



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.723965/2010-52
ACÓRDÃO	3301-014.086 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOMPRECO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008, 2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA — Auto de infração. Descrição completa do auto. Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA. O lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita a possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN. A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos

RECLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA. MULTA POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO. DESCRIÇÃO COMPLETA. IRRELEVÂNCIA. O Ato Declaratório Normativo (ADN) COSIT no 12/1997 exclui apenas da multa por falta de licença de importação as mercadorias corretamente descritas, e não da multa por erro de classificação. O Ato Declaratório Normativo (ADN) COSIT no 10/1997, que excluía a multa de ofício, sobre a diferença de tributos, que também não se confunde com a multa por erro de classificação prevista no art. 84, I da MP no 2.158-35/2001, foi expressamente revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF no 13/2002 (já revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB no 6/2018). Assim, é irrelevante, para

efeito de aplicação da multa por erro de classificação, prevista no art. 84, I da MP no 2.158-35/2001, a questão referente a má-fé ou à correta descrição da mercadoria.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Bruno Minoru Takii, MarcosAntonio Borges (suplente convocado), Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Aniello Miranda AufieroJunior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de auto de infração lavrado em 10/12/2010, impondo à Recorrente multa de 1% do valor aduaneiro das mercadorias importadas, totalizando R\$ 18.097,79, relativa à classificação incorreta de produtos na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, com fundamento no artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e artigo 69 da Lei nº 10.833/2003.

As incorreções teriam sido identificadas em algumas DIs (2008 e 2010), todas referentes à importação de mercadorias que possuíam a seguinte descrição, com pequenas variações: “Caixa contendo peixe salgado, tipo bacalhau salgado desfiado alaska pollock, ‘*theragra chalcogramma*’ sem pele e sem espinha, acondicionados em cartões de papelão com 10kg líquidos cada”.

De acordo com o Relatório de Verificação Fiscal – RVF, uma parcela das incorreções dizia respeito à utilização da NCM 0305.59.10, aplicável a diversos tipos de bacalhau, mas não ao “*Theragra chalcogramma*”, para o qual seria aplicável a NCM residual 0305.59.90; a outra incorreção, por sua vez, dizia respeito à utilização da NCM 0304.29.10, aplicável apenas ao filé de “*Merluccius spp.*” (popularmente conhecido como “merluza”), e não ao filé de “*Theragra*

chalcogramma” (popularmente conhecido como “merluza do Alaska”), para o qual se aplicaria a NCM residual 0304.29.90. Essa reclassificação não foi questionada pela Recorrente.

Em 28/12/2010, foi apresentada peça impugnatória (fls. 109-117), tendo a Recorrente aduzido os seguintes argumentos recursais:

- (a) Nulidade do auto de infração por ausência ou deficiência na fundamentação;
- (b) Vedação à aplicação retroativa de critério jurídico modificado – art. 146 do CTN;
- (c) Não cabimento da aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, com base no Ato Declaratório Cosit nº 12/1997 e Ato Declaratório Normativo Cosit nº 10/1997.

Em sessão de julgamento de 23/11/2018, a DRJ proferiu o Acórdão nº 12-103.730 (fls. 219-231), julgando improcedente a impugnação, tendo-se adotado a seguinte ementa:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2008, 2010

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DA MERCADORIA NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL

Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227TFR. ART. 146 CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.

O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, não representa nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento").

Em 11/01/2019, a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 241-259), trazendo ao conhecimento deste E. Colegiado as mesmas matérias aviadas em sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Bruno Minoru Takii, Relator.

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1634/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

1. Preliminares

Foram apresentadas questões preliminares ao mérito pela Recorrente, razão pela qual serão apreciadas primeiro, seguindo-se, logo após, aos pontos de mérito recursal.

1.1. Nulidade do auto de infração e do acórdão recorrido por cerceamento de defesa

A Recorrente sustenta que teria tido o seu direito à ampla defesa prejudicado, uma vez que o auto de infração, em suas palavras, “*deveria ter apontado especificamente o inciso que sustenta o trabalho*”, apontando como fundamentos de sua argumentação o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, o artigo 2º da Lei nº 9.874/1974, e o artigo 149 do CTN.

Na maioria dos casos julgados por este E. CARF, essa preliminar costuma ser rejeitada, mesmo nos casos em que parte dos requisitos previstos no transcrito dispositivo legal não tenham sido observados pelo agente fiscal, desde que as lacunas identificadas não prejudiquem a defesa do contribuinte ou causem dificuldades de análise para o julgador.

Normalmente, conclui-se pela inexistência de nulidade quando, apesar das falhas, o contribuinte apresenta em sua defesa os elementos antes lacunares, além de argumentos técnicos claros e coerentes com a situação a si apresentada, rebatendo a todas as acusações trazidas no auto de infração. É o que se verifica nas ementas a seguir transcritas:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA DO CITADO VÍCIO. ILEGALIDADE. INOCORRÊNCIA. Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os

requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz. O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. (CARF. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção. PAF nº 14041.000676/2008-97. Acórdão nº 3201005.029. Rel.: Cons. Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Publicação: 28/03/2019)

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA — Auto de infração. Descrição completa do auto. Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. (Primeiro Conselho de Contribuintes. PAF nº 13899.001435/2004-98. Acórdão nº 101-96.971. Rel.: Cons. João Carlos de Lima Junior. Publicação: 16/10/2008)

No presente caso, ainda que houvesse a mencionada omissão por parte do agente fiscal – fato esse que não se confirma –, verifica-se claramente que a Recorrente conseguiu compreender integralmente a situação que lhe foi apresentada, tendo apresentado defesa técnica precisa para os pontos trazidos no auto de infração, razão pela qual se conclui não ter havido qualquer cerceamento ao direito de defesa.

Desta forma, voto pela rejeição dessa preliminar, passando-se, em seguida, à apreciação do mérito recursal.

2. Mérito

2.1. Alteração de critério jurídico em revisão aduaneira

De acordo com a Recorrente, a classificação fiscal por si adotada e que foi objeto de questionamento vinha sendo aceita até então pelo Fisco, o que restaria comprovado pelo histórico de autorizações de desembaraço aduaneiro.

Admite que a alteração de entendimento por parte do Fisco até seria possível, porém, haveria a necessidade de obediência ao quanto disposto no artigo 146 do CTN, que dispõe que “a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento”, ou seja, a eventual mudança de interpretação por parte do Fisco não poderia ser aplicada a fatos passados.

Ocorre que a Recorrente, para sustentar a sua tese, parte de premissa equivocada, onde considera que o desembaraço aduaneiro seria ato da Administração Aduaneira onde a autoridade fiscal anuncia a concordância com todos os termos ali dispostos.

Essa colocação, contudo, merece reparo, isto porque, primeiro, a NCM descrita na DI não é critério jurídico adotado pelo Fisco, mas mera informação provida pelo próprio contribuinte, passível de posterior questionamento.

Segundo, porque o despacho aduaneiro não é ato que equivale à homologação do lançamento sendo esse papel, por fim, atribuído à revisão aduaneira, que se presta a conferir não só erros de fato quanto os de direito, vez que não há nenhuma limitação nesse sentido imposta pelo artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, *verbis*:

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.

Sendo assim, descabe falar violação ao artigo 146 do CTN nos casos de revisão aduaneira, havendo, nesse sentido, vasta jurisprudência neste CARF:

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. CRITÉRIO JURÍDICO. ALTERAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ANÁLISE LABORATORIAL. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 69/96. Não há alteração de critério jurídico no lançamento quando a classificação fiscal adotada pela contribuinte na Declaração de Importação não foi aceita pela fiscalização, a qual apenas autorizou a entrega da mercadoria cujo efetivo desembaraço aduaneiro dependia do resultado de sua análise laboratorial, nos termos do art. 39 da Instrução Normativa SRF nº 69/96. Ademais, a revisão aduaneira é um procedimento fiscal realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos. Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco representa alteração de critério jurídico no lançamento a que se refere o art. 146 do CTN. (CARF. Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção. PAF nº 11128.000599/2007-46. Acórdão nº 3402004.683. Rel.: Cons. Maria Aparecida Martins de Paula. Publicação: 16/11/2017)

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA. O lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita a possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN. A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos (cf. Acórdão nº 3301-007.535) (CARF. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10314.000045/2006-06. Acórdão nº 3301-011.245. Publicação: 27/01/2022)

REVISÃO ADUANEIRA. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. A revisão aduaneira que implique em alteração da classificação fiscal antes adotada não constitui alteração do critério jurídico adotado no fato gerador da obrigação tributária concernente à importação de mercadorias, tendo em vista a existência de previsão legal e a inexistência de lançamento tributário por ocasião do despacho aduaneiro. Recurso Voluntário Negado. (CARF. Primeira Turma Especial da Terceira Seção. PAF nº 11131.720080/2013-77. Acórdão nº 3801005.231. Rel.: Cons. Flavio de Castro Pontes. Publicação: 02/04/2015)

Desta forma, voto por negar provimento a esse ponto recursal.

2.2. Descabimento da multa de 1% sobre a valor aduaneiro das mercadorias

Sustenta a Recorrente que a multa prevista no artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não lhe seria aplicável, pois o Ato Declaratório Cosit nº 12/1997, bem como o Ato Declaratório Cosit nº 10/1997, teriam firmado o entendimento de que *“a multa de ofício e a multa por falta de guia de importação”* devem ser afastadas quando a descrição utilizada para a mercadoria se revela suficiente para a classificação tarifária.

Para dirimir essa questão, transcrevo o conteúdo do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 12/1997:

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 inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, e no art.112, inciso IV, do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, 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 administrativa ao controle das

importações, nos termos do inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no Sistema Integrado de Comércio Exterior SISCOMEX, **cuja classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque "ex" exija novo licenciamento**, automático ou não, 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.

Observe-se que o ADN Cosit nº 12/1997 só se aplica à multa por falta de licença de importação, questão essa não relacionada ao caso da Requerente.

Por sua vez, ADN Cosit nº 10/1997 trazia a seguinte previsão:

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. 2. Nos casos acima, os tributos devidos em razão de falta ou insuficiência de pagamento, exigidos no curso do despacho ou em ato de revisão aduaneira, serão acrescidos dos encargos legais, nos termos da legislação em vigor, a partir da data do registro da Declaração de Importação, relativamente ao Imposto de Importação, e do desembaraço aduaneiro, relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação.”

Observe-se, primeiro, que essa ADN não se refere à multa prevista artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, isto porque foi editada antes, referindo-se apenas àquelas previstas no artigo 4º da Lei nº 8.218/1991, e no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Depois, é necessário dizer que essa norma administrativa foi revogada pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13/2002 que, posteriormente, também já foi revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 06/2018.

Quanto a essa última norma, determina-se o afastamento apenas da multa prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, não se estendendo os efeitos dessa interpretação à multa exigida da Recorrente:

Art. 1º Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução de tributos incidentes na importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim 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.

Sendo assim, pode-se dizer que é irrelevante, para fins de aplicação da multa prevista artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a questão da correta descrição da mercadoria.

Desta forma, voto por negar provimento ao recurso.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Bruno Minoru Takii