



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

Processo n° 10480.722499/2009-54
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-002.444 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2014
Matéria IPI
Recorrente SUAPE PORCELANATO S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/05/2005 a 31/12/2007

RECLASSIFICAÇÃO DE PRODUTO - INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 149 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - REVISÃO DE ERRO DE DIREITO.

Apenas é permitida a revisão do lançamento tributário quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma. Segue-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no sentido de que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

PRESCRIÇÃO - 5 ANOS DO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INAPLICABILIDADE DA CONTAGEM DO PRAZO DO MOMENTO DA GERAÇÃO DO CRÉDITO.

Em relação ao saldo credor de 2003, aproveitado no ano de 2005, sem razão a Recorrente. É fato que quando ocorreu a fiscalização já havia transcorrido 5 anos do momento da geração do crédito. Todavia, não havia transcorrido 5 anos do momento do aproveitamento do crédito tributário, e é este o período em que a fiscalização pode analisar a contabilidade do contribuinte.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira seção de julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Os conselheiros Paulo Guilherme Déroulède,

Maria da Conceição Arnaldo Jacó e Walber José da Silva acompanharam a Relatora pelas conclusões. O Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Walber José da Silva, Paulo Guilherme Déroulède, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes, Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para o fim de constituir débito de IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados – entendido como devido pela fiscalização em virtude da reclassificação fiscal de produto importado e fabricado pela contribuinte. Ainda, consta a glosa específica de crédito escriturado em novembro de 2005.

Por retratar a realidade dos fatos, peço vênha para reproduzir o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, a saber:

“DO LANÇAMENTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 03.12.2009 para cobrança do IPI, acrescido de juros de mora e de multa de ofício de 75%, por falta de recolhimento desse imposto, em razão de ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produtos tributados sem destacá-los nas notas fiscais (NF) de saída, tudo em decorrência de erro em sua classificação fiscal e, conseqüente incorreção das alíquotas aplicadas.

Além disso, foi glosado pela fiscalização o crédito do IPI escriturado em novembro de 2005, acrescido de juros moratórios e multa de 75%.

A descrição detalhada dos fatos consta do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 32 a 45, e será resumidamente exposta a seguir:

I. ESCLARECIMENTOS INICIAIS:

A presente autuação decorre de procedimento fiscal anterior que identificou erro nos despachos aduaneiros de importação dos produtos, promovidos pela empresa, uma vez que ela importava “ladrilhos de granito artificial para uso exclusivo em revestimento de pisos, na construção em geral”, classificando-os na Tarifa Externa Comum (TEC) e na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), quando do seu despacho aduaneiro, no código 6810.19.00, como: “Outras obras de cimento, de concreto ou de pedra artificial, mesmo armadas”, com alíquotas de 8% de II, 0% de IPI (quando deveria ter adotado alíquotas de 10% e 5%, dependendo da época do fato gerador do IPI vinculado à importação), 1,65% de PIS/PASEP, e 7,60% de COFINS.

Tendo em vista o exame das mercadorias, objeto de diversos laudos e análises, e considerando as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado n.ºs 1 e 6, incorporadas pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e pela Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) (entendimento corroborado pela Nota Coana/Cotac/Dinon n.º 0319, de 2007 (Anexo 01), a mercadoria foi reclassificada para os códigos da NCM/TEC e NBM/TIPI: 6907.90.00 “Placas (lages) de Porcelanato, não vidradas nem esmaltadas, para pavimentação ou revestimento”, e 6908.90.00 “Placas (lages) de Porcelanato, vidradas ou esmaltadas, para pavimentação ou revestimento”.

A alteração na classificação do produto importado gerou diferenças a recolher relativamente aos tributos e contribuições incidentes sobre a sua importação, além da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por classificação incorreta da mesma na NCM/TEC e NBM/TIPI, multa de ofício e juros de mora, tudo de acordo com Autos de Infração que fazem parte de outros processos (o citado pela autuação foi o de n.º 19647.013825/2008-82, às fls. 60 a 122 dos autos digitais).

Em razão do ocorrido, foi realizada auditoria na contabilidade da empresa, tendo sido analisados os arquivos digitais apresentados pelo contribuinte, a fim de constatar se ele cometera o mesmo equívoco (cometido na importação) quando das saídas dos produtos industrializados da empresa. Constatou-se que sim. Ele tributou os produtos com alíquota 0% de IPI (a mesma utilizada nos despachos de importação).

*A empresa, durante o período examinado, somente industrializou o mesmo produto, **porcelanato**, ainda que comercializado sob colorações, tamanhos, cortes, durezas e brilhos distintos, todavia classificados na mesma codificação fiscal: 6810.19.00 (pedra artificial), e NÃO nos códigos corretos: 6907.90.00 (para as lajes de porcelanato, não vidradas nem esmaltadas) e 6908.90.00 (para aquelas vidradas ou esmaltadas). Portanto **todas as referências à infração por falta de destaque do IPI***

dizem respeito a um único produto, apresentado de duas formas (não vidrados nem esmaltados ou vidrados ou esmaltados).

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 34, o auditor apresenta gráficos explicativos da questão, ressaltando, no tocante à figura II, que ela representa a apuração do IPI (entradas e saídas) do estabelecimento industrial, visto que o contribuinte fez operações de industrialização com os produtos nacionalizados:

A) Representação esquemática do estabelecimento industrial ora fiscalizado, objeto dos Autos de Infração de IPI vinculado à importação (figura I).

B) Representação esquemática do estabelecimento industrial fiscalizado, consideradas plenamente as suas transações de saídas de produtos para o mercado interno e externo, bem como as entradas/aquisições (oriundas do mercado interno ou importadas) de insumos industriais (figura II).

Em razão das operações industriais, o contribuinte deveria apurar os débitos relativos às saídas para o mercado interno (as exportações são imunes), assegurado o direito de utilizar o sistema de crédito fiscal estabelecido pela legislação que rege a matéria. Se o saldo do período de apuração fosse devedor, deveria ser feito o recolhimento no prazo previsto, e se fosse credor, deveria ser mantido como saldo credor inicial do período de apuração subsequente.

Partindo dessa premissa, não foram autuadas as importâncias relativas ao IPI vinculado à importação não recolhidas, mas apenas os valores do IPI correspondentes às saídas com falta de destaque do imposto, não escriturados no RAIPI, por conta do erro na classificação fiscal adotada pela empresa em suas vendas do produto, como expresso em suas notas fiscais de saída.

Foi juntada cópia do processo nº 19647.013825/2008-82 com os fundamentos da reclassificação fiscal feita quando da importação e despacho dos bens, às fls.60 a 122.

O estabelecimento, conforme notas fiscais apresentadas, não comercializa os insumos importados sem submetê-los às operações industriais específicas, que são descritas pelo próprio contribuinte como simples operações industriais de modo a melhorar a apresentação e/ou acabamento do produto.

*De acordo com o artigo 4º, inciso II, do RIPI/2002, a realização de tais operações industriais (planar, polir, retificar as dimensões, etc) pode ser classificada como beneficiamento (modalidade de industrialização), uma vez que apenas importa em alterar o acabamento/aparência do produto já existente, não resultando, de modo geral, na criação de espécie nova sob o aspecto da classificação fiscal na TIPI. Na presente autuação não há mudança de classificação fiscal dos produtos beneficiados em relação aos importados, logo, as placas de **porcelanato** estarão submetidas à mesma classificação dos itens importados.*

Adotou, portanto, a autoridade lançadora, a classificação indicada no processo referido: **6907.90.00 (para os porcelanatos não vidrados nem esmaltados) e 6908.90.00 (para aqueles vidrados ou esmaltados)**, ambos com as mesmas alíquotas do IPI, a saber: 10% nos anos de 2005 e 2006; 5% no ano de 2007 (Decreto nº 6.006.2006).

A prática do estabelecimento de promover saídas com a classificação fiscal errônea (NBM 6810.19.00) e **alíquota do IPI igual a 0%**, resultou, ao longo dos vários períodos de apuração, em infração à legislação do IPI, por ter deixado de realizar o destaque do imposto exigível nas notas fiscais de saída e, conseqüentemente, ter deixado de recolher os eventuais saldos devedores do imposto.

Esse erro, todavia, não ocorreu quando a empresa promoveu vendas das mesmas placas de **porcelanato** para a empresa PAMESA do Brasil S.A., do mesmo grupo econômico.

Como demonstram as notas fiscais de saída nºs 1.552 e 1.553 (cópias nos autos), emitidas em novembro de 2005, o estabelecimento promoveu tais vendas com tributação do IPI, com o pleno destaque do imposto devido, conforme “**Relação de saídas Tributadas**” (demonstrativo constante dos autos). **Nelas, o estabelecimento utilizou a classificação 6908.90.00, com alíquota de IPI de 10%. O procedimento foi ilustrado com a apresentação de distintas notas fiscais de saída (todas digitalizadas e constantes dos autos).**

A reconstituição da apuração do IPI baseou-se no sistema de crédito fiscal preceituado na legislação do imposto, em virtude de o contribuinte ter desenvolvido operações industriais em seu estabelecimento. Foram considerados para o lançamento do presente AI os créditos que o contribuinte fez jus, ainda que eles não estivessem registrados na sua apuração no RAIPI, a saber:

A) Créditos decorrentes da autuação do IPI vinculado, não recolhido nas importações do porcelanato (processo 19647.013825/200882):

Esses valores foram considerados para evitar que o contribuinte fosse cobrado em duplicidade (foram objeto de AI constante do processo mencionado); como o IPI vinculado à importação incidente sobre os insumos industriais enseja o direito ao creditamento para o estabelecimento industrial, se não fosse feita a dedução dos valores como créditos do contribuinte, a cobrança dos débitos das saídas implicaria em nova exigência das importâncias discutidas no processo referido.

Foi elaborado novo demonstrativo para quantificar o IPI a ser pago no desembaraço, que então foi considerado como crédito do estabelecimento (correspondente ao **porcelanato** importado e nacionalizado);

A relação de todas as Declarações de Importação (DI) desembaraçadas com os insumos, nos anos de 2005 a 2007, está

discriminada na planilha “Relação Analítica das Entradas de porcelanato sem pagamento do IPI” (Importações autuadas no Processo nº 19647.013825/200882).

Ressalva, o auditor, todavia, que, relativamente ao ano de 2007, no processo mencionado, houve a cobrança do IPI não pago no desembaraço aduaneiro, mediante o uso de alíquota incorreta do imposto, porquanto, de acordo com o Decreto nº 6.006, de 2006 (vigente a partir de 01.01.2007), a alíquota para ambos os códigos tarifários propostos fora reduzida para 5%; no entanto, no AI objeto do processo mencionado, o IPI de 2007 fora calculado com a mesma alíquota aplicável aos anos de 2005 e 2006, em razão do que se faz necessária a correção do valor do crédito até o limite do IPI a ser cobrado com a alíquota correta do imposto; esse valor excedente deverá ser reduzido no AI constante do processo nº 19647.013825/200882, não sendo possível tal redução no âmbito do presente AI.

B) Créditos de aquisições/entradas de insumos industriais (matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem), destinados ao beneficiamento dos produtos no estabelecimento do contribuinte:

A partir do tratamento dos arquivos digitais, foram detectadas entradas de insumos tributados feitas pelo estabelecimento, listadas na planilha “Relação Analítica das Aquisições tributadas no período” (demonstrativo que faz parte dos autos).

C) Totalização dos créditos de IPI no período:

A partir das relações analíticas das DI, de acordo com as datas de desembaraço dos despachos aduaneiros de importação, e das aquisições/entradas de insumos tributados, em consonância com as datas de entrada dos mesmos no estabelecimento industrial, foram consolidados os créditos correspondentes a cada período de apuração, totalização expressa na planilha “Relação Sintética das Entradas de porcelanato sem pagamento do IPI (importações autuadas no Processo nº 19647.013825/200882) e das Aquisições tributadas no período”.

2. INFRAÇÃO I:

FALTA DE DESTAQUE DO IPI NAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDA

Na relação apresentada pelo estabelecimento industrial, “Relação de Produtos Industrializados”, constata-se que todos os itens ali industrializados foram tributados à alíquota 0% de IPI, em razão de adoção de código tarifário incorreto.

Com base nos arquivos digitais disponibilizados pela empresa foi, então, elaborado um levantamento das saídas que deveriam ser tributadas com a alíquota correta do IPI, tendo sido excluídas as operações que não representassem transações comerciais sujeitas ao destaque do IPI (ver exemplo na Nota de rodapé, à fl.40 dos autos digitais) (“Relação de Saídas não consideradas para fim de tributação pelo IPI”).

A planilha “Relação de Notas Fiscais de saída sem destaque do IPI”, produzida a partir dos arquivos digitais do contribuinte, apresenta lista ordenada e integral das NF de saída a tributar no presente AI.

De modo a quantificar o IPI não destacado nas NF de saída, por conta do erro relativo à classificação fiscal dos porcelanatos, foi consolidada a planilha “Relação Sintética das Saídas do Produto Porcelanato sem destaque do IPI e Valor do IPI a destacar”, onde foi calculado o IPI a destacar em cada período de apuração pela aplicação da alíquota correta do imposto (10% ou 5%, de acordo com a data de saída do produto).

3. INFRAÇÃO II:

GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS ESCRITURADOS NO LIVRO RAIPI:

Quando da análise do Livro RAIPI, constatou a autoridade lançadora que no único mês em que houve registro de débitos de IPI (novembro de 2005), não se deu recolhimento do imposto, por conta da compensação realizada dos débitos com o saldo credor inicial do período de apuração.

Ocorreu, entretanto, uma improvável coincidência, segundo relata o auditor: o saldo credor inicial do mês de novembro de 2005 tinha exatamente o mesmo valor dos débitos do IPI que foram registrados naquele mês, por conta das NF de saída n.ºs 1.552 e 1.553, ou seja, R\$ 192.096,33 (cento e noventa e dois mil, noventa e seis reais e trinta e três centavos), o que levou à investigação da origem dos créditos, ou de algum ajuste na escrita fiscal para suprimir o saldo devedor que adviria das saídas tributadas para a empresa PAMESA do Brasil S.A., em novembro de 2005, visto que o contribuinte não registrara em todos os períodos de apuração, de 2004 a 2007, qualquer crédito de IPI.

Em resposta ao Termo de Intimação lavrado em 09.11.2009, o contribuinte apresentou declaração e cópias de documentos, alegando que os créditos originaram-se em 2003, a partir de dois documentos fiscais para os quais não identificou a empresa remetente, a classificação dos insumos ou a sua descrição.

Além do mais, não apresentou os documentos solicitados e, sim, cópias do Livro “Diário Geral”, de 2003, onde havia a menção genérica a “Saldo Credor Transferido”, sem quaisquer elementos de identificação do crédito.

Por outro lado, a planilha por ele elaborada também não discriminava os insumos adquiridos que teriam originado tal crédito, apenas descrevia o material utilizado no processo produtivo, como “Diversos”, o que impossibilitou qualquer crítica qualitativa sobre a pertinência do valor escriturado.

Novamente intimada, em 24.11.2009, alegou não mais possuir o livro RAIPI e não ter localizado o Livro “Registro de Entradas”.

Por todo o exposto, o auditor considerou não haver elementos conclusivos que validassem juridicamente o creditamento realizado pelo estabelecimento industrial. Os elementos apresentados não demonstraram a natureza dos insumos nem os seus fornecedores, e geraram um crédito fiscal exatamente igual aos valores debitados nas saídas realizadas de outubro de 2005, ou seja, a empresa gerou em maio e junho de 2003 os créditos no exato montante de débitos de IPI ocorridos após mais de dois anos e cinco meses.

Tal crédito foi classificado pela autoridade lançadora como não comprovado (indevido, portanto), o que o excluiu (foi glosado) da reconstituição da apuração do IPI de modo a restaurar a verdadeira expressão dos saldos credores no período de janeiro a novembro de 2005, razão da segunda infração imputada ao contribuinte: creditamento indevido e não comprovado, no tocante ao saldo credor inicial do IPI, em janeiro de 2005, no Livro RAIPI.

Desta forma, o estorno de créditos correspondeu à integralidade do saldo credor inicial, constante em janeiro de 2005, e suprimiu os efeitos antes gerados por ocasião da utilização do crédito (compensação do débito do IPI de novembro de 2005).

Consulta ao Sistema gerencial das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFGER) da RFB mostrou que a empresa não declarou qualquer valor de IPI como devido no período de 2004 a 2007 (extrato da consulta constante dos autos).

4. RECONSTITUIÇÃO DA APURAÇÃO DO IPI NO PERÍODO:

A reconstituição foi feita por intermédio da planilha “Reconstituição de Apuração do IPI”, tendo sido considerados os elementos espontaneamente escriturados nos Livros RAIPI e os crédito e débitos apurados na forma anteriormente exposta.

Para a infração de falta de destaque do IPI, foi inserida uma coluna específica, com os valores dos débitos não destacados nas NF, a fim de então os considerar na apuração do imposto; já em relação à infração do creditamento indevido do IPI (saldo credor inicial do imposto de janeiro de 2005), foi introduzida na planilha outra coluna, própria para a glosa de créditos.

5. PENALIDADES APLICÁVEIS ÀS INFRAÇÕES COMETIDAS:

Pelo descumprimento da legislação do IPI, o contribuinte cometeu a infração de deixar de destacar o imposto devido nas NF de saída do produto para as empresas adquirentes, quando as alíquotas aplicáveis aos mesmos seriam iguais a 10% e 5%, de acordo com o período das saídas (em decorrência da classificação errônea dos produtos industrializados).

Ressaltou, ainda, a autoridade lançadora, que a legislação tributária não apenas pune a falta de recolhimento do imposto (falta de recolhimento dos saldos devedores), mas, de acordo com o artigo 80 da Lei nº 4.502, de 1964, e alterações

posteriores, pune também com idêntica penalidade, o caso de **falta de destaque (total ou parcial) do imposto na NF**, a saber:

“Art.80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória; (redação dada pelo artigo 45 da Lei 9.430/96 e alterações vigente até a promulgação MP nº 351/2007)”

(Grifos acrescentados)

Acrescenta, ainda, que as mudanças introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007, não modificaram a penalidade aplicável ao caso (75% do imposto que não foi destacado),

a saber:

“Art.80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento)

do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.” (Redação dada pelo Lei nº 11.488, de 2007 norma vigente - grifos acrescentados)

Lista, finalmente, os demonstrativos que discriminam o crédito tributário (Sistema Safira) e o demonstrativo que faz parte integrante do AI:

• DEMONSTRATIVO DE DÉBITOS APURADOS IPI; • DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO IPI; • DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO da diferença a cobrar; • DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA IPI; • DEMONSTRATIVO DE MULTA IPI não lançado com cobertura de crédito; e • DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO.

DA IMPUGNAÇÃO Intimada, a empresa apresentou, tempestivamente a sua impugnação, às fls. 806 a 847, alegando, em resumo, após apresentar um histórico dos fatos:

Nas Preliminares:

1) Da Nulidade do lançamento:

Havia sofrido anteriormente autuação (AI constante do processo nº 19647.013825/2008-82) relativamente ao mesmo período e tributo, em decorrência da mudança de interpretação da legislação quanto à classificação fiscal a ser adotada para as mercadorias por ela importadas e industrializadas.

A própria autoridade lançadora reconhece que houve duplicidade da cobrança do IPI, em seu Termo de Verificação Fiscal, quando aborda a questão das alíquotas de 10% e 5% (foram aplicadas alíquotas de 10%, sem considerar a redução do Decreto 6.006, de 2006, no processo anteriormente citado).

2) Da Decadência:

Além dos créditos exigidos, em razão da divergência na classificação fiscal dos produtos saídos da empresa, a autoridade administrativa glosou crédito no montante de R\$ 192.096,33, cuja origem foi documentada através do Livro Diário de 2003, apresentado à fiscalização. Além do mais, argumenta a defendente, não é possível, após o transcurso do prazo quinquenal exigir documentos (que mesmo assim foram apresentados, quando solicitados).

Cita o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), que prevê que os tributos submetidos ao lançamento por homologação, como é o caso do IPI, tem prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

E no Mérito:

3) Da Alteração de Critério Jurídico e da impossibilidade de alterar a classificação de mercadoria desembaraçada:

A impugnante sofreu a lavratura do AI em apreço por ter classificado as mercadorias importadas na forma imposta pela autoridade administrativa, sob pena de não serem as mesmas desembaraçadas.

Alega que a revisão do lançamento, por força de mudança na classificação fiscal, só poderia ser realizada por erro de fato e nunca por erro de direito, uma vez que não foi apontada qualquer divergência quanto à natureza da mercadoria. Invoca que os desembaraços aduaneiros foram feitos sem qualquer ressalva por parte da fiscalização aduaneira. Transcreve ementa do Superior Tribunal de Justiça sobre a questão, às fls. 832 a 833.

Acrescenta, ainda, que a imposição da alteração do código tarifário teve como fundamento laudo técnico realizado pelo IPT (documento nº 6), confirmado quando requeridas informações pela Secretaria da Fazenda do Estado de PE, o que torna evidente ter havido alteração do critério jurídico até então adotado (documentos nºs 7 e 8).

Os artigos 145 e 146 do CTN consagram o princípio da inalterabilidade do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo, e impedem que a mudança nos critérios jurídicos adotados pela fiscalização tenham reflexos retroativos. Transcreve esses artigos, à fl.814 do processo digital, além do artigo 2º, parágrafo único, e incisos da Lei nº 9.784, de 1999, às fls. 815 e 816, grifando o inciso XIII, que determina que a interpretação da norma administrativa seja feita de forma a

garantir o melhor atendimento possível ao público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

Transcreve, ainda, comentários a cerca da Lei nº 9.784/99 de Maria Sylvia Zanella, in Direito Administrativo, Editora Atlas, SP, às fls. 816 e 817, além de diversas ementas do Conselho de Contribuintes (hoje CARF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a matéria, às fls. 818 a 824.

A norma citada traz segurança jurídica ao tornar o lançamento imodificável, impedindo, conseqüentemente, a revisão de classificação fiscal feita pelo importador no momento do desembaraço alfandegário do produto importado.

4) Da Inadequação da Classificação imposta pela RFB (itens 36 a 55 de suas razões de defesa, às fls 824 a 828):

Na realidade, “...trata-se de importação de produto comercialmente denominado de porcelanato, nome que não existe na nomenclatura científica e em nada se aproxima da porcelana. Justamente por se tratar de produto relativamente “novo”, surgiram divergências quando à classificação fiscal a ser adotada” (item 36 da defesa, à fl.824).

O porcelanato é um produto composto predominantemente por feldspato (mineral fundente), dolomita (rocha calcária que atua como agente fundente), quartzo e uma pequena quantidade de argila, inferior a 15%, composição que é diversa da cerâmica e se assemelha mais ao granito, consoante laudo técnico do IPT, de São Paulo (item 26 da defesa).

O porcelanato é composto de pó de pedra, basicamente de feldspato, substância que não se modifica no processo produtivo, já que seu ponto de fusão é acima de 1.400° C, podendo ser submetido a temperaturas que variam de 1.210° C a 1.250 ° C, de sorte que os seus elementos não atingem o ponto de fusão, sendo apenas aglutinados. Não alcançando o ponto de fusão, são mantidas as características químicas dos elementos que compõem o porcelanato, diferentemente do que ocorre quando a cozedura ultrapassa o ponto de fusão.

A cerâmica, por sua vez, submete-se a temperaturas de até 1.150° C, podendo ser fundida a temperatura de 1.000° C, donde se conclui, quanto à cozedura e ponto de fusão, que há uma substancial diferença entre porcelanato e cerâmica.

“Em que pese a similaridade do processo produtivo da cerâmica com o do porcelanato, há características fundamentais que diferenciam os referidos produtos, tanto que, comercialmente, são tratados como mercadorias que podem se prestar ao mesmo fim, mas são de espécies diferentes. Quando se fala de revestimento de pisos ou paredes, têm-se como principais opções: cerâmica, granito ou porcelanato. Inexiste confusão ou dúvidas quanto às característica de cada um dos produtos, que são bastante distintos. Entretanto, facilmente, se constata maior

similaridade entre o granito e o porcelanato do que entre este e a cerâmica.”

“O porcelanato, embora produto recente, corresponde efetivamente ao produto primitivo pedra, apenas elaborada a partir do seu pó, enquanto que os produtos cerâmicos até mais antigos são mais artificiais porque transformam diversos produtos em algo pronto e acabado, portanto, com numeração crescente no sistema de codificação harmonizado” 5) ***Da imprestabilidade de parecer ou laudo em produto não fornecido pela impugnante:***

A classificação adotada pela empresa, quando da importação do produto, é a mais adequada, porque embasada em laudo técnico, enquanto a nova classificação tem por suporte mero e superficial parecer, o qual não analisou a composição química do produto, como foi feito pelo laudo do IPT, e baseou-se tão somente em informações de concorrentes, que estariam classificando os seus produtos de forma diversa. Além do mais a Nota Coana Dinom 2007/0319 baseou-se em equivocado e superficial parecer do ITEP, que não analisou a composição química do produto.

6) *Da segurança jurídica moralidade administrativa e boa fé do contribuinte:*

O lançamento de tributos é ato jurídico perfeito, de acordo com o artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, o que exige a aplicação da regra de imutabilidade prevista nos artigos 145, 146 e 149 do CTN. Além do mais, a interpretação dada pela Administração para impor determinada classificação fiscal, calcada em prova científica, diante de dúvida razoável, decorrente de ausência de classificação específica de produto relativamente novo, exige a aplicação dos princípios da razoabilidade e da moralidade administrativa, encartados no artigo 37 da Carta Magna e no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999.

7) *Da ilegalidade da glosa do IPI lançado em novembro de 2005:*

Foi, ainda, glosado crédito regular, comprovadamente lançado no livro Diário em 2003, registrado na Junta Comercial de PE, em razão de não terem sido localizados todos os documentos solicitados, após o transcurso de mais de cinco anos.

*A argumentação da fiscalização foi centrada na suposta falta de origem do crédito lançado em 2003, desprezando as informações por ela prestadas e partindo da equivocada premissa de que os produtos correspondentes seriam **porcelanato**, quando a própria nota fiscal que os descreve traz a classificação fiscal e contém destaque do IPI, por se tratarem de mercadorias distintas. A premissa de que a venda efetuada a sociedade PAMESA do Brasil S.A teria sido de **porcelanato** é errônea.*

8) *Da impossibilidade de exigência de multa e juros de mora (artigo 100 do CTN) e da ilegalidade da cumulação de multas:*

A autoridade lançadora, além de obrigar o contribuinte a adotar a classificação fiscal que a autoridade aduaneira agora assevera

ser correta, ainda impôs penalidades e acréscimos, em descompasso com o parágrafo único do artigo 100 do CTN, que dispõe que a observância das normas referidas no artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Transcreve ementas do Conselho de Contribuintes sobre a matéria, às fls.837 a 839.

Acrescenta, ainda, que foram exigidas duas multas em razão de um único procedimento. Além da multa de 75%, imposta em razão de equivocada mudança na classificação fiscal das mercadorias saídas do estabelecimento industrial, ainda foi lançada a multa de 75% pela falta de destaque do imposto na NF, penalizando dupla e severamente a empresa industrial, que apenas cumpriu as determinações fazendárias. Transcreve ementas sobre a matéria do Conselho de Contribuintes, às fls. 840 a 842 do processo digital.

9) Do Pedido de Perícia:

A defendente requer a realização de perícia, nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, tendo em vista estar envolvida no litígio a composição do produto importado (apresenta alguns quesitos a serem respondidos, às fls.844 a 846, e indica o profissional para a realização do exame, à fl.847).

Corroborando o seu pedido, transcreve Ementa de Acórdão do então Conselho de Contribuintes do MF, que diz respeito à dúvida de classificação de determinado produto estar pautada exclusivamente na sua composição química, tornando-se, nesse caso, indispensável a produção de perícia.

Por todo o exposto, requer seja julgado nulo de pleno direito o Auto de Infração. Caso assim não entenda a autoridade julgadora, pede que seja a ação fiscal julgada improcedente pelas razões de mérito apresentadas, protestado pelo deferimento do pedido de perícia formulado.”

Após analisar as razões da Recorrente, a Quinta Turma da Delegacia de Julgamento do Recife proferiu o acórdão nº 1135.826, por meio do qual negou provimento ao recurso apresentado, *in verbis*:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/12/2007

Classificação incorreta de produto industrializado na NBM/TIPI.

As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, as Regras Gerais Complementares e a Regra Geral Complementar da TIPI são o suporte legal para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias

(NBM) Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Lajes de Porcelanato para pavimentação ou revestimento, classificam-se no código tarifário da NBM/TIPI 6907.90.00 (lajes de porcelanato, não vidradas nem esmaltadas) e 6908.90.00 (lajes de porcelanato vidradas ou esmaltadas).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/12/2007

Falta de destaque do IPI nas NF. Multa de 75%

Constatado que os produtos deram saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, com a emissão de Nota Fiscal, sem destaque do IPI, em decorrência de erro de classificação e, conseqüente incorreção de alíquotas, cabe o lançamento de ofício desse imposto, acrescido dos juros de mora e da multa de 75%.

Após ajuste fiscal, cabe a cobrança do IPI, acrescido de juros moratórios e da multa de 75%, nos períodos em que for apurado saldo credor desse imposto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/12/2007

Decadência

O instituto da decadência, no presente litígio, relativamente à glosa de crédito de IPI no montante de R\$ 192.096,33, cuja origem não foi devidamente documentada nos livros contábeis de 2003, não está abrangido pelas disposições do artigo 150, § 4º do CTN e, sim pelas determinações do artigo 74 e §§ da Lei nº 9.430, de 1996, com suas alterações posteriores.

Revisão de Ofício

Tendo o contribuinte agido em desacordo com a legislação tributária aplicável, a autoridade administrativa, no estrito cumprimento de seu dever, deve proceder à revisão de ofício e, se for o caso, exigir, por meio do respectivo lançamento, os tributos não pagos por ocasião da saída do produto do estabelecimento industrial, além dos acréscimos legais e regulamentares cabíveis.

Jurisprudência judicial e administrativa. Efeitos.

As decisões judiciais fazem coisa julgada às partes, não beneficiando nem prejudicando terceiros. Não sendo parte do processo judicial, a decisão não é aplicável ao sujeito passivo.

As decisões de órgãos singulares ou colegiados de jurisdição administrativa possuem efeito inter partes. Para que se constituam em normas complementares da legislação tributária, necessitam de eficácia normativa a ser atribuída por lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/12/2007

Perícia. Indeferimento.

Constando dos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 1085/1256) por meio do qual reiterou as razões trazidas em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrado em relação ao período de jan/2005 a dez/2007, em virtude da reclassificação fiscal dos produtos importados pela Recorrente, que entendia ser aplicável, quando do despacho aduaneiro, o **código 6810.19.00, aplicável à “outras obras de cimento, de concreto ou de pedra artificial, mesmo armadas”**, com alíquotas de 8% de II e 0% de IPI; enquanto a fiscalização entendia que os produtos deveriam ter sido importados sob as rubricas: **6907.90.00 (para os porcelanatos não vidrados nem esmaltados) e 6908.90.00 (para aqueles vidrados ou esmaltados)**, ambos com as mesmas alíquotas do IPI, a saber: 10% nos anos de 2005 e 2006; 5% no ano de 2007 (Decreto nº 6.006.2006).

Em resumo, trata-se de diferença de crédito tributário apurada em procedimento de revisão aduaneira das Declarações de Importação da Recorrente em decorrência do entendimento da fiscalização de que houve adoção equivocada de critério de classificação fiscal. As posições em discussão são as seguintes:

6810 – *Obras de cimento, de concreto (Betão) ou de pedra artificial, mesmo armadas;*

6907 – *Ladrilhos e placas (lajes) para pavimentação ou revestimento, não vidrados nem esmaltados, de cerâmica, cubos,*

pastilhas e artigos semelhantes, para mosaicos, não vidrados nem esmaltados, de cerâmica mesmo com suporte.

Vários são os argumentos apresentados pela Recorrente para dissuadir a manutenção do auto de infração, em síntese: **PRELIMINARMENTE (i)** imprestabilidade de laudo técnico realizado em produto não fornecido pela Recorrente; **(ii)** duplicidade: o mesmo período estaria sendo exigido nos autos do processo nº 19647.013825/2008-82; **(iii)** impossibilidade de glosa de crédito contabilizado há mais de 5 anos; no **MÉRITO (iv)** correção da classificação fiscal adotada; **(v)** impossibilidade de alteração de critério de classificação fiscal; **(vi)** afronta à segurança jurídica, boa fé e princípio da moralidade; **(v)** ilegalidade da glosa do IPI lançado em 2005, há mais de 5 anos da lavratura do AIIM; **(vi)** aplicação do artigo 100 do CTN; **(vii)** ilegalidade de cumulação de multas; **(viii)** impossibilidade de exigência de juros, uma vez que os valores estão depositados judicialmente.

Assim como permite o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, deixo de analisar as preliminares suscitadas e passo ao mérito.

Após analisar os autos detidamente, percebo que a questão em tela se resolve pelo argumento trazido pela Recorrente acerca da alteração do critério jurídico até então utilizados pelo contribuinte e fiscalização para a classificação fiscal dos produtos importados.

Neste aspecto, a Recorrente também ataca a autuação por entender impossível a revisão do lançamento tributário em virtude da inexistência de erro de fato, sendo que erro de direito não permite a revisão de lançamento tributário. Com isso, a fiscalização teria incorrido em erro de direito em virtude de proceder à reclassificação fiscal dos produtos importados pela Recorrente.

A meu sentir, correta a Recorrente. Restou comprovado nos autos, seja pelo Laudo solicitado e aceito pela agente AFRB Maria Ercília Goto, matrícula 13.983, da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, para instrução do processo administrativo nº 19647.013825/2008-82; seja pelo Parecer Técnico do IPT, que subsidiou as importações da Recorrente; que a classificação fiscal entendida pela contribuinte para o produto que importava era a **6810**, sendo certo que este entendimento estava pautado na análise da composição do produto.

Não resta dúvida que a Recorrente realizou diversas importações no decorrer dos anos, e que aplicou a mesma classificação fiscal a estas importações. É esta, inclusive a base da autuação, que fundamentou que a Recorrente importava e vendia sempre o mesmo produto, ainda que beneficiado. Com base neste fato, a fiscalização aplicou retroativamente a classificação tarifária que entendeu ser correta.

In casu, o que ocorreu foi que a fiscalização entendeu que os produtos importados pela Recorrente não poderiam seguir com a classificação fiscal indicada pela contribuinte no momento do desembarço. Não há, pelo que consta dos autos, divergência quanto à natureza do produto, que permanece sendo o mesmo, mas à forma como foi classificado. Tal diferença é primordial para se compreender que não houve “erro de fato”, o que ocorreria se a fiscalização tivesse indicado que a importação de produto diverso daquele declarado pela Recorrente.

Esta questão é imprescindível para o deslinde da questão porque a revisão de lançamento somente é possível no caso de erro de fato, e não erro de direito, e esta conclusão decorre da interpretação da lei, especificamente, do artigo 149 do Código Tributário Nacional – CTN, a saber:

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.” – destacamos.

Neste sentido, está a conclusão do Superior Tribunal de Justiça - STJ:

“RECURSO ESPECIAL - ALÍNEAS "A" E "C" - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA - REVISÃO DO LANÇAMENTO - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE ERRO QUANTO À IDENTIFICAÇÃO FÍSICA DA MERCADORIA - ART. 149 DO CTN.

A impetrante importou da França 2.200 Kg do produto TESAL e recolheu o imposto de importação após regular conferência da mercadoria pela autoridade fiscal.

Diante dessas circunstâncias, é de elementar inferência que não poderia o contribuinte, em momento posterior, ser notificado

para novo recolhimento do imposto de importação, sob a alegação de que a classificação do produto deveria ser diversa, com incidência de alíquota maior.

O art. 149 do CTN autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, "quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória", ou seja, quando há erro de direito. Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação do imposto pago por eventual equívoco na classificação do bem.

Divergência jurisprudencial não-configurada ante a ausência de similitude fática entre os acórdãos confrontados.

Recurso especial improvido.” (STJ - REsp 202958/ RJ - Recurso Especial 1999/0008804-2 – Min. Franciulli Netto, DJ.: 22/03/04 – destaquei)

É exatamente por isso que entendo que houve a “reclassificação” do produto importado de forma retroativa pelo que seria, no entender da fiscalização, um erro de direito, o que não se pode admitir. Cito, em consonância com este entendimento, a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça – STJ – a saber:

“TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO - DESEMBARAÇO ADUANEIRO - RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA - REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULA 227 DO EXTINTO TFR.

1. É permitida a revisão do lançamento tributário, quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.

2. A jurisprudência do STJ, acompanhando o entendimento do extinto TRF consolidado na Súmula 227, tem entendido que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

3. Hipótese em que o contribuinte atribuiu às mercadorias classificação fiscal amparada em laudo técnico oficial confeccionado a pedido da auditoria fiscal, por profissional técnico credenciado junto à autoridade alfandegária e aceita por ocasião do desembaraço aduaneiro.

4. Agravo regimental não provido.” (STJ – AgRg no REsp 1347324 / RS – Agravo Regimental no Recurso Especial 2012/0207909-4 – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publ. 14/08/13 – destaquei)

Interessante que nem mesmo a hipótese de erro de classificação por parte do contribuinte permitiria, no entender do Colendo Superior Tribunal, a alteração do critério jurídico de classificação fiscal, *verbis*:

“TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – IPI – DESEMBARAÇO ADUANEIRO - ERRO NA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS - RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA - IMPOSSIBILIDADE.

1. O contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

2. O erro de direito cometido pelo contribuinte, mas não detectado pelo Fisco, é o mesmo que alteração de critério jurídico, vedado pelo CTN. Precedentes.

3. Recurso especial provido.” (STJ - REsp 1079383 / SP - Recurso Especial 2008/0171751-2 –Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publ. 01/07/09 – destaquei)

Parece-me acertado tal interpretação, uma vez que a Recorrente classificou seu produto, justificou a classificação tecnicamente e apresentou à fiscalização para a validação do critério escolhido, tendo obtido autorização para desembaraçar o produto de acordo com o enquadramento pleiteado.

Sendo os produtos os mesmos, quer dizer, se o produto declarado pelo contribuinte é o reconhecido pelo fisco (logo, não é erro de fato), novo enquadramento não pode significar outra coisa a não ser alteração de critério jurídico e conseqüente reclassificação do produto, o que não se admite para os fatos geradores ocorridos anteriormente ao novo critério jurídico, por absoluto impedimento legal:

Código Tributário Nacional

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência 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. – destacamos

Claro está, portanto, que a reclassificação fiscal do produto em análise é ilegal por ter alcançado fatos geradores anteriores à mudança do critério jurídico.

Em relação ao saldo credor de 2003, aproveitado no ano de 2005, **sem razão a Recorrente. É fato que quando ocorreu a fiscalização já havia transcorrido 5 anos do momento da geração do crédito. Todavia, não havia transcorrido 5 anos do momento do aproveitamento do crédito tributário, e é este o período em que a fiscalização pode analisar a contabilidade do contribuinte.**

Ante o exposto, conheço do presente recurso voluntário para o fim de DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO reformando, assim, a decisão de primeira instância administrativa.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Declaração de Voto

CONSELHEIRO PAULO GUILHERME DÉROULÉDE

A presente declaração de voto se restringe à fundamentação para exoneração do crédito tributário de IPI constituído com origem na falta de destaque de IPI, decorrente da alteração da classificação fiscal do produto porcelanato.

Os presentes autos tratam de lançamento de ofício para constituição de crédito tributário de IPI, por falta de destaque de IPI nas notas fiscais de saída, em razão de erro na classificação fiscal e na alíquota do imposto, no período de 01/01/2005 a 31/12/2007.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, esta autuação decorreu de procedimento anterior que considerou incorreta a classificação fiscal adotada pela recorrente na importação de placas de porcelanato. Em procedimento de revisão aduaneira, lavraram-se autos de infração de Imposto de Importação, IPI vinculado, PIS/Pasep – Importação, Cofins – Importação no processo 19647.013825/2008-82, fundamentando a nova classificação fiscal em alteração de entendimento promovida pela Nota Coana/Cotac/Dinon nº 2007/0319, em 16/08/2007.

A autoridade fiscal consignou no relatório que os fundamentos utilizados para a classificação fiscal empreendida neste processo estavam perfeitamente retratadas nos diversos documentos do processo 19647.013825/2008-82, cujas cópias foram trazidas a estes autos, sendo seus fundamentos adotados nesta autuação, integralmente e sem ressalvas.

Concluiu a autoridade fiscal, que a operação de beneficiamento realizada nas placas de porcelanato importadas não resultou em mudança de classificação do produto beneficiado em relação ao importado, devendo a classificação fiscal adotada pela fiscalização, quando da autuação de II e IPI na importação (processo 19647.013825/2008-82), ser a mesma adotada quando da saída dos produtos beneficiados.

Ressaltou, ainda, a existência de vinculação qualitativa entre as duas autuações, pois nestes autos utilizaram-se os mesmos fundamentos de fato e de direito para justificar a nova classificação fiscal na NCM adotada nas saídas dos produtos beneficiados.

Depreende-se, pois, que este auto de infração está calcado nos mesmos fundamentos de fato e de direito utilizados no processo 19647.013825/2008-82 e se refere à tributação dos mesmos produtos, cujas importações foram objeto da autuação pretérita (posto que se referem ao mesmos períodos ou anteriores, da autuação aqui lavrada). Assim, não somente a classificação fiscal adotada é a mesma nos dois processos, como estão sendo autuadas aqui as saídas dos produtos importados e autuados naquele processo.

Verifica-se que a Segunda Turma da DRJ/Fortaleza julgou procedente a impugnação da recorrente e exonerou todo o crédito tributário lançado. Submetidos os autos à apreciação do CARF mediante recurso de ofício, foi proferido o Acórdão nº 3201-001.328, na sessão de 26 de junho de 2013, negando provimento ao recurso de ofício. Da decisão de segunda instância não houve interposição de recurso especial e o processo está na situação encerrado, desde 11/11/2013.

Assim, decisão administrativa no processo 19647.013825/2008-82 se tornou definitiva, tendo concluído que as placas de porcelanato importadas naquele período deveriam ser classificadas no código 6810.19.00. Entendo, pois, que estas placas, especificamente, ao serem beneficiadas, sem alteração substancial que implicasse que mudança de classificação (como afirmado pela autoridade fiscal nos presentes autos), deveriam ser a classificadas, sob o mesmo código, quando de sua saída.

Ressalta-se que a definitividade da decisão no processo 10647.013825/2008-82 não implica em considerar vinculante sua interpretação para outras importações ou outros fatos geradores de IPI, mas tão somente em relação aos produtos importados naquele processo e que foram objeto da autuação destes autos.

Convém, no entanto, ressaltar que, com devido respeito aos argumentos da relatora, não compartilho com a interpretação de que o artigo 146 do CTN se aplique à revisão aduaneira. É que a condição inserta no artigo 146 implica em um prévio lançamento tributário, o que entendo não ocorrer no despacho aduaneiro.

Transcreve-se excerto do voto do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Acórdão nº 3102-00.798, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que bem retrata o tema:

“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). Essa é uma condição necessária para sua existência, porém não suficiente, pois além dela deverão estar presentes mais duas condições, a

saber: (i) a alteração do critério jurídico anteriormente aplicado seja introduzida por meio de ato de autoridade administrativa (ato de ofício) ou de decisão administrativa ou judicial; e (ii) o lançamento e/ou o ato de ofício ou decisório refiram-se ao 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.”*

Portanto, é condição necessária a existência de um prévio lançamento tributário. Os tributos recolhidos por ocasião do despacho aduaneiro configuram antecipação de pagamento, na modalidade do lançamento por homologação. Entender que a conferência aduaneira e o conseqüente desembaraço da mercadoria configurariam lançamento tributário implica em dizer que houve homologação expressa do lançamento previsto no artigo 150 do CTN (lançamento por homologação), o que de fato não resta configurado no despacho aduaneiro.

O despacho aduaneiro de importação é um procedimento de fiscalização, previsto no regulamento aduaneiro - Decreto nº 4.543, de 2002 - art. 482 e no Decreto 70.235, de 1972, art. 7º, inciso III, com vistas ao desembaraço aduaneiro.

Por outro lado, a revisão aduaneira é prevista no Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 54 e no Decreto nº 4.543, de 2002, art. 570, com a finalidade de verificar a regularidade do pagamento dos tributos, a aplicação de benefícios fiscais e a exatidão das informações prestadas na Declaração de Importação. O Código Tributário Nacional imprime suporte a este procedimento em vista do disposto no art. 149, incisos I, IV e V ao tratar do lançamento de ofício:

Decreto-lei nº 37, de 1966:

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

Decreto nº 4.543, de 2002:

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

Lei nº 5.172, de 1966 (CTN):

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

I - quando a lei assim o determine

...

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte

Entender que o assentimento das informações prestadas pelo contribuinte implica em homologação expressa do lançamento significa esvaziar o procedimento de revisão aduaneira e o conteúdo dos artigos 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966 e o artigo 570 do Regulamento Aduaneiro.

Corroborando a possibilidade de alteração da classificação fiscal em revisão aduaneira, citam-se precedentes do CARF e do extinto Conselho de Contribuintes:

Acórdão nº 3102-00.798, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, cuja ementa transcrevo em parte:

REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Não constitui modificação de critério, o resultado do procedimento de revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal do produto na NCM, anteriormente adotada pelo importador, visando à apuração dos impostos incidentes na operação de importação, para fins de determinação da alíquota aplicável, fixadas na Tarifa Externa Comum (TEC) e na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

Acórdão 301-31.524, proferido pela Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes

REVISÃO ADUANEIRA. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI. Não constitui modificação do critério jurídico adotado no fato gerador da obrigação tributária concernente à importação de mercadorias, a revisão aduaneira que implique alteração da

classificação fiscal antes adotada, visando às corretas determinação da matéria tributável e apuração dos tributos devidos, tendo em vista a existência de previsão legal de revisão aduaneira.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, exonerando-se do lançamento os valores decorrentes da falta de destaque de IPI nas notas fiscais de saída, em razão da reclassificação da mercadoria “porcelanato”.

(assinado digitalmente)

PAULO GUILHERME DÉROULÉDE