



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

Processo n° 10314.720027/2011-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3102-002.357 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2015
Matéria MULTAS REGULAMENTARES
Recorrente TOMÉ EQUIPAMENTOS E TRANSPORTES S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 16/05/2007, 12/06/2007, 20/09/2007, 28/11/2007, 22/01/2008, 28/01/2008

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. PROCEDIMENTO DE REVISÃO ADUANEIRA. APURADO ERRO DE INFORMAÇÃO SOBRE A CLASSIFICAÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO DE MULTA POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO (LI). POSSIBILIDADE.

Se não houve lançamento de ofício anterior, realizado sobre o mesmo sujeito passivo, não caracteriza mudança de critério jurídico a exigência de multa regulamentar por erro de classificação fiscal e do controle administrativo por falta de licenciamento da importação, aplicada no âmbito do procedimento de revisão aduaneira, em que apurado erro de informação em relação ao código tarifário atribuído a produto sujeito à licenciamento não automático.

REVISÃO ADUANEIRA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE DIFERENÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO E APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PREVISÃO EXPRESSA EM LEI APÓS O ATO DE DESEMBARAÇO ADUANEIRO. POSSIBILIDADE.

No âmbito do procedimento do despacho aduaneiro de importação, o ato de desembaraço aduaneiro da mercadoria encerra a fase de conferência aduaneira com a liberação da mercadoria importada, dando início a fase de revisão aduaneira, em que a autoridade fiscal, por dever ofício, deve proceder o lançamento da diferença de crédito tributário apurada e, se for o caso, aplicar as penalidades cabíveis, enquanto não decaído o direito de constituir o crédito tributário e na eventual apuração de irregularidade quanto ao pagamento de tributos, à aplicação de benefício fiscal e à exatidão de informações prestadas pelo importador na DI.

Recurso Voluntário Negado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05

/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 11/03/2015 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 12/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé, José Luiz Feistauer de Oliveira, Miriam de Fátima Lavocat de Queiroz e Demes Brito.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 142/142), em que formalizada a aplicação da multa regulamentar por erro de classificação fiscal, no valor de R\$ 202.326,52, e da multa do controle administrativo por falta de Licença de Importação (LI), no valor de R\$ 6.069.796,52, totalizando a importância de R\$ 6.272.123,04.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 151/198, apurou a fiscalização que a autuada realizou, no período compreendido entre janeiro de 2007 a janeiro de 2008, importações de mercadorias descritas como “guindastes autopropulsados sobre pneus”, que foram classificadas nos códigos NCM 8426.41.10 e 8426.41.90. Porém, após análise detalhada das características essenciais, concluiu a fiscalização que as mercadorias importadas não se tratavam de “guindastes autopropulsados sobre pneus”, mas sim de “caminhões-guindaste” e procedeu reclassificação dos equipamentos para os códigos 8705.10.10 e 8705.10.90 da NCM.

Segundo a fiscalização, os caminhões-guindaste caracterizam-se por serem constituídos a partir de um chassi automotivo, com cabine, sobre o qual está instalado um guindaste, sendo que a característica essencial que diferencia um “guindaste autopropulsado” de um “caminhão-guindaste” era a análise quantitativa e qualitativa das cabines de comando, ou seja, caso o dispositivo possuísse uma única cabine, com comandos de propulsão/deslocamento e comandos de operação do guindaste, tratava-se, *a priori*, de um “guindaste autopropulsado”, pertencente a subposição 8426.41 da NCM (subitem 8426.41.10 ou 8426.41.90). Entretanto, caso ficasse caracterizada a existência de duas cabines, sendo uma responsável pelos comandos de propulsão/deslocamento do chassi e outra responsável pela operação do guindaste, estaríamos diante de um “caminhão-guindaste”, integrante da subposição 8705.10 da NCM (subitem 8705.10.10 ou 8705.10.90).

Por fim, como não havia diferenças entre as alíquotas do II e do IPI dos códigos tarifários 8426.41.10 e 8705.10.10, em decorrência do: a) erro de classificação fiscal, foi aplicada a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria; e b) da falta de licenciamento, foi aplicada a multa de 30% (trinta por cento) sobre o valor aduaneiro do equipamento importado.

Em sede de impugnação (fls. 356/382), a autuada alegou:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05

/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 11/03/2015 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 12/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1) **em preliminar**, nulidade da autuação, com base no argumento de que: a) havia formulado consulta sobre a classificação do bem, por meio do processo nº 13819.002093/2007-19, em que prolatado o Despacho Decisório Diana/SRRF 8ª RF/SP nº 172/2009, de 19/11/2000, em relação ao qual recorreu à Coana, cuja resposta ainda havia sido dada, persistindo a suspensão dos efeitos da consulta, não podendo, portanto, ser a matéria objeto de autuação; b) havia litispendência, pois o presente AI apresentava fatos e matéria que já eram objeto de questionamento em outros procedimentos administrativos, anteriormente instaurados, e relacionados com as mesmas DI; c) a autoridade lançadora misturara equipamentos do tipo AC “*All Terrain Crane*”, conhecidos como guindastes para todos os terrenos, como guindastes para empilhamento de contêineres, do tipo “*Reach Stacker*”, que são os modelos Ferrari 378.6, com classificação fiscal na NCM totalmente distintas; e d) a revisão da classificação tarifária dos bens importados após o seu desembaraço era ilegal, caracterizando-se como mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN; e

2) **no mérito**, a insubsistência da autuação, sob argumento de que: a) o guindaste modelo AC-160-2, marca Terex-Demag, tratava-se de um equipamento utilizado para qualquer terreno, sobre pneus, autopropulsado, com deslocamento em sentido longitudinal, transversal e diagonal, tipo caranguejo, como capacidade mínima de elevação de carga de 160 tons; b) os guindastes autopropulsados reuniam um ou vários dos mecanismos de propulsão/comando na cabine do aparelho de elevação/movimentação, e são montados em chassis com rodas, e ainda que possa o conjunto circular pelos seus próprios meios, devem esses equipamentos serem classificados no código 8426.41.10, e não no código proposto pela autuação, 8705.10.10, nos termos das NESH, que os excluem da Posição 8705; c) o fato de os guindastes terem capacidade de carga de 45 tons não os impede de se enquadrar na Posição 8426; d) a solicitação, no campo complementar das DI, de pré-cadastro dos equipamentos importados no Renavam, era exigência da IRF/SP, pois, de acordo com a legislação vigente, todos os equipamentos automóveis que possuíssem chassi deviam ser cadastrados no Renavam.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 613/644), em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente e mantido o crédito tributário exigido, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 16/05/2007, 12/06/2007, 20/09/2007, 28/11/2007, 22/01/2008, 28/01/2008

Classificação incorreta de mercadoria.

As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e as Regras Gerais Complementares são o suporte legal para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) - Tarifa Externa Comum (TEC).

Caminhão-guindaste, autopropulsor, montado em chassi próprio de caminhão, provido de cabines separadas, uma comportando os comandos próprios de locomoção do veículo: motor de propulsão, caixa e dispositivos de mudança de marchas (velocidades), órgãos de direção e de travagem, e a outra com os comandos pertinentes às operações da haste, apresentado em diversos modelos, classifica-se na Subposição 8705.10 da NCM,

nos Itens 8705.10.10 ou 8705.10.90, de acordo com o número de eixos que o modelo comporte.

Controle administrativo das importações. Falta de licenciamento. Multa de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas.

A importação de mercadorias está sujeita, na forma da legislação específica, a licenciamento que ocorrerá de forma automática ou não, por meio do Siscomex, sob a responsabilidade exclusiva da Secretaria de Comércio Exterior (Secex). A desclassificação das mercadorias importadas gerou infração ao controle administrativo das importações porque quando da sua reclassificação em código diverso da NCM não estavam acobertadas pelo competente licenciamento, considerando, o fato de estarem descritas nos documentos de importação erroneamente, com falta de elementos necessários à sua correta identificação e classificação tarifária.

Classificação incorreta das mercadorias na NCM. Multa de 1% sobre o seu valor aduaneiro.

Pela classificação incorreta das mercadorias na NCM, cabe a aplicação da multa de 1% proporcional ao seu valor aduaneiro.

Em 7/4/2014, a autuada foi cientificada da referida decisão (fl. 651). Inconformada, em 11/4/2014, protocolou o recurso voluntário de fls. 653/659, em que se limitou a alegar a nulidade do Auto de Infração, com base nos seguintes argumentos:

a) era ilegal a revisão de lançamento por erro de direito e mudança de critério jurídico, conforme art. 147 [art. 146] do CTN. A jurisprudência do STJ tem entendido que a revisão de lançamento só é possível em caso de erro de fato, e nunca quando se verifica erro de direito;

b) o desembaraço do bem, sem qualquer ressalva quanto à classificação tarifária, acarretava a homologação expressa, inclusive do crédito tributário recolhido, tornando inadmissível a revisão do lançamento de ofício, porquanto caracterizado esse ato como modificação do critério jurídico antes adotado, incidindo a Súmula 227¹ do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR). As hipóteses de revisão do lançamento de ofício encontravam-se autorizadas no art. 149 do CTN;

c) o lançamento e o conseqüente pagamento dos tributos devidos havia ocorridos há mais de três anos, o que inviabilizava o procedimento de revisão adotado, principalmente tendo em conta que nenhum fato novo fora alegado para justificar esse ato administrativo e tampouco houve divergência quanto a natureza da mercadoria que pudesse ensejar tal procedimento;

d) se no entendimento da fiscalização houve erro de lançamento anterior, somente em relação às importações posteriores poderia ser adotado o novo procedimento, fato que ocorreu com a requerente, que acatou a nova NCM sugerida e passou a adotar os códigos NCM 8705.10.10 e 8705.10.90, com emissão de Licença de Importação (LI) para os embarques futuros; e

e) o presente Auto de Infração se refere às DI registradas no período de 16/5/2007 a 28/1/2008, época em que estava em vigor as Soluções de Consultas que tiveram sua Solução de Divergência publicada no DOU de 17/4/2008 e 7/7/2008, quando o requerente passou a adotar os códigos da NCM 8705.10.10 e 8705.10.90.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A recorrente restringiu a sua defesa apenas em relação à questão preliminar de nulidade do Auto de Infração por mudança de critério jurídico. Dessa forma, não há controvérsia em relação às questões de mérito atinentes à classificação fiscal dos equipamentos importados e à aplicação da multa regulamentar por erro de classificação fiscal e da multa do controle administrativo por falta de LI.

A decisão da questão suscitada pela recorrente prescinde da análise da mudança de critério jurídico, 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)*

No âmbito do lançamento tributário, de acordo com o referido preceito legal, para a configuração da mudança do critério jurídico nele prevista, três condições cumulativas, 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 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.

A primeira consiste na condição necessária, porém não suficiente para a configuração da mudança de critério jurídico. Portanto, sem a existência de um prévio ato de lançamento de ofício torna-se despendianda a análise da segunda e terceira condições (condições suficientes).

Da simples leitura do texto legal infere-se que o lançamento utilizado como paradigma é o lançamento de ofício, ou seja, o lançamento realizado pela autoridade administrativa, na forma estabelecida no art. 142 do CTN, nas situações elencadas no art. 149 do CTN.

No caso em tela, houve lançamento por homologação (ou autolançamento, segundo parte considerável da doutrina), previsto no art. 150 do CTN, uma vez que a autuada foi quem apurou e recolheu o valor dos tributos devidos informados nas respectivas DI, documento base do despacho aduaneiro de importação.

E em face de suas peculiares características, o despacho aduaneiro de importação é um procedimento de natureza mista, realizado com o objetivo de liberar (ou desembaraçar) a mercadoria importada e, simultaneamente, a apurar o crédito tributário devido na operação de importação. Em razão dessa especificidade, ele realiza-se em duas etapas sequenciais: a fase conferência aduaneira e a fase de revisão aduaneira.

Nos termos do art. 504 do Regulamento de Aduaneiro de 2002 – RA/2002 (Decreto 4.543/2002), vigente na época dos fatos, a **fase conferência aduaneira**, que se inicia com registro da DI e se encerra com o ato de desembaraço aduaneiro (liberação da mercadoria), proferido pela autoridade fiscal, tem por finalidade 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. Nesta fase, o objetivo principal é a liberação da mercadoria.

Por sua vez, a **fase de revisão aduaneira**, que se inicia com o ato de desembaraço aduaneiro e se encerra (i) na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado, ou (ii) com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da DI, e tem por finalidade apurar 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. Nesta fase, o objetivo principal da atividade de revisão é a constituição de eventual diferença de crédito tributário apurada.

O procedimento de revisão aduaneira, encontra-se previsto no art. art. 54² do Decreto-lei 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei 2.472/1988, que remete ao regulamento o estabelecimento dos requisitos para o citado procedimento. No RA/2002, o dito procedimento encontrava-se disciplinado no art. 570, 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).

² 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)

§ 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

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).

Os referidos preceitos legal e regulamentar estão em perfeita consonância com o disposto no art. 149, I e V, do CTN, a seguir transcrito:

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

*I - quando **a lei assim o determine:***

[...]

*V – quando se comprove omissão ou inatividade, **por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte:***

[...] (grifos não originais)

Assim, ao contrário do alegado pela recorrente, o lançamento está respaldado no art. 149, I e V, do CTN, combinado com o disposto no art. 54 do Decreto-lei 37/1966, portanto, não lhe sendo aplicável a vedação prevista no art. 146 do CTN e tampouco o disposto na Súmula 227 do extinto TFR, pois, não se trata de mudança de critério jurídico, uma vez que não houve lançamento de ofício previamente à autuação em apreço.

Também não procede a alegação da recorrente de que o ato de desembaraço aduaneiro implica homologação expressa do crédito tributário e, portanto, tornando inadmissível a revisão do lançamento, pois, diferentemente do entendimento da recorrente, tal ato não tem a natureza de lançamento ofício. Com efeito, o ato de desembaraço aduaneiro, proferido ao final da fase de conferência aduaneira (art. 511 da RA/2002), tem por finalidade a liberação ou desembaraço da mercadoria, conforme expressamente estabelecido no art. 51 do Decreto-lei 37/1966. E como os dados e informações consignados na DI foram prestados pelo importador, se algum critério, nesta fase do despacho aduaneiro, foi homologado, certamente, foi critério adotado pelo próprio importador.

Além disso, ainda que, implicitamente, o crédito tributário apurado e pago no âmbito do respectiva DI seja expressamente homologado pelo correspondente ato de desembaraço aduaneiro, por força de autorização legal expressa (art. 54 do Decreto-lei 37/1966), na fase de revisão aduaneira, seguinte ao citado ato, a autoridade administrativa tem plena competência para, na eventual apuração de irregularidade no pagamento de tributos, na aplicação de benefício fiscal e na exatidão das informações prestadas pelo importador na DI,

proceder o lançamento da diferença de crédito tributário apurada e, se for o caso, aplicar as penalidades cabíveis. Foi o que ocorreu na autuação em questão, em que a fiscalização apurou que os códigos da NCM atribuídos aos equipamentos importados não estavam corretos, dando ensejo à aplicação das questionadas penalidades.

A recorrente alegou ainda que, como o lançamento e o consequente pagamento dos tributos devidos, havia ocorrido há mais de três anos, o procedimento de revisão adotado não era mais possível. Sem razão a recorrente, pois, de acordo com o disposto no art. 54 do Decreto-lei 37/1966, o prazo para conclusão do procedimento de revisão aduaneira é de 5 (cinco) anos, contado do registro da DI. No caso, é incontroverso que tal prazo foi obedecido.

Por fim, a alegação da recorrente de que acatou a nova NCM sugerida nas Soluções de Divergência publicadas no DOU de 17/4/2008 e 7/7/2008 e passou a adotar os códigos NCM 8705.10.10 e 8705.10.90, com emissão de Licença de Importação (LI) para os embarques futuros, apenas ratifica o acerto do referenciado procedimento de reclassificação fiscal realizado pela fiscalização.

Aliás, em se tratando de consulta sobre dispositivo da legislação tributária federal, por força do disposto no art. 48 do Decreto 70.235/1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal (PAF), o contribuinte somente está protegido de instauração de ação fiscal, atinente a matéria consultada, até o trigésimo dia seguinte à data da ciência da decisão definitiva proferida no correspondente processo, se for ele o autor da consulta. No caso, não há provas nos autos de que a recorrente estivesse protegida por tais consultas.

Com base nessas considerações, fica demonstrado que não aplica ao caso em tela, a restrição prevista no art. 146 do CTN e tanpouco o entendimento exarado na Súmula 227 do extinto TFR, em decorrência, não existe a alegada nulidade dos lançamentos por mudança de critério jurídico suscitada pela recorrente, pois, se não houve lançamento de ofício anterior, inequivocamente não se materializou o alegado vício de nulidade.

Com base nessas considerações, rejeita-se a preliminar nulidade da autuação suscitada pela recorrente.

Por todo exposto, vota-se por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, para manter na íntegra a decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Processo nº 10314.720027/2011-01
Acórdão n.º **3102-002.357**

S3-C1T2
Fl. 104

CÓPIA