



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10715.002642/2004-82
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-008.194 – 3ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2019
Matéria ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MULTA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CLARIANT S.A

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 27/08/2001

Ementa:

LANÇAMENTO POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO. CONTENCIOSO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. ENQUADRAMENTO EM CÓDIGO NOVO. IMPORTADOR. INFRAÇÃO POR CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA. IMPUTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para exclusão ou relevação da pena de multa de 1% (um por cento) do valor aduaneiro da mercadoria nos casos em que a contribuinte classifica incorretamente o produto, mesmo que o enquadramento determinado pela Fiscalização Federal no auto de infração revele-se igualmente indevido.

Se a autuação expõe os fundamentos para rejeição da classificação escolhida pelo importador e a ele foi concedido direito a ampla defesa, também não há que se falar em vício na formalização da exigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata o presente de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do acórdão de embargos **3201-002.152**, de 27/04/2016, que traz a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/06/2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. HIPÓTESES DE DE CABIMENTO.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma. A jurisprudência administrativa e judicial tem admitido o manejo dos embargos também para os casos em que se verifica existir, na decisão embargada, algum erro de fato.

Embargos de Declaração acolhidos.

Cuida o presente processo de auto de infração lavrado para a exigência do II, acrescido de multa de ofício e juros de mora, em conjunto com a multa capitulada no art. 84, inciso I da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, tendo em vista a classificação incorreta de mercadoria importada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Ao apreciar o feito por força de impugnação, a DRJ manteve o lançamento somente quanto a multa prevista no inciso I do art. 84 da MP nº 2.158-35/2001, porquanto os julgadores divergiram tanto da classificação adotada pela fiscalização quanto da classificação eleita pelo contribuinte.

Por ocasião do julgamento do recurso voluntário, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF decidiu anular a decisão da DRJ, por cerceamento de defesa.

Em sede de embargos de declaração opostos pelo contribuinte, o colegiado *a quo* entendeu pela ocorrência de vício de contradição entre os fundamentos e a conclusão do Acórdão 3202-000.881, de 21/08/2013, conheceu e acolheu os embargos de declaração, **com efeitos modificativos, para considerar improcedente o lançamento**. A nova ementa do acórdão embargado passou ao seguinte texto:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 27/08/2001

FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO. TERCEIRA HIPÓTESE DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MULTA POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA.

Constatado que a classificação fiscal das mercadorias, objeto da lide, diz respeito a um código NCM diverso tanto daquele utilizado pela impugnante, quanto daquele que a fiscalização entendeu ser a correta, o lançamento deverá ser julgado improcedente.

No especial obstaculizado, a Procuradoria da Fazenda Nacional aponta divergência jurisprudencial referente **aplicação da multa prevista no art. 84, I, da Medida provisória nº2.158-35/2001(multa por erro de classificação fiscal)**.

O apelo recebeu juízo positivo de admissibilidade, (e-fls. 212/214), ao entendimento de que o paradigma invocado trata de caso similar ao dos autos, no qual houve reclassificação da mercadoria importada, tendo os julgadores descartado tanto a classificação promovida pelo contribuinte, como também aquela invocada pelo Fisco, chegando-se a uma “terceira classificação”. Contudo, em que pese esse desfecho, o acórdão paradigma manteve a multa de um por cento do valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, prevista no inciso I do artigo 84 da MP 2.158-35/01.

A Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls.222/232), pugna pela inadmissibilidade do Recurso interposto, caso conhecido seja negado provimento ao Recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito- Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

In caso, trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 12.179,84 referente a imposto de importação, multa de ofício, multa por mercadoria classificada incorretamente na NCM e juros de mora.

Depreende-se da descrição dos fatos do auto de infração que a Contribuinte importou mercadorias amparadas pela Declaração de Importação nº01/08494653 (fls.10 a 12), descrevendo-as como CASSAPPRET SRNA LIQ 0120 e classificando-as na NCM 3907.99.18 Tereftalato de polibutileno em líquidos e pastas. Analisada amostra do produto o Laboratório de Análises do Ministério da Fazenda LABOR, emitiu o Laudo nº 22214/01 (fl.14), concluindo que se trata de preparação química à base de poliéster do ácido tereftálico, em meio aquoso, apta para uso na indústria têxtil. Em função do resultado da análise laboratorial, foi realizada revisão aduaneira na Declaração de Importação, sendo reclassificada a mercadoria para a NCM 3809.91.90. Em decorrência dessa nova classificação fiscal foi constituído auto de infração para cobrança da diferença de Imposto de Importação, da multa prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, da multa devido a mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, prevista no inciso I do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158/2001,1 e dos juros de mora.

Em sede de manifestação de inconformidade, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC julgou parcialmente procedente a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/FNS nº 0715.184 (fls. 127/131), mantendo crédito tributário no valor de R\$ 500,00. Fundamentou-se no sentido de que tanto a classificação fiscal apontada pela fiscalização, quanto a adotada pelo importador, estavam equivocadas. O tributo exigido foi exonerado (também multa de ofício vinculada e juros de mora), mas mantida a prevista no art. 84, I, da Medida Provisória – MP nº 2.15635, de 2001, por erro de classificação fiscal.

Ao apreciar o Recurso Voluntário, a turma *a quo* decidiu dar provimento recurso para reformar o acórdão recorrido, ao entendimento de que constatando-se que a classificação fiscal da mercadoria não é a adotada pela fiscalização nem a declarada pelo contribuinte, o lançamento deve ser julgado improcedente.

Com efeito, para melhor elucidar o feito, faço algumas considerações quanto ao Instituto de Classificação Fiscal de Mercadoria.

Em que pese a Classificação fiscal de mercadorias sempre ter sido importante nos processos de importação, os Contribuintes só começaram a se preocupar a partir da publicação da Medida Provisória 2158-35 de 24/08/2010.

A referida Medida Provisória -MP, estabeleceu multa de 1% ou o valor mínimo de R\$ 500,00 quando a aplicação do percentual resultar valor inferior, sobre o valor da mercadoria classificada incorretamente na NCM, nas nomenclaturas complementares ou nas mercadorias quantificadas incorretamente na medida estatística definida pelo governo para as mercadorias.

Posteriormente foi publicada a Lei 10.833/2003, a qual amplia o rigor em relação as mercadorias, exigindo corretamente a descrição das mercadorias, não aceitando mais descrições genéricas, como se via anteriormente, chegando a se descrever uma mercadoria em uma Declaração de Importação simplesmente com o número de referência do fabricante.

Reclamações eram exaradas por despachantes aduaneiros, empresários e advogados, alegando tratar-se de uma medida injusta, já que muitas vezes o erro ocasionava até o pagamento de valor a maior do imposto, o que não justificaria a aplicação de uma penalidade.

Sem embargo, o Governo Federal utiliza a NCM (Nomenclatura Comum do MERCOSUL) com objetivo de fazer um acompanhamento estatístico dos produtos importados, visando elaborar uma política mais justa e real para a pauta de produtos importados e ainda proteger a indústria nacional.

Tal controle e acompanhamento perdem totalmente a eficácia na hipótese de informar classificação tarifária equivocada, propositalmente ou não. Por isso, a exigência de se indicar a correta Classificação nas importações.

Outro controle que fica comprometido na hipótese de erro na classificação fiscal, é o controle do valor aduaneiro, base de cálculo para os impostos incidentes nas importações. Mercadoria com classificação equivocada leva a erro o Siscomex, que não encaminha para Canal Cinza DI's com mercadorias que deveriam se submeter a tal controle.

Alguns Contribuintes, não todos, tentam elaborar um planejamento tributário equivocado alterando a classificação fiscal das mercadorias correta, para outra que apresenta alíquotas menores nos impostos, principalmente no Imposto de Importação e IPI, os quais são impostos seletivos e variam de NCM para NCM.

Quando isso ocorre os tributos diminuem, o importador supostamente passa a obter uma falsa economia, como bom Brasileiro, vende seu produto mais barato, em detrimento dos concorrentes que operam de modo correto.

Caso haja reclassificação fiscal, de onde poderá o importador obter recursos para arcar com sua irresponsabilidade, evidentemente ele responde por todas as receitas, e os processos aqui acabam, gerando um passivo e estoque de processo para julgamento infundável.

Portanto, recomenda-se agir nos termos da lei.

DISCIPLINA JURÍDICA DA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL-NCM.

Necessário se faz, trazer breves considerações acerca da disciplina jurídica da NCM.

A classificação fiscal dos produtos industrializados tem como princípio basilar o denominado Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias,

que, em síntese, representa o grande acordo entre as nações para a criação de uma nomenclatura de mercadorias de cunho universal e harmônico.

O objetivo primeiro do Sistema Harmonizado é tornar o comércio internacional mais fácil e ágil, vez que referido sistema criou uma linguagem única para identificar as mais diversas mercadorias.

Nem sempre as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição são suficientes para orientar e dirigir a classificação de um determinado objeto mercadológico para a posição que deve obrigá-lo. Isso ocorre principalmente com objetos químicos e com as máquinas em geral, dando a impressão que o Sistema Harmonizado tem deficiências que comprometam sua utilização.

Visando minimizar essa problemática, o Sistema Harmonizado dispõe de um grupo de observações de fundamentação eminentemente tecnológica, que esclarece certos aspectos de todas as suas posições. Tais observações são reunidas sob o título de Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (Nesh), que constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das notas de Seção, capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

As Nesh foram introduzidas no ordenamento jurídico nacional por meio do Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, sofrendo constantes atualizações, em que a Receita Federal do Brasil dá publicidade na forma de Instrução Normativa nº697/07, (alterações) devidamente publicada no DOU.

PRINCÍPIOS JURÍDICOS INTRODUTÓRIOS DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS-NCM

A Classificação de Mercadorias tem, pelo menos, cinco princípios, conforme se verifica a seguir:

1º) Princípio da Equivalência Conceitual: “mercadoria, produto e bem são termos que expressam o mesmo conceito, não tendo sentido fazer qualquer distinção entre os mesmos”;

2º) Princípio da Plena Identificação da Mercadoria: “a mercadoria a ser classificada deverá se apresentar desvendada, ou seja, conhecida naquelas características, propriedades e funções necessárias à sua classificação”;

3º) Princípio da Hierarquia: “merceologia é parte integrante da Classificação de Mercadorias”;

4º) Princípio da Unicidade da Classificação: “numa nomenclatura de mercadorias e dentro do universo dos possíveis códigos para abarcar uma mercadoria específica, não pode a mesma ser classificada em dois ou mais códigos”;

5º) Princípio da Distinção das Mercadorias: “as mercadorias não devem ser distinguidas por critérios diferentes daquelas características que as fazem próprias”.

Além dos princípios elencados, a classificação de qualquer mercadoria é guiada também por 6 (seis) Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI). (6 RGI/SH), bem como, na Regra Geral Complementar (RGC —1). Regras disciplinadas pela Resolução Camex nº 42, de 2001, e pela Instrução Normativa - IN SRF nº 99, de 2001 – sendo a classificação de um produto determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, e pelas demais regras de classificação (Regra Geral nº 1 de Interpretação do Sistema Harmonizado — RGI 1).

Deste modo, a classificação nas subposições de uma mesma posição é determinada pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição correspondentes (RGI 6). Essas mesmas regras aplicam-se para o enquadramento de um produto nos itens e subitens de uma subposição (Regra Geral Complementar nº 1 — RGC 1).

Retornando a lide, vê-se que a instância de origem entendeu incorreta a classificação fiscal apontada pela fiscalização, razão pela qual exonerou o imposto de importação e seus consectários legais, porém, como também considerou incorreta a utilizada pelo importador, manteve a multa prevista no art. 84, I, da MP n.º 2.15835, de 2001.

Por sua vez, a DRJ decidiu em manter a exigência da penalidade, com fundamento diverso daquele registrado no campo “Descrição dos Fatos” do auto de infração.

Contudo, a Autoridade Fiscal alegou que a classificação fiscal correta do produto importado seria 3809.91.90 (“preparação química à base de poliéster do ácido tereftálico, em meio aquoso, apta para uso na indústria têxtil”), com base em que promoveu a cobrança do II, acrescido de multa e juros, e da penalidade por erro de classificação fiscal.

Não sendo correta a classificação fiscal utilizada pela fiscalização para proceder ao lançamento, não poderia a instância de origem, considerando correta uma terceira classificação, manter a penalidade isolada, pois esse fato caracteriza em reclassificação fiscal, cerceando o direito da Contribuinte, uma vez que não houve elementos para contraditar em sua manifestação sobre uma terceira classificação fiscal.

Esta E. Câmara Superior, julga conflitos jurisprudenciais, na caso em espécie, infere-se da leitura dos dispositivos supramencionados, que assiste razão a Contribuinte, a instância de origem nada mais fez do que promover uma alteração na fundamentação do ato administrativo (lançamento), visto que o motivo de fato do qual resultou a exigência da penalidade foi que a classificação fiscal adotada pela Recorrente estava errada porque correta era a indicada pela fiscalização.

Portanto, nítida a violação do artigo 146 do CTN, a seguir transcrito:

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.

Esse dispositivo, fundado na segurança jurídica, proíbe a aplicação de novo critério jurídico **adotado pela autoridade administrativa**.

Sobre o tema, trago à colação ensinamento de Leandro Paulsen e Luciano Amaro, respectivamente:

*"O art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores. (In **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 1049)*

*Parece evidente que o dispositivo procura traduzir norma de proteção do sujeito passivo. Quem aplica critério jurídico de lançamento é a autoridade (já que se trata de atividade que é dela privativa). A autoridade, portanto, é que está impedida de aplicar novo critério em lançamentos relativos a fatos geradores já ocorridos antes de sua introdução. Nessa ordem de idéias, o preceito só cabe nos casos em que o novo critério jurídico beneficia o Fisco, restando proibida, nessa hipótese, sua aplicação em relação ao passado. A vedação se reporta "a um mesmo sujeito passivo" (e atém-se a fatos geradores ocorridos antes da introdução do novo critério, o que significa que todas as obrigações tributárias já nascidas (em face da ocorrência do seu pressuposto de fato) terão de ser lançados de acordo com o critério jurídico (mais favorável) que o Fisco já tiver adotado em lançamento anteriormente realizado, em relação a cada sujeito passivo, o que implica reconhecer no preceito um direito subjetivo invocável contra o Fisco por quem, figurando como sujeito passivo em certo lançamento, efetuado de acordo com determinado critério jurídico, tem o direito de não ver inovado esse critério (em futuros lançamentos), a não ser em relação a fatos geradores ocorridos após a introdução do novo critério". (In **Direito tributário brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 379).*

O dispositivo supra, trata, mais do que a mera inalterabilidade do lançamento por mudança de critério jurídico, determina a inalterabilidade do critério **a todos os fatos geradores já ocorridos, mesmo quando ainda estejam na pendência de lançamento**, como leciona Luciano Amaro (p. 377-378). Destaco:

"O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera revisão de lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido objeto de lançamento). Se, quanto ao fato gerador de ontem, a autoridade não pode, hoje, aplicar critério jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se resume) à revisão de lançamento (velho, mas abarca a consecução de lançamento (novo). É claro que, não

podendo o novo critério ser aplicado para lançamento novo com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para rever lançamento velho. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério não seria apenas lançamentos anteriores, mas fatos geradores passados.

O motivo da introdução do novo critério (a par da iniciativa de ofício da autoridade) pode ser uma decisão (administrativa ou judicial), contida num processo que, obviamente, se refere a fato gerador pretérito. Se o critério introduzido é aplicável só para fatos geradores futuros, é evidente que ele não terá sido o critério aceito como legítimo para o lançamento objeto do processo, cuja decisão porém, teria provocado a autoridade a introduzir o novo critério.” (In Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 377-378)

Da leitura dos autos, firmo meu entendimento pessoal que houve alteração de critério jurídico, com violação ao 146 do Código Tributário Nacional -CTN.

Contudo, para resolução do conflito jurisprudencial posto a julgamento nesta E. Câmara Superior, adoto como razões de decidir (mérito) a decisão recorrida, por seus próprios fundamentos, que passa fazer parte integrante do presente voto. Vejamos:

"Note-se, inicialmente, que o fundamento utilizado pela DRJ para manter a exigência da penalidade isolada é diverso daquele registrado no campo "Descrição dos Fatos" do auto de infração.

Com efeito, a fiscalização alegou que a classificação fiscal correta do produto importado seria 3809.91.90 ("preparação química à base de poliéster do ácido tereftálico, em meio aquoso, apta para uso na indústria têxtil"), com base em que promoveu a cobrança do II, acrescido de multa e juros, e da penalidade por erro de classificação fiscal.

Não sendo correta a classificação fiscal utilizada pela fiscalização para proceder ao lançamento, não poderia a instância de origem, considerando correta uma terceira classificação, manter a penalidade isolada, pois esse fato caracteriza cerceamento ao direito de defesa, uma vez que à Recorrente não se conferiu oportunidade de se pronunciar, em sua impugnação, sobre esta terceira classificação fiscal. Abraçando esse entendimento, transcreve-se a seguinte ementa de decisão do CARF:

FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO. PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE.

É nula, por prejuízo ao direito de defesa do sujeito passivo, a

decisão de primeira instância que apresenta fundamentos fático-jurídicos ao lançamento impugnado não constantes da peça de ataque. (CARF/Segunda Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária,

Acórdão n.º 2401002.593, de 14/08/2012).

Assim, a instância de origem nada mais fez do que promover uma alteração na fundamentação do ato administrativo (lançamento), visto que o motivo de fato do qual resultou a exigência da penalidade foi que a classificação fiscal adotada pela Recorrente estava errada porque correta era a indicada pela fiscalização.

Configurado prejuízo ao direito de defesa, é de se declarar nula decisão proferida pela DRJ, com fulcro no art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

*Pelo exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para anular a decisão proferida pela DRJ.*

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza"

Dispositivo.

Ante o exposto, conheço do Recurso interposto, nego-lhe provimento, mantendo-se a decisão recorrida por seus próprios fundamentos jurídicos.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, porém divirjo de suas conclusões a respeito do afastamento da multa por classificação fiscal incorreta.

Esclareço que na sessão de julgamento de 14/03/2018, este colegiado proferiu o acórdão nº 9303-006474, de minha relatoria, no qual decidimos esta mesma matéria. Portanto, com fundamento no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, transcrevo abaixo aquele voto e o adoto como fundamento de decidir.

(...)

Os autos dão conta de que a decisão de primeira instância manteve a autuação apenas na fração correspondente à multa por erro de classificação fiscal, prevista no art. 84 da MP n.º 2158-35/2001, no percentual de 1% (um por cento) do valor aduaneiro da mercadoria importada. A decisão recorrida, por seu turno, exonerou também essa multa. É contra essa exoneração que a Fazenda recorre.

As demais penalidades originalmente impostas, assim como a diferença de tributos foram consideradas improcedentes pela DRJ. Uma vez que o Fisco tenha classificado incorretamente a mercadoria no auto de infração, ainda que incontroverso o erro de mesma natureza cometido pelo importador, todas as exigências escoradas na NCM indicada no auto foram consideradas insubsistentes.

Até aí, nenhuma novidade. A jurisprudência administrativa é quase uníssona em relação aos efeitos da decisão que, no seu bojo, rejeita a classificação escolhida pela Fiscalização. Quando se chega a essa conclusão, a exigência é considerada improcedente como um todo, ainda que a classificação adotada pela contribuinte também esteja equivocada. De fato, para a NCM que emerge do julgamento há circunstâncias desconhecidas: outra alíquota (talvez *ad valorem*, talvez específica), outro tratamento administrativo, necessidade de novos esclarecimento técnicos sobre o produto etc. A adequação a essas novas circunstâncias exigiria que todo o procedimento fiscal fosse revisto, o que equivaleria a um novo lançamento, medida que, como se sabe, não foi contemplada pela legislação tributária. Por essa razão, inevitavelmente, a pretensão veiculada nos autos termina sendo abandonada. Contudo, essa máxima não pode ser instantaneamente aplicada quando o assunto envolve a multa decorrente do erro de classificação fiscal em si.

Diferentemente da exigência vinculada à diferença de tributos, à multa por declaração inexata/falta de pagamento e à multa por infração ao controle administrativo das importações, todas associadas e dependentes do tratamento tarifário concedido a determinada NCM, a infração por erro de classificação não é afetada quando o enquadramento escolhido pelo Fisco também se revela

equivocado. Trata-se de uma infração dissociada de quaisquer exigências e particularidades tributárias e/ou administrativas a que se subsumem as operações com mercadorias classificadas em determinado código tarifário.

Noutro giro, releva também destacar que a infração de que aqui se trata, tal como tipificada no art. 84 da MP n.º 2158-35/2001, não comporta controvérsia em face dos efeitos do ato de que resulta ou de outros aspectos com viés subjetivo. Com a devida vênia aos que pensam de forma diferente, não vejo propósito na discussão travada nos autos acerca da intenção do agente, da extensão dos efeitos do ato ou da presença ou não da má-fé comprovada ou demonstrada nos atos praticados pelo infrator. A infração por erro de classificação fiscal, tal como é próprio das infrações de natureza tributária, é objetiva. Como se sabe, à presença do elemento volitivo nos atos infracionais são atribuídas consequências próprias. Via de regra, o dolo dá ensejo ao agravamento da multa exigida; não está associado à circunstância material da infração.

Com base nessas premissas, afasta-se, desde logo, a interpretação que sugere a exclusão da pena perante a ausência de intenção do agente ou de efeitos lesivos do ato. Do ponto de vista estritamente legal, quaisquer destas circunstâncias carecem de conteúdo normativo que lhes conceda efeito jurídico. Conforme disposto na norma legal infracional, a materialidade da infração encontra-se na conduta; no erro de classificação fiscal. *A priori*, uma vez que isso ocorra, nenhuma das circunstâncias acima descritas tem o condão de relevar a pena que decorre do ato de classificar indevidamente a mercadoria.

E esse pressuposto aplica-se, igualmente, às situações nas quais a classificação escolhida pelo Fisco revela-se equivocada. A norma geral e abstrata se materializa na ação do contribuinte que classifica indevidamente a mercadoria. Não há pena prevista para o Erário nem mitigação decorrente de uma escolha também indevida. Tampouco há disposição normativa que exclua a penalidade em face de tal ocorrência.

Isto posto, resta examinar a possibilidade de que a imprecisão de que se trata resulte em prejuízo da integridade do auto de infração em si.

Ao indicar classificação tarifária equivocada, é possível que a acusação padeça de uma precariedade insuperável na fundamentação que lhe é exigida, do que resultaria todo o procedimento eivado de vício material.

A esse respeito, encontra-se à e-folha 12, na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do auto de infração, a explicação da Autoridade autuante para desclassificação da mercadoria importada.

(...)

O caso dos autos é exemplar. A toda evidência, há razões suficientes e autônomas para que se chegue à conclusão de que o importador incorreu em erro na escolha da classificação tarifária da mercadoria. Trata-se de uma decisão que encerra em si mesma sua motivação, independe da classificação escolhida pelo Fisco. Ainda que esta seja incorreta, as razões e os fundamentos que levaram à rejeição da classificação escolhida pelo importador subsistirão e foram satisfatoriamente explicitadas no auto. Ao administrado foi concedido o direito de contraditá-las.

E que se diga que, de fato, a simples escolha de determinada classificação tarifária em detrimento de outra tem relevante potencial lesivo e pode ser evitada à luz de elementos de convicção relativamente superficiais. Isso pode ser observado,

com alguma frequência, no caso de importação de mercadorias passíveis de serem classificadas no conhecido Capítulo 29 da TEC.

Veja-se o exemplo a seguir.

No ano de 2001, por meio da Resolução Camex nº 42/2001¹, a Câmara de Comércio Exterior, supostamente por razões de cunho econômico, decidiu reduzir a zero a alíquota do imposto de importação incidente sobre cerca de 360 (trezentos e sessenta) códigos tarifários compreendidos no Capítulo 29.

Investigar a regularidade na escolha desse capítulo, normalmente, não exige mais do que uma informação elementar acerca da composição química da mercadoria: se trata-se de um composto de constituição química definida ou não. Já classificar com precisão um produto químico pode demandar demoradas pesquisas bibliográficas e exames laboratoriais.

Isso significa que a simples constatação de erro na opção pelo Capítulo 29, independentemente da classificação tarifária a que o produto deveria ser submetido, garante ao Fisco a condição de coibir a opção do administrado por enquadramento com tratamento tarifário beneficiado, ao qual ele sabia ou deveria saber que não tinha direito.

Assim, considerando todo o exposto, não vislumbro nenhum argumento que conduza à decisão de excluir a pena imposta à contribuinte; seja em face das alegações associadas à ausência de qualificação do ato, dos efeitos dele decorrentes, da falta de fundamentação ou mesmo da preterição ao direito de defesa. A contestação, a meu ver, carece de motivação real e de base legal.

¹ RESOLUÇÃO CAMEX Nº 42, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2001 DOU 29/12/2001

O PRESIDENTE DA CÂMARA DE COMÉRCIO EXTERIOR, no exercício da atribuição que lhe confere o § 3º do art. 6º do Decreto no 3.981, de 24 de outubro de 2001, e tendo em vista as Decisões nos 67/00 e 06/01, do Conselho do Mercado Comum (CMC), e Resoluções nos 11/01, 12/01, 29/01, 30/01, 32/01, 45/01, 46/01, 48/01 e 57/01, do Grupo Mercado Comum (GMC), do MERCOSUL, e as emendas à Nomenclatura do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, RESOLVE, ad referendum da Câmara:

(...)

Art. 3º Ficam reduzidas a zero por cento, até 31 de agosto de 2002, as alíquotas do Imposto de Importação das mercadorias descritas nos códigos relacionados no Anexo V a esta Resolução, gravados na TEC com o símbolo “§”. (Prorrogada pelo art. 1º da Resolução Camex nº 08, DOU 31/03/2003) (Prorrogada pelo art. 1º da Resolução Camex nº 19, DOU 01/07/2003)

(...)

Processo nº 10715.002642/2004-82
Acórdão n.º **9303-008.194**

CSRF-T3
Fl. 15

(...)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal