.C;



- através do item 001, a fiscalização faz o lançamento de diferença de tributo no importe de R\$ 0,02 com relação às Declarações de Importação n°s 01/1053019-8/001 e 04/0358617-2/001;

- trata-se de exigência fiscal efetivamente irrisória, que decorre certamente de equívoco desprezível da Impugnante quando do cálculo e preenchimento da respectiva guia de recolhimento do Imposto de Importação;

- o AFRF também aplicou a severa multa de 75% prevista no artigo 44 da Lei n° 9.430/96, que revela totalmente inaplicável ao caso vertente, eis que tal multa tem por finalidade impedir a mora que causa danos ao erário, o que incoorre no presente caso, onde está se falando de exigência a irrisória da ordem de R\$ 0,01 (hum centavo de real);

- os dispositivos indicados no item 002 do Auto de Infração não prescrevem a aplicação de multa pela divergência de classificação tarifária pela qual o AFRF aplicou a multa prevista no artigo 84 da Medida Provisória n° 2.158, de 24.08.2001, que prevê a aplicação de multa de 1% do valor aduaneiro da mercadoria;

- no que tange às Declarações de Importação registradas no período entre 16/01/2003 e 10/09/2003, a fiscalização capitulou a multa prevista no artigo 636 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n° 4.543/02, redação esta que é fruto justamente da alteração implementada pelo artigo 84 da aventada Medida Provisória n° 2.158-35/01;

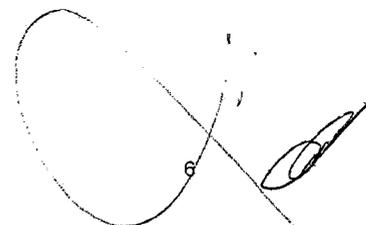
- da leitura dos dispositivos que tratam da citada multa, in casu, o artigo 84 da medida Provisória n° 2.158/01 e o artigo 636 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n° 91.030/85, verifica-se que o princípio informador da aplicação de tal multa é justamente o de punir as classificações incorretas que dificultam a identificação da mercadoria e que, por via de consequência, redundem na imposição de prejuízos ao Erário Público;

- trata-se de multa punitiva que tem por objetivo precípua evitar a imposição de danos ao erário público, punindo a má fé dos importadores;

- entretanto, tal multa não pode ser aplicada ao caso vertente, visto que a Impugnante sempre agiu com a mais absoluta boa-fé, (cita Acórdãos 3° do Conselho de Contribuintes);

- a própria Secretaria da Receita Federal, através da Coordenadora - Geral do Sistema de Tributação, já aclarou o adequado entendimento de tal espécie de penalidades nos casos em que há a adequada descrição do produto mas sua incorreta classificação tarifária;

- tal interpretação foi veiculada através do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação - COSIT que expediu, em 16.01.1997, o Ato Declaratório Normativo n° 10 que prevê claramente que tal espécie de multa somente pode ser aplicada nos casos em que ocorrer classificação tarifária errônea, mas o produto estiver



corretamente descrito, inexistindo qualquer espécie de má-fé por parte do importador, conforme se deduz de sua leitura - os próprios termos do avertado Ato Declaratório Normativo nº 10 já demonstram a clara improcedência do presente Auto de Infração, visto que houve a declaração correta das mercadorias importadas;

- como já dito, a Impugnante vem efetuando tais importações desde o ano 2000, quando, a partir de então, o desembaraço de todas as mercadorias importadas ocorreu sem qualquer impugnação ou oposição por parte das autoridades fiscais competentes;

- assim, ao pretender agora reavaliar a classificação fiscal dos produtos que foram por ela importados em todo esse período revela mudança de critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional;

- o fato de a fiscalização aduaneira ter aceitado, por anos a fio, a classificação fiscal das mercadorias importadas adotada pela ora Impugnante já tem o condão de impedir sua subsequente modificação, sob pena de que se viole o disposto no citado artigo 146 do Código Tributário Nacional e o próprio princípio da segurança jurídica;

- por fim requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

É o Relatório.

Por meio do Acórdão nº 17-26.796 (fls. 254/264), os membros da 2ª Turma da DRJ – São Paulo II/SP, por maioria de votos, consideraram procedente em parte o lançamento, cuja ementa segue transcrita:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/11/2000 a 10/09/2003

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA

As questões referentes à forma correta de aplicação, à base de cálculo e ao valor mínimo da multa do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foram regulamentadas no art. 636 do novo Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002.

O entendimento contido no ADN nº 10, de 1997, está prejudicado desde o advento do art. 84, incs. I e II, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO no valor de R\$ 0,02 e a MULTA DE OFÍCIO também no valor de R\$ 0,02. O disposto no art. 68 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e o artº 1º da IN SRF nº 82/96 vedam a utilização de Documento de Arrecadação de Receitas Federais para o pagamento de tributos e contribuições de valor inferior a R\$ 10,00 (dez reais).

Lançamento Procedente em Parte.

Em 10/09/2008, a interessada foi cientificada, por via postal (fl. 265v), do referido Acórdão. Inconformada, em 10/10/2008, protocolou na Unidade de origem o Recurso Voluntário de fls. 283/310, acompanhado dos documentos de fls. 311/329, em que reapresenta as razões de defesa aduzidas na fase impugnatória, acrescentando que, apesar de alegado na impugnação, a Turma julgadora *a quo* não levou em consideração a arbitrariedade da autuação nem a hipótese de mudança de critério jurídico.

No final, pede o acolhimento do presente Recurso e o cancelamento do citado Auto de Infração.

Nos termos do despacho de fl. 330, o Recurso e os documentos que o acompanhava foram juntados aos autos na Secretaria deste Conselho.

Na Sessão de 03/12/2009, mediante sorteio, os presentes autos foram distribuídos para este Relator.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente Recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colegiado, portanto, dele tomo conhecimento.

Como não foi suscitada nenhuma questão preliminar, passo direto a análise do mérito.

I- DO MÉRITO

O cerne da presente controvérsia diz respeito a correta classificação fiscal do produto descrito nas Declarações de Importação (DI), relacionadas nas fls. 06/08 e 10/11, como “TAXOL INJETÁVEL – medicamento utilizado no tratamento de neoplasias”.

Segundo o Laudo Técnico oficial (fls. 31/34), o produto em referência trata-se de um medicamento, de denominação comercial TAXOL, constituído pela mistura dos ingredientes paclitaxel, óleo de rícino, polietoxilado e álcool desidratado, preparada para fins terapêuticos (tratamento de neoplasias), apresentado na forma de doses e acondicionado para venda a retalho (frascos ou ampolas), tendo como ingrediente ativo o **paclitaxel**, que apresentado isoladamente se caracteriza como **um composto heterocíclico apresentado exclusivamente de hetroátomos de oxigênio**.

Com base na identificação do paclitaxel, apresentada no referido Laudo, a autoridade fiscal concluiu que ele se enquadrava na posição 29.32 da NCM. Em decorrência, reclassificou o produto importado do código NCM 3004.90.29 para o código NCM 3004.90.59, aplicando a multa por classificação incorreta da mercadoria na NCM, prevista no inciso I do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Do aspecto técnico: a identificação do componente ativo paclitaxel.

Analisando os Laudos Técnicos acostados aos autos, verifica-se que há consenso entre eles quanto à fórmula ($C_{47}H_{51}NO_{14}$) e ao peso molecular (853,92 u.m.a) do componente ativo paclitaxel. A divergência limita-se a correta identificação e enquadramento na NCM do referido composto ativo.

De acordo com o Laudo Técnico oficial (fls. 31/34), o paclitaxel é “**um composto heterocíclico apresentado exclusivamente heteroátomos de oxigênio**”, que foi incluído pela autoridade fiscal na posição 29.32 da NCM, que tem a seguinte descrição: “COMPOSTOS HETEROCÍCLICOS EXCLUSIVAMENTE DE HETEROÁTOMO(S) DE OXIGÊNIO”

Por sua vez, o suposto Laudo Técnico apresentado pela recorrente (fls. 234/235), descreve o citado ingrediente ativo como um “**diterpenóide com uma característica de esqueleto de taxano de vinte átomos de carbonos**”, descrição que não tem correspondência com os textos das posições 2916 a 2920 da NCM, em que a autora do laudo técnico classificou o dito ingrediente. Na NCM, as ditas posições têm a seguinte descrição:

29.16 - ÁCIDOS MONOCARBOXÍLICOS ACÍCLICOS NÃO SATURADOS E ÁCIDOS MONOCARBOXÍLICOS CÍCLICOS, SEUS ANIDRIDOS, HALOGENETOS, PERÓXIDOS E PERÁCIDOS; SEUS DERIVADOS HALOGENADOS, SULFONADOS, NITRADOS OU NITROSADOS.

29.17 - ÁCIDOS POLICARBOXÍLICOS, SEUS ANIDRIDOS, HALOGENETOS, PERÓXIDOS E PERÁCIDOS; SEUS DERIVADOS HALOGENADOS, SULFONADOS, NITRADOS OU NITROSADOS.

29.18- ÁCIDOS CARBOXÍLICOS CONTENDO FUNÇÕES OXIGENADAS SUPLEMENTARES E SEUS ANIDRIDOS, HALOGENETOS, PERÓXIDOS E PERÁCIDOS; SEUS DERIVADOS HALOGENADOS, SULFONADOS, NITRADOS OU NITROSADOS.

29.19 - ÉSTERES DOS ÁCIDOS INORGÂNICOS DE NÃO-METAIS E SEUS SAIS; SEUS DERIVADOS HALOGENADOS, SULFONADOS, NITRADOS OU NITROSADOS.

29.20 - ÉSTERES DOS OUTROS ÁCIDOS INORGÂNICOS DE NÃO-METAIS (EXCETO OS ÉSTERES DE HALOGENETOS DE HIDROGÊNIO) E SEUS SAIS; SEUS DERIVADOS HALOGENADOS, SULFONADOS, NITRADOS OU NITROSADOS.

Cabe esclarecer que o laudo técnico apresentado pela recorrente, não foi elaborado pelo Departamento de Farmácia da Faculdade de Ciências Farmacêuticas da Universidade de São Paulo, como alegou a recorrente.

Na verdade, a autora do referido laudo, nele identificada como Coordenadora do CONFAR - Laboratório de Controle de Medicamentos, Cosméticos ..., do Departamento de Farmácia da Faculdade de Ciências Farmacêuticas da USP, consignou no corpo do dito documento, a seguinte assertiva, *in verbis*: “o conteúdo e as conclusões aqui apresentadas são

da exclusiva responsabilidade do(s) autore(s) e não refletem, necessariamente, as opiniões da Universidade de São Paulo”.

Além do mais, ao invés de apresentar a perfeita identificação do paclitaxel, seja como **um ácido ou éster**, com as características físico-químicas descritas nos texto de uma das posições 2916 a 2920 da NCM, anteriormente transcritas, limitou a recorrente em apresentar uma descrição hermética, ininteligível para um leigo no assunto, como este julgador.

Ademais, ao invés de identificar o citado ingrediente e descrevê-lo com objetividade e em linguagem técnica compreensível, como o fez o autor do Laudo Técnico oficial, a autora do citado laudo se imiscuiu em assunto de classificação fiscal na NCM, matéria que não lhe era pertinente ou que não havia necessidade de tal abordagem. Em decorrência, perdeu a oportunidade de descrever e identificar o produto, assunto que era da sua alçada e providência necessária para contraditar as conclusões exaradas no laudo técnico oficial.

É cediço que o laudo ou parecer técnico é o meio de prova adequado para tratar dos aspectos técnicos atinentes a identificação da mercadoria. Por outro lado, na esfera do processo administrativo fiscal, a classificação de mercadoria na NCM é aspecto de natureza jurídica, função da incumbência do aplicador da norma e do julgador administrativo. Neste sentido dispõe o § 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), a seguir transcrito:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

(...).

De acordo com o referido preceito legal, o presente Laudo Técnico oficial (fl. 31/34), elaborado por técnico credenciado, nos termos dos arts. 4º a 16 da Instrução Normativa SRF nº 157, de 22 de dezembro de 1998 (vigente na data dos fatos relatados), é o documento hábil e idôneo, para fins de identificação do produto em referência, a não ser que seja comprovada a sua improcedência, o que deverá ser feito mediante a apresentação de um outro laudo ou parecer técnico, emitido por instituição pública ou perito, autônomo ou vinculado a empresa privada, devidamente credenciado perante as unidades locais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme estabelecido no art 722 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 (vigente na época dos fatos), que dispõe sobre Regulamento Aduaneiro de 2002 (RA/2002).

Além disso, em conforme com o estabelecido no art. 722 do RA/2002, o laudo ou parecer técnico deverá atender aos requisitos estabelecidos nos art. 36¹ da referida Instrução Normativa, sob pena de não serem aceitos, conforme determina o seu art. 37.

¹ Art. 36. Os laudos técnicos emitidos por instituições e peritos credenciados, destinados a identificar e quantificar mercadoria importada ou a exportar, deverão conter, expressamente, conforme o caso, os seguintes requisitos: (Incluído pela IN SRF nº 152, de 08/04/2002)

I – explicitação e fundamentação técnica das verificações, testes, ensaios ou análises laboratoriais empregados na identificação da mercadoria; (Incluído pela IN SRF nº 152, de 08/04/2002)

No presente caso, o suposto Laudo Técnico apresentado pela recorrente (fls. 234/235), não foi elaborado por perito técnico credenciado pela unidade RFB, para se manifestar sobre aspecto técnico atinente identificação de produto químico, com vista a subsidiar à classificação fiscal de tais produtos na NCM. Além disso, ele contraria o disposto no § 1º do art. 36 da Instrução Normativa SRF nº 157, de 1998, com a redação dada pela IN SRF nº 492, de 12 janeiro de 2005, que determina a improcedência do laudo técnico que contenha indicação sobre posição subposição, itens ou códigos da NCM, conforme se observa o texto a seguir a transcrito:

Art. 36. Os laudos técnicos emitidos por instituições e peritos credenciados, destinados a identificar e quantificar mercadoria importada ou a exportar, deverão conter, expressamente, conforme o caso, os seguintes requisitos: (Incluído pela IN SRF nº 152, de 08/04/2002)

(...)

§ 1º Os laudos não poderão conter quaisquer indicações sobre posições, subposições, itens ou códigos da NCM. (Redação dada pela IN SRF nº 492, de 12/01/2005)

(...).

Por tais razões, considero o Laudo Técnico da autuada inidôneo para fins de identificação do citado produto. Diversamente, tenho como hábil e idôneo o Laudo Técnico oficial, pois, além do atendimento dos requisitos formais fixados na referida Instrução Normativa, ele pronunciou com precisão e objetividade acerca da composição e a fórmula química, o peso molecular e perfeita descrição do ingrediente ou princípio ativo (denominado de paclitaxel), componente do produto importado comercialmente denominado "TAXOL".

Do aspecto jurídico: o enquadramento tarifário do medicamento importado na NCM.

II – exposição dos métodos e cálculos utilizados para fundamentar as conclusões do laudo referente à mensuração de mercadoria a granel; (Incluído pela IN SRF nº 152, de 08/04/2002)

III – indicação das fontes, referências bibliográficas e normas internacionais empregadas na elaboração do laudo, e cópia daquelas que tenham relação direta com a mercadoria objeto de verificação, teste, ensaio ou análise laboratorial. (Incluído pela IN SRF nº 152, de 08/04/2002)

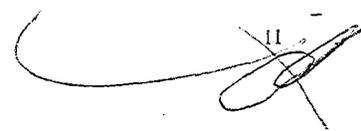
§ 1º Os laudos não poderão conter quaisquer indicações sobre posições, subposições, itens ou códigos da NCM. (Redação dada pela IN SRF nº 492, de 12/01/2005)

§ 2º Os laudos emitidos por órgão ou entidade da Administração Pública deverão ser assinados pelo técnico responsável e pela pessoa regimentalmente competente ou, na ausência de previsão regimental, pelo responsável do órgão ou entidade, com indicação do ato que lhe confere os pertinentes poderes. (Incluído pela IN SRF nº 492, de 12/01/2005)

§ 3º Os laudos emitidos por entidades privadas deverão ser assinados pelo responsável técnico e pelo seu responsável legal. (Incluído pela IN SRF nº 492, de 12/01/2005)

§ 4º Os laudos emitidos por técnico credenciado pela SRF deverão estar acompanhados de cópia da publicação do respectivo ato de seu credenciamento. (Incluído pela IN SRF nº 492, de 12/01/2005)

Art. 37. Os laudos técnicos que se apresentem sem os requisitos previstos no artigo anterior não serão aceitos podendo, entretanto, ser sanadas as falhas ou omissões, no prazo de cinco dias úteis da ciência da intimação da autoridade fiscal, da Divisão de Administração Aduaneira (Diana) ou da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana), conforme o caso. (Incluído pela IN SRF nº 152, de 08/04/2002)



No que tange ao enquadramento tarifário, a autoridade fiscal e a autuada estão de acordo que o produto importado pertence a subposição 3004.90 da NCM, que tem a seguinte descrição:

***OUTROS** medicamentos (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados na forma de doses (incluídos os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho.*

Com efeito, a controvérsia cinge-se ao item do código NCM em que se enquadra o produto. Para a recorrente, o composto ativo (**paclitaxel**) enquadra-se nas posições 2916 a 2920, o que levaria o dito medicamento a ser incluído no código NCM 3004.90.29, tendo em conta teor do texto do item 2 da subposição NCM 3004.90, a seguir transcrito: “3004.90.2 - Contendo produtos das posições 29.16 a 29.20, mas não contendo produtos do item 3004.90.1”

Por outro lado, entende autoridade fiscal que, como o princípio ativo (**paclitaxel**) pertence à posição 2932, o medicamento referenciado classificava-se no código NCM 3004.90.59, por força do teor do texto do item 5 da subposição NCM 3004.90, a seguir transcrito: “3004.90.5 - Contendo produtos das posições 29.30 a 29.32, mas não contendo produtos dos itens 3004.90.1 a 3004.90.4”.

Está com a razão a autoridade fiscal que, devidamente escorada nas conclusões do Laudo Técnico oficial, que atende aos requisitos especificados no art. 30 do PAF, complementado pela Instrução Normativa SRF nº 157, de 1998, com as alterações posteriores, enquadrou o produto importado no item 5 da subposição NCM 3004.90, cujo texto, ao meu sentir, é o que melhor descreve as características do produto em tela.

Em seguida, por não haver descrição específica para o produto no âmbito do referido item, com base na regra 3-“c” das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI-SH), combinado com o disposto na Regra Geral Complementar (RGC) nº 1, ele pertence ao subitem residual 9 “Outros”. Dessa forma, a correta classificação do medicamento “*Taxol*” corresponde ao código tarifário 3004.90.59 da NCM, conforme entendimento esposado pela autoridade fiscal.

Das outras alegações apresentadas pela recorrente.

Além de discordar da reclassificação fiscal atribuída ao produto pela fiscalização, alegou ainda a recorrente que era incabível a cobrança da multa por classificação fiscal incorreta, haja vista que não houve má-fé ou prejuízo para o erário. Além disso, alegou que o presente lançamento representa mudança de critério jurídico, o que é vedado pelo art. 146 do CTN.

Da multa por classificação incorreta.

A referida penalidade está assim descrita no inciso I do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 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;

(...) (grifos não originais)

Diante das conclusões anteriormente apresentadas, entendo que houve a materialidade da referida infração, haja que o erro de classificação apontado na presente Auto de Infração se subsume com perfeição a hipótese fática descrita no citado preceito legal.

No entanto, entende a recorrente a deve ser aplicado ao caso o entendimento exarado no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 10, de 1997, haja vista que o princípio informador da referida penalidade era punir os erros de classificação fiscal que dificultassem a identificação da mercadoria e resultassem na imposição de prejuízos ao erário público, punindo a má fé dos importadores, o que não ocorreu no caso em apreço.

Os argumentos aduzidos pela recorrente não tem amparo pretendido.

A uma, porque o entendimento esposado no Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit nº 10, de 16 de janeiro de 1997², não alcançava a infração sancionada com a presente a penalidade. De fato, enquanto vigente, o entendimento veiculado no citado ADN aplicava-se apenas a multa por declaração inexata, decorrente de classificação tarifária errônea, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Além disso, desde 11 de setembro de 2002, o referido ADN não tem mais existência no mundo jurídico, pois, a partir da referida data, ele foi expressamente revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 13, de 10 de setembro de 2002.

A duas, a ausência de culpabilidade, de dolo ou má-fé, não influi na aplicação da penalidade em apreço, haja vista que a responsabilidade por infração às normas aduaneiras, regra geral, tem natureza objetiva (caso em apreço), ou seja, independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, segundo determina o § 2º do art. 94 do Decreto-lei nº 37, de 1966, a seguir reproduzido:

Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

(...)

² O item 1 do referido ADN tem a seguinte redação: " O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no art. 112 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, e art. 107, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982,

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração punível com as multas previstas no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a classificação tarifária errônea ou a indicação indevida de destaque (ex), desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.
(...)"

§ 2º - *Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.* (grifos não originais).

Além disso, não se olvide que a presente infração tem natureza formal, o que implica sua materialização com o simples cometimento da conduta tipificado no referido preceito legal, independentemente do resultado naturalístico. Em decorrência, é irrelevante para sua configuração a existência de prejuízo a Fazenda Nacional.

Dessa forma, fica demonstrada a ocorrência do evento ilícito e a sua perfeita subsunção à hipótese típica, aliada a inexistência de qualquer circunstância excludente da penalidade aplicada, o que conduz a inarredável conclusão de que é procedente a exigência da dita penalidade.

Por tais razões, considero improcedente as alegações apresentadas pela recorrente.

Da mudança de critério jurídico.

Previamente, a análise do argumento trazido pela recorrente, é oportuno fazer uma rápida digressão acerca do que seja mudança de critério jurídico, denominado pela doutrina de princípio da proteção da confiança. Instituto que, embora abordado por muitos e entendido por poucos, tem suscitado fortes controvérsias no seio da doutrina e da jurisprudência.

Recomenda a boa doutrina que o primeiro passo para uma adequada compreensão de um instituto de direito positivo é analisar o preceito legal em que veiculado. Assim, seguindo essa trilha, começo analisando o conteúdo veiculado pelo 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)

É inquestionável que o dispositivo em apreço trata de modificação critério jurídico adotado em relação à prévio ato de lançamento tributário, realizado pela autoridade administrativa (lançamento de ofício), que a alteração do critério jurídico aplicado anteriormente seja introduzida por meio de ato de autoridade administrativa (ato de ofício) ou de decisão administrativa ou judicial, e que tanto o lançamento quanto o ato de ofício ou decisório refiram-se a um mesmo sujeito passivo.

Assim, com base no conteúdo jurídico do referido preceito legal, verifica-se que três condições deverão ser atendidas para que haja a configuração da mudança do critério jurídico, no âmbito do lançamento tributário:

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

pelo órgão 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.

Atendidas as referidas condições, o novo critério jurídico terá efeito prospectivo (*ex nunc*), ou seja, somente poderá ser aplicado aos fatos jurídicos tributários ou fatos geradores futuros. Neste sentido a doutrina do Prof. José Souto Maior Borges³ que, em relação ao significado jurídico inserto no preceito legal em comento, assim se manifestou no excerto a seguir transcrito, *in verbis*:

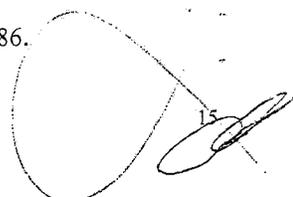
*Esse dispositivo poderia ser assim descrito em proposições científicas adequadas à fixação de sua inteligência: uma vez adotada qualquer das alternativas de aplicação das normas gerais e abstratas direta ou indiretamente relacionadas com o lançamento, a autoridade administrativa não mais poderá substituí-la por outra alternativa se essa substituição estiver fundamentada na simples modificação dos critérios jurídicos estabelecidos para a prática do lançamento. E não o pode porque **somente pode relativamente a fato jurídico tributário posterior à introdução dessa modificação inovadora. É norma, portanto, sobre inalterabilidade do lançamento, antes que sobre sua modificabilidade.**(grifos não originais)*

Em outras palavras, o novo critério jurídico não poderá ser aplicado para rever lançamento (lançamento velho) nem para lançamento novo, atinente a evento tributário ou fato gerador ocorrido antes da sua introdução no mundo jurídico. Nesta direção, é o entendimento doutrinário de Luciano Amaro⁴, conforme trecho de sua autoria a seguir reproduzido, *ipsis litteris*:

*O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera **revisão de lançamento** com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a **fatos geradores ocorridos** antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de **lançamento**). Se, quanto ao fato gerador de **ontem**, a autoridade não pode, **hoje**, aplicar novo critério jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere(ou não se **resume**) à **revisão** de lançamento (velho), mas abarca a **consecução** de lançamento (novo). É claro que, não podendo o novo critério ser aplicado para lançamento **novo** com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para **rever** lançamento **velho**. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério não seriam apenas lançamentos anteriores, mas fatos geradores **passados**. (grifos do original)*

³ BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2. ed. Brasil: Malheiros, 1999, p. 285-286.

⁴ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 351.



Em suma, as duas relevantes doutrinas apresentam, na essência, o mesmo entendimento, entretanto, a partir de pontos de vistas distintos. Uma segundo o ângulo da permissão e a outra pelo lado da proibição.

Da diferença entre erro de fato, erro de direito e mudança de critério jurídico.

Segundo o Prof. Paulo de Barros Carvalho⁵:

Nem sempre é fácil distinguir o erro de fato do erro de direito, entrepondo-se uma região nebulosa, uma área cinzenta, que a dogmática ainda não conseguiu suplantar. Isso não nos impede de aplicar a discriminação nos pontos que enxergamos nítidos.

Embora haja na doutrina diversos conceitos, essencialmente, pode-se dizer que todos eles convergem no sentido de apontar o erro fato como sendo a circunstância jurídica em que há desconformidade entre a descrição do fato (motivação) e o subjacente fato material (o motivo), juridicamente verificado por meio das provas admitidas em direito. Enquanto o erro de direito é a inadequação entre a descrição do fato (motivação) e a hipótese-fática descrita na norma geral e abstrata (lei), ou seja, entre o conceito do fato descrito no ato de lançamento e o conceito do fato descrito abstratamente na lei.

Em outras palavras, o erro de fato caracteriza-se pelo descompasso entre o fato concreto (motivo), ocorrido no mundo real, e o fato descrito (a motivação) no ato de lançamento, enquanto que o erro direito a desconformidade dar-se-á entre o fato descrito (a motivação) no ato de lançamento e a hipótese-fática abstratamente descrita na lei.

Os exemplos a seguir esclarecerão melhor a diferença. Uma importação de 20 (vinte) veículos automotores, em que o ato de lançamento ou sua homologação expressa formalizasse a exigência dos tributos de correspondente a apenas 19 (dezenove) unidades, estaria configurado o erro de fato. Por sua vez, se na mesma importação houvesse erro de classificação fiscal dos veículos, que implicasse diferença de alíquotas para os tributos lançados, estaria configurado o erro de direito.

Da mesma forma, a diferença entre erro de direito e mudança de critério jurídico é tênue. O **erro de direito** decorre da ignorância da lei ou da sua inadequada interpretação. No primeiro caso, a autoridade lançadora se baseia em preceito legal inexistente, revogado ou incompatível com a situação de fato (erro de enquadramento legal). No segundo caso, ela interpreta erroneamente o preceito legal, extraindo-lhe um falso conhecimento (erro de fundamentação jurídica). Enquanto **a mudança de critério jurídico** decorre de nova interpretação do preceito legal, atribuindo-lhe um outro significado idôneo, ou quando autoridade lançadora opta por uma outra alternativa legítima de aplicação do preceito legal. Este entendimento está em consoância com a doutrina de Hugo de Brito Machado⁶, conforme excerto a seguir transcrito:

Não se trata da questão relativa ao erro. Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 422.

⁶ MACCHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 203.

*lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do Direito oferece. Há **mudança de critério jurídico** quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.*(grifos do original).

Os exemplos a seguir esclarecerão melhor as diferenças entre os conceitos jurídicos aqui apreciados.

Exemplo 1: suponha uma importação de 20 (vinte) veículos automotores, em que o ato de lançamento ou sua homologação expressa formalizasse a exigência apenas dos tributos de 19 (dezenove) unidades. Neste caso, estaria configurado o erro de fato.

Exemplo 2: suponha que, em relação a mesma importação, houvesse conbrança a menor dos tributos lançados, motivada por diferença de alíquota, em decorrência de classificação fiscal incorreta dos veículos. Neste caso, haveria erro de direito ou mudança de critério jurídico? Depende. Se a diferença foi motivada por erro de enquadramento legal ou fundamentação jurídica, trata-se de erro de direito. Se motivada por opção por um novo entendimento consentâneo com a interpretação dos preceitos legais aplicáveis ao caso, trata-se de mudança de critério jurídico.

Do exercício do ato de lançamento tributário.

Nos termos do art. 142 do CTN, a atividade de lançamento é privativa da autoridade administrativa, portanto, quem aplica critério jurídico de lançamento é a autoridade administrativa.

Segundo o disposto no *caput* dos arts. 145 e 150 do CTN, a conclusão do ato de lançamento varia conforme a modalidade de lançamento. No lançamento de ofício, ele dar-se-á com a regular notificação do sujeito passivo, enquanto que no lançamento por homologação, com a regular ciência do sujeito passivo do ato de homologação expressa da atividade anteriormente exercida pelo dito sujeito.

Em relação ao significado normativo do ato de homologação expressa, realizado no âmbito do lançamento por homologação, o entendimento aqui esposado está em consonância com a relevante doutrina do Prof. José Souto Maior Borges⁷, conforme excerto a seguir transcrito:

O ato administrativo de controle, em que a homologação consiste, pode confirmar a atividade controlada, como válida. Mas os efeitos jurídicos da situação que se desenvolve no procedimento de lançamento não decorrem só da homologação, como se demonstrou. Por isso mesmo, porque é produtora de

⁷ BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2. ed. Brasil: Malheiros, 1999, p. 389.

efeitos jurídicos próprios, na aplicação da norma tributária material ao caso concreto, a homologação é ato jurídico administrativo (lançamento). Mas, se o órgão de controle entende que a atividade administrativa (procedimento) antecedente é inválida, anula o ato controlado (por hipótese, o pagamento). O ato que anula o procedimento anterior constitui a invalidade dos respectivos atos, não os extinguindo porém, dado que não configura, dita atividade, normas jurídicas, mas fatos jurídicos.

Em suma, sem prévio lançamento de ofício, regulamente notificado ao sujeito passivo, ou prévia homologação expressa, regularmente cientificada ao sujeito passivo, no âmbito do lançamento por homologação, não tem aplicação a restrição estabelecida no art. 146 do CTN. Logo, o **novo** critério jurídico somente será aplicado em relação aos lançamentos futuros. *A contrario sensu*, é vedada a sua aplicação para fins de revisão de lançamento anteriormente realizado, com base no **velho** critério jurídico.

Dos atos introdutórios da modificação dos critérios jurídicos.

Conforme já mencionado, a alteração nos critérios jurídicos tem duas fontes distintas, a saber: a) o ato de ofício prolatado pela autoridade administrativa do órgão encarregado da administração do tributo; b) a decisão administrativa ou judicial, prolatada pelo Órgão julgante administrativo ou pelo Poder Judiciário.

Em relação aos dois últimos atos, é indiferente se a decisão é de órgão julgador de primeiro ou segundo grau ou de instância superior ou especial, a condição que se exige é que ela seja definitiva e se refira ao mesmo sujeito passivo.

No que tange ao ato de ofício, em relação aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), há duas modalidades de atos administrativos que podem alterar o critério jurídico anterior:

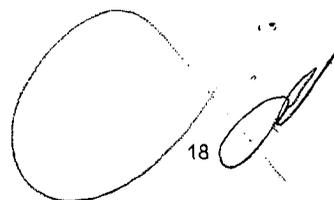
- a) o ato de revisão de lançamento de ofício ou de homologação expressa, proferido nos termos do art. 149 do CTN; e
- b) a solução de consulta formulada pelo sujeito passivo, nos termos no caput do art. 46 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal (PAF) federal.

Em relação a esta última hipótese, em consonância com o disposto no art. 146 do CTN, combinado com o estabelecido no § 12 do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispõem os §§ 6º e 7º do art. 14 da Instrução Normativa nº 230, de 25 de outubro de 2002 (vigente no período dos fatos), a seguir transcritos:

Art. 14. A consulta eficaz impede a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

(...)

§ 6º Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova

18 

orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

§ 7º Na hipótese de alteração ou reforma, de ofício, de Solução de Consulta sobre classificação de mercadorias, aplicam-se as conclusões da solução alterada ou reformada em relação aos atos praticados até a data em que for dada ciência ao consulente da nova orientação.

(...).

Das alegações da recorrente.

Em relação ao presente tópico, alegou a recorrente que o fato de a fiscalização aduaneira ter aceito, por anos a fio, a classificação fiscal por ela reivindicada revela mudança de critério jurídico, nos termos do artigo 146 do CTN, o que impossibilita o lançamento do crédito tributário em relação aos fatos geradores pretéritos.

Diante do que foi exposto, não assiste razão à recorrente. No presente caso, não houve mudança de critério jurídico mediante ato de ofício da autoridade administrativa, haja vista que não há notícias nos autos de que houvera prévio lançamento de ofício ou homologação expressa de lançamento, relativamente à pessoa da recorrente a mercadoria objeto da presente controvérsia.

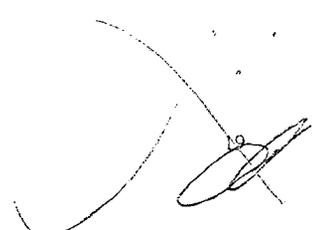
Com efeito, antes da conclusão do despacho aduaneiro, mediante ciência ao contribuinte do resultado do procedimento revisão aduaneira, o critério jurídico utilizado para a classificação fiscal do produto é o do próprio importador, pois é ele o responsável pelo preenchimento e pelas informações sobre a identificação e classificação fiscal da mercadoria na Declaração de Importação (DI), documento base do despacho aduaneiro.

O ato de desembaraço aduaneiro na importação consiste na liberação da mercadoria e encerra a fase de conferência aduaneira e não tem a natureza de homologação expressa da atividade realizada previamente pelo importador no âmbito do lançamento por homologação.

Embora na fase de conferência aduaneira, a autoridade fiscal tenha poderes para identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação, na prática, em raríssimas oportunidades, nesta fase, a autoridade aduaneira homologa expressamente a classificação fiscal adotada pelo importador.

Em conformidade com disposto no art. 504 do RA/2002, a partir da implantação do Siscomex importação, em 01/01/1997, a conferência aduaneira é realizada segundo critérios de seleção e amostragem (art. 508 do RA/2002), mediante a seleção da DI para um dos seguintes canais: **verde, amarelo, vermelho e cinza.**

Dependendo do tipo canal de seleção, a participação da autoridade fiscal no procedimento poderá ser ausente ou efetiva, conforme estabelecido no art. 20 da Instrução Normativa SRF 206, de 25 de setembro de 2002, a seguir transcrito:



Art. 20. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira: (Revogado pela IN SRF nº 680, de 0 2/10/ 2006)

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 nos arts. 65 a 69.

Dessa forma, somente quando a autoridade fiscal se pronunciar de modo expresso sobre a classificação fiscal adotada pelo importador, estará configurada a fixação de um critério jurídico de ofício.

Sem tal manifestação, enquanto não precluso o direito de realizar o lançamento, mediante procedimento de revisão aduaneira, definido pelo art. 54⁸ do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, a autoridade fiscal poderá rever a classificação fiscal adotada pelo importador e, se apurada diferença de crédito tributário a maior, deverá proceder ao lançamento, conforme previsto no art. 570 RA/2002, a seguir transcrito:

Art. 570. 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. 668 e 669.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado 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

⁸ 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)

II - do registro de exportação.

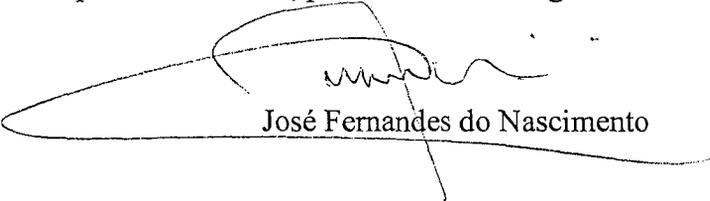
§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado. (grifos não originais).

Cabe ressaltar ainda que o dito procedimento de revisão aduaneira encontra guardada nos incisos I, IV e V do art. 149 do CTN.

No presente caso, relativamente à mercadoria objeto da presente autuação, não há notícias que, previamente ao lançamento em tela, houve prévia manifestação da autoridade administrativa a respeito da classificação fiscal adotada pela recorrente, logo, fica demonstrada a improcedência da alegação da recorrente de que houve mudança de critério jurídico.

II- DA CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO INTEGRAL** ao presente Recurso, para manter na íntegra o Acórdão o recorrido.



José Fernandes do Nascimento