



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10736.000001/2011-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.446 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 13 de março de 2024
Recorrente BLI COMERCIO EXTERIOR LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 20/04/2010

DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. DECLARAÇÕES SELECIONADAS PARA OS CANAIS VERDE, AMARELO E VERMELHO DE CONFERÊNCIA. POSSIBILIDADE. REVISÃO DE LANÇAMENTO E MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO OCORRÊNCIA.

O desembaraço aduaneiro é a fase do procedimento de despacho aduaneiro que marca o fim da conferência aduaneira, não se confundindo com o ato de lançamento tributário de ofício e tampouco com a homologação dos atos praticados pelo sujeito passivo nas importações parametrizadas para os canais verde, amarelo e vermelho.

A conclusão do despacho aduaneiro e a homologação dos atos do contribuinte ocorrem apenas com a 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, ou com decurso do prazo de cinco anos para sua conclusão. Esta, por seu turno, nos termos do art. 638 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), é ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos tributos 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.

A Revisão Aduaneira, portanto, não constitui mudança de critério jurídico, de modo que dela não resulta ofensa ao disposto no art. 146 do CTN, pois este pressupõe a existência de prévio lançamento. A Revisão Aduaneira também não implica alteração de ofício, nos termos do art. 149 do CTN.

PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO ANTERIORES. CLASSIFICAÇÃO ERRÔNEA DE MERCADORIA. CONTRIBUINTE INDUZIDO A ERRO.

Os atos do importador ficam sob a guarda da proteção da confiança, sendo-lhes aplicável o disposto no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional, quando pautados em anterior pronunciamento da autoridade administrativa que induza o importador a erro de forma reiterada, como ocorre no caso em que a informação da classificação fiscal da mercadoria é prestada

incorretamente em DI por determinação da autoridade aduaneira e depois replicada em várias outras declarações submetidas a despacho e desembaraço.

Nesses casos, constatada a incorreção da informação prestada, adequada a revisão aduaneira e a exigência dos tributos que eventualmente deixaram de ser recolhidos em virtude do erro, porém, deve ser excluída a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 20/04/2010

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA.

Mercadoria: LT-12D - Torre de Iluminação composta de 4 lâmpadas de 1000 watts para uso geral em situações de emergência e para iluminação remota. Equipamento composto por partes de iluminação, partes destinadas à mobilidade, gerador e motor, que formam corpo único com a função principal de iluminação.

Dispositivos Legais: RGI 1 (nota 3 da Seção XVI e texto da posição 94.05), RGI 6 (texto da subposição 9405.40) e RGC 1 (textos do item 9405.40.10) constantes da TEC, aprovada pela Resolução Camex n.º 43, de 22 de dezembro de 2006, e da Tipi, aprovada pelo Decreto n.º 6.006, de 28 de dezembro de 2006, e em subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 1992 e atualizadas pela Instrução Normativa RFB n.º 807, de 11 de janeiro de 2008 e alterações posteriores.

Código NCM: 9405.10.99

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para, com fulcro no parágrafo único do art. 100, inciso III, do CTN, afastar a exigência da multa de ofício, capitulada no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, da multa de 1% por classificação fiscal incorreta, do art. 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2158-35/01, e dos juros de mora.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Bruno Minoru Takii, Francisca Elizabeth Barreto, Laura Baptista Borges, Wilson Antônio de Souza Côrrea, João José Schini Norbiato (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 3001-002.446 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10736.000001/2011-74

Relatório

1 - Da autuação:

O processo em epígrafe trata da controvérsia instaurada em virtude da lavratura dos Autos de Infração (AI) às **fls. 07/29**, por meio dos quais formalizou-se a exigência de créditos tributários referentes a:

A. AI às fls. 07/14:

Imposto de Importação (II), no valor de **R\$ 6.199,04**, com acréscimo de **juros de mora (R\$ 577,13)** e de **multa de ofício (R\$ 4.649,28)**;

Multa Regulamentar de 1% do valor aduaneiro da mercadoria, por classificação incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM (**R\$ 1.549,75**);

B. AI às fls. 15/19:

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na importação, no valor de **R\$ 27.430,72**, com acréscimo de **juros de mora (R\$ 2.553,80)** e de **multa de ofício (R\$ 20.573,04)**;

C. AI às fls. 20/24:

COFINS-importação, no valor de **R\$ 384,06**, com acréscimo de **juros de mora (R\$ 35,75)** e de **multa de ofício (R\$ 288,05)**;

D. AI às fls. 25/29:

PIS/PASEP – importação, no valor de **R\$ 83,38**, com acréscimo de **juros de mora (R\$ 7,76)** e de **multa de ofício (R\$ 62,54)**;

Para uma melhor compreensão dos fatos que culminaram nestas exigências, reproduz-se a seguir excertos do **TERMO DE CONSTATAÇÃO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO** (fls. 32/64), os quais descrevem os fundamentos do trabalho de fiscalização:

INTRODUÇÃO

1) No exercício das funções do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e em cumprimento ao contido no Registro de Procedimento Fiscal Regional (RPF) de no 0715400.2010.01178-0, e respectivo Mandado de Procedimento Fiscal Regional (MPF), procedemos A ação fiscal atinente à **verificação da classificação fiscal dos bens de origem estrangeira descritos na declaração de importação de n.º 10/0640787-3, registrada pela sociedade empresária identificada acima¹, por conta e ordem da pessoa jurídica MULTIQUIP DO BRASIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA. (CNPJ: 02.838.750/0001-62), em 20/04/2010**, como passamos a relatar nos itens subseqüentes.

2) Cabe destacar, preliminarmente, que a instauração do presente procedimento fiscal foi proposta pelo Serviço de Pesquisa e Seleção Aduaneira (SEPEL) desta IRF/RJO, em setembro de 2010, após a constatação **da possível ocorrência de utilização indevida**

¹ No caso, a BLI COMÉRCIO EXTERIOR LTDA.

do código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos casos de importação de bem genericamente descrito como "Torre de Iluminação".

3) Tal suspeita teve origem, em sede de pesquisa e seleção, na análise de várias soluções de consulta exaradas por diferentes Divisões de Administração Aduaneira (DIANA) da Receita Federal do Brasil, notadamente aquelas com circunscrição sobre as 5ª e 7ª Regiões Fiscais, que **indicam a adequação de código NCM localizado na posição 9405 para os bens em tela.**

4) Utilizando o banco de dados afeto à armazenagem das informações das operações de importação registradas no âmbito da 7ª Região Fiscal, o SEPEL/IRF/RJO logrou apurar o **registro de declarações de importação com dados semelhantes aos daqueles consignados em indigitadas soluções de consulta ("Torre de Iluminação"), porém correlacionados a código NCM da posição 8502, cujas alíquotas do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) vinculado importação são consideravelmente menos gravosas.**

5) No caso em espécie, verifica-se que o SEPEL/IRF/RJO **identificou uma única operação de comércio exterior registrada pela empresa acima epigrafada, por conta e ordem da mencionada sociedade empresária MULTIQUIP DO BRASIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA., no período de abril de 2010, como demonstra o resumo a seguir:**

Registro	Adição	Importador	Adquirente	Exportador	NCM	Descrição
20abr 2010	10/06407873 001	BLI COMERCIO EXTERIOR LTDA.	MULTIQUIP DO BRASIL COM IMP EXP SERV LTDA.	MULTIQUIP INC.	85021190	LT-12D - COMBINAÇÃO DE MAQUINA PARA GERAÇÃO DE ENERGIA EM CORRENTE CONTINUA E ILUMINAÇÃO EMERGENCIAL DE SEGURANÇA COMPOSTA DE UM MOTOR DIESEL ACOPLADO A UM GERADOR DE ENERGIA ELÉTRICA, MONTADO SOBRE CARRETA E ACOPLADO OU NAO A UM MASTRO COM LUMINARIAS, MARCA WHITEMAN. NÚMEROS DE SERIES: 907921; 907920; 907913; 907912; 907945; 907944; 907947; 907946; 907911; 907910; 907941; 907940.

[...]

EMPRESA ADQUIRENTE DOS BENS IMPORTADOS

16) Como já relatado em itens precedentes, restou constatado, em sede de pesquisa e seleção, que a empresa **BLI Comércio Exterior Ltda. registrou a operação de importação ora sob exame, no mês de abril de 2010, por conta e ordem da sociedade empresária MULTIQUIP DO BRASIL Comercio Importação Exportação e Serviços Ltda.**

[...]

18) Consultando os dados consignados no SISCOMEX, **observa-se que o exportador dos bens em questão está localizado nos Estados Unidos da América e é identificado como MULTIQUIP INC.**

[...]

20) Desta forma, considerando a provável vinculação comercial entre a MULTIQUIP INC. e a MULTIQUIP DO BRASIL Comercio Importação Exportação e Serviços Ltda., que figura como real adquirente dos bens sob exame, foi lavrado, em 16/12/2010, o **Termo de Intimação cuja cópia foi acostada às fls. 201, contendo vários quesitos acerca dos aspectos comerciais da operação de importação fiscalizada, bem como dos detalhes técnicos dos produtos importados.**

[...]

23) Neste ponto, o que deve ser salientado é o arrazoado da empresa adquirente, que versa sobre a **descrição técnica dos bens importados, o detalhamento dos seus diferentes componentes, a função principal dos bens importados, a sua destinação e a similaridade dos bens identificados genericamente como LT-12D na declaração de importação citada no Termo de Intimação e em outras operações de importação levadas a efeito por pessoa jurídica diversa, também por conta e ordem da MULTIQUIP DO BRASIL.**

24) Quanto à última observação listada no item anterior, vale destacar que o décimo quesito do Termo de Intimação lavrado pela fiscalização tratava especificamente da **necessidade de esclarecimentos adicionais acerca de várias declarações de importação registradas por conta e ordem da MULTIQUIP DO BRASIL, incluindo aquela ora sob fiscalização, que ostentam no campo 'Descrição da Mercadoria', aparentemente de forma aleatória, duas informações distintas, como demonstram os exemplos listados abaixo:**

Data	Adição	Exportador	Fabricante	Origem	Procedência	Descrição
24 jan 2008	0801300546001	MULTIQUIP INC.	WHITEMAN INDUSTRIES	Estados Unidos	Estados Unidos	REF.: LT-12D - TORRE DE ILUMINAÇÃO , MOTOR DIESEL PERKINS - MARCA WHITEMAN - SERIES: 905692, 905693, 905694, 905695, 905700, 905701, 905748, 905749, 905698, 905699, 905696, 905697.
20 abr 2010	10/06407873001	MULTIQUIP INC.	WHITEMAN INDUSTRIES	Estados Unidos	Estados Unidos	LT-12D - COMBINAÇÃO DE MAQUINA PARA GERAÇÃO DE ENERGIA EM CORRENTE CONTINUA E ILUMINAÇÃO EMERGENCIAL DE SEGURANÇA COMPOSTA DE UM MOTOR DIESEL ACOPLADO A UM GERADOR DE ENERGIA ELÉTRICA. MONTADO SOBRE CARRETA E ACOPLADO OU NAO A UM MASTRO COM LUMINARIAS. MARCA WHITEMAN. NÚMEROS DE SERIES: 907921; 907920; 907913; 907912; 907945; 907944; 907947; 907946; 907911; 907910; 907941; 907940

25) Como efeito, conforme declaração expressa do responsável legal da empresa adquirente, **"as mercadorias importadas (grupos geradores e seus acessórios) descritas são todas similares entre si, excetuando o motor marca Perkins do gerador de força, que, em alguns casos, foi substituído pelo motor marca Lombardini"**.

26) Assim, **tem-se que os bens identificados genericamente pela referência LT-12D devem ser considerados análogos**, a despeito de suas descrições discrepantes nas declarações de importação examinadas.

27) Portanto, **numa primeira aproximação, todos os bens importados sob exame podem ser descritos, genericamente, como 'Torre de Iluminação'**.

28) Aliás, **consultando o já mencionado sitio eletrônico do exportador MULTIQUIP INC.** (www.multiquip.com), cujas telas foram juntadas às fls. 195/200, depreende-se que a conclusão preliminar esposada acima não constitui qualquer absurdo, vez que **os produtos de referência LT-12D são detalhados e agrupados entre as séries de bens que compõem o nicho empresarial denominado 'LIGHTING SOLUTIONS' da entidade.**

[...]

30) No entanto, **a despeito destas evidências, o responsável legal da empresa adquirente afirmou, peremptoriamente, que "a iluminação, de forma alguma, é função principal deste produto, pois o mesmo é utilizado pelos clientes principalmente durante o dia, quando ainda há luz natural, sem utilização de lâmpadas. Eventualmente, é que o cliente utilizará a iluminação, quando for obrigado a trabalhar em área sem iluminação natural ou instalada, durante a noite, ou seja, em situações excepcionais".**

[...]

44) A análise das informações consignadas na declaração de importação que constitui o objeto da presente ação fiscal permite observar **a empresa importadora utilizou o código NCM 8502.11.90**, quando do registro de tal operação, valendo destacar **que o mesmo está localizado na Seção XVI** da Nomenclatura Comum do Mercosul, intitulada "Máquinas e Aparelhos, Material Elétrico, e suas Partes; Aparelhos de Gravação ou de Reprodução de Som, Aparelhos de Gravação ou de Reprodução de Imagens e de Som em Televisão, e suas Partes e Acessórios", e **mais especificamente no seu Capítulo 85**, cujo título é "Máquinas, Aparelhos e Materiais elétricos, e suas Partes; Aparelhos de Gravação ou de Reprodução de Som, Aparelhos de Gravação ou de Reprodução de Imagens e de Som em Televisão, e suas Partes e Acessórios".

45) Por outro lado, em sede de pesquisa e seleção, restou constatado que **bens denominados genericamente como "Torre de Iluminação" devem ser classificados sob o código NCM 9405.40.10**, consoante orientação emanada de diversas soluções de consultas internas, no âmbito desta Receita Federal do Brasil.

46) Este último código NCM está localizado na **Seção XX** da Nomenclatura Comum do Mercosul, intitulada "Mercadorias e Produtos Diversos", e mais especificamente no seu capítulo 94, que tem o título "Móveis; Mobiliário Médico-Cirúrgico; Colchões, Almofadas e Semelhantes; **Aparelhos de Iluminação não Especificados nem Compreendidos em Outros Capítulos**; Anúncios, Cartazes ou Tabuletas e Placas Indicadoras Luminosas, e Artigos Semelhantes; Construções Pré-Fabricadas".

[...]

49) **A verificação conclusiva do código NCM adequado para os bens em comento deve considerar, ainda, o que dispõem as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado e da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (NESH).**

[...]

51) Confrontando as regras atinentes ao procedimento de classificação fiscal, devidamente balizadas pelos textos de posição NCM, notas de seção e de capítulo e notas explicativas do Sistema Harmonizado, com as informações até então colhidas no curso desta fiscalização, incluindo, entre estas, os dados do fornecedor estrangeiro, **resta factível concluir que os bens sob exame têm características bem semelhantes aos daqueles citados na posição NCM 9405, como, aliás, já havia suscitado o SEPTEL/IRF/RJO, em sede de pesquisa e seleção.**

52) Entretanto, em seu arrazoado, o responsável legal da empresa adquirente destes bens (MULTIQUIP DO BRASIL) asseverou que a **"iluminação, de forma alguma, é função principal deste produto, pois o mesmo é utilizado pelos clientes principalmente durante o dia (..)",** acrescentando, ademais, que tal **função de iluminação somente seria utilizada "em situações excepcionais".**

53) Sobre tal afirmação expressa da empresa adquirente, cabe observar que **todos os bens importados por sua conta e ordem foram revendidos a terceiros, denominados por seu responsável legal como clientes**, como se depreende da resposta ao último quesito constante do Termo de Intimação lavrado pela fiscalização: **"Quanto**

ao item 12 do Termo de Intimação, como a totalidade dos produtos importados no período fiscalizado foi revendida a terceiros, nossa empresa não tem como informar a localização atual dos mesmos".

54) Evidentemente, não nos parece minimamente razoável a concatenação das informações mencionadas nos itens precedentes, vez **que a empresa adquirente dos bens importados não faz uso de qualquer um deles, revendendo-os na sua totalidade a terceiros**, que certamente têm conhecimento de sua função invocada pelo fornecedor estrangeiro em seu sítio eletrônico ('LIGHTING SOLUTIONS') e os utilizam em locais desconhecidos da empresa adquirente.

55) Trata-se, portanto, de **mera especulação a informação sobre o caráter excepcional da função de iluminação dos bens importados**.

56) No entanto, **conquanto aquela alegação da empresa adquirente de fato dos bens importados não tenha sido comprovada, tem-se configurada, em tese, importante contradição**, que deve ser inequivocamente superada para a conclusão deste procedimento fiscal.

57) Neste sentido, **foi demandada a confecção de Laudo Técnico afeto aos bens em tela**, contendo os aspectos fundamentais para a sua perfeita identificação.

A PERÍCIA DOS BENS IMPORTADOS

[...]

62) Sobre o teor do trabalho pericial em tela, cabe ressaltar, como primeiro ponto de relevância, que o trabalho do perito designado pela fiscalização **baseia-se, principalmente, no exame dos manuais de operação e prospectos dos bens identificados pela referência LT-12D, vez que a empresa adquirente MULTIQUIP DO BRASIL não soube informar a localização exata dos bens importados sob exame**.

[...]

64) **Em relação ao modelo LT-12D, denominado genericamente como "Torre de Iluminação Móvel", o perito destaca as suas especificações técnicas gerais, as especificações do gerador e do motor utilizados, as dimensões do conjunto formado pela torre de iluminação e o motor/gerador e demais informações gerais da torre de iluminação.**

65) O perito constata, outrossim, que **o manual do modelo LT-12D faz referência constante ao termo "Torre de Iluminação"**, quando menciona o bem importado.

66) Várias outras observações técnicas adicionais são consignadas no Laudo Pericial, inclusive quanto ao fato de que **os bens importados são compostos por torre de iluminação e gerador/motor, que formam um corpo único**.

67) Além desta parte introdutória, já bastante esclarecedora, impende ressaltar que o laudo pericial formalmente apresentado à fiscalização traz, ainda, as **respostas aos quesitos que constam da Solicitação de Assistência Técnica**, devidamente reproduzidas abaixo:

a) tendo por base as informações circunstanciais no manual fornecido pela interessada/real adquirente acima epigrafada, **como pode ser descrita, genericamente, as mercadorias importadas por intermédio das declarações de importação** arroladas no anexo que acompanha a presente solicitação de Assistência Técnica?

Os bens importados, dos dois modelos em análise, encontram-se no mesmo link do sitio do fabricante Multiquip - <http://www.multiquip.com/multiquip/lighting-solutions.htm>, denominados como "soluções de iluminação".

A nomenclatura utilizada pelo fabricante define os bens como "Torre de Iluminação", sendo denominados:

• **Modelo LT12D: TORRE DE ILUMINAÇÃO SÉRIE LT12**

• Modelo MLT: MODULAR LIGHT TOWER (Torre de Iluminação Modular)

Há uma ressalva quanto à marca do motor descrito no Anexo do termo de Intimação - Perkins — que é utilizado no modelo LT12-P, e o modelo indicado no mesmo documento foi o modelo LT12-D, sendo que tal diferença entre motores (de mesma potência) não implica na função nem na denominação dos bens, pois o manual do fabricante é comum a ambos.

b) os bens indicados na relação em anexo, conforme o manual fornecido pela interessada/real adquirente, têm, em sua composição, um módulo específico para a função de iluminação de área externa?

Sim. Há uma torre com 04 holofotes de 1.000W cada, com sistema de partida, cabeamento de ligação ao gerador e painel de controle localizado no gerador.

c) os bens indicados na relação em anexo, conforme o manual fornecido pela interessada/real adquirente, têm, em sua composição, um módulo específico para a geração de energia elétrica?

Sim. No modelo LT12D é da marca Lombardini LOW 1003 — motor de 10,5 HP a 1.800 RPM que gera 6.000 W. No modelo MLTSDW7 há opção de 02 modelos de geradores - DA7000SS e SDW-225SS, com motor Kubota Z482 Diesel 12.5HP.

d) caso a resposta anterior seja positiva, de que forma é gerada a energia elétrica em questão?

O gerador do tipo "Brushless" (sem escovas) é acionado por **motor de combustão interna diesel, que possui tanque de combustível próprio e é sua máquina de acionamento.**

e) ainda no caso de resposta positiva, a energia elétrica gerada pelo módulo específico é fundamental para o pleno funcionamento do módulo de iluminação de área externa?

Sim. Considerando que a aplicação dos bens, segundo consta nos manuais extraídos do sitio do fabricante, é "uso geral, para emergência e condições remotas de iluminação" a geração autônoma de energia elétrica é fundamental para o pleno funcionamento da iluminação e somente desta forma os bens executam sua função.

I) considerando potência consumida naquela função de iluminação, qual seria o percentual em relação à potência nominal/total do gerador de energia elétrica?

Há opções de geradores de 7.000 W e de 6.000 W e, considerando a **potência consumida pelos 04 holofotes de 1.000 W** cada, sem considerar as perdas por resistência de cabos, circuitos e sistema de partida, bem **como as perdas internas do gerador, obtêm-se respectivamente os percentuais de 57% e 67%.**

g) sempre **de acordo com as informações técnicas contidas no manual fornecido pela interessada/real adquirente, é possível afirmar que aqueles módulos específicos formam um corpo único?** Neste caso, **qual função pode ser considerada como principal, capaz de caracterizar o conjunto formado pelos diferentes módulos?**

Sim. Da leitura dos manuais de ambos os modelos em análise, das especificações e tabelas, onde se apresentam sempre completos, e nas figuras se observa todas as partes intimamente agregadas entre si; além da finalidade dos bens de fornecer iluminação remota ou em emergência, deduz-se que **o equipamento possui interdependência entre as suas partes, e por estarem agregados formam corpo único com a associação entre as estruturas, partes de iluminação, partes destinadas à mobilidade, gerador e motor.**

Quanto à função principal, cabe ressaltar que na página 15 do manual LT12D e na página 13 do manual do modelo MLT encontram-se, respectivamente, as informações em destaque:

• "A Torre de Iluminação Série LT-12 é uma torre de iluminação para uso geral para situações de emergência e para iluminação remota".

• "A Torre de Iluminação Modular Multiquip é uma torre com holofote para uso geral, para emergência e condições remotas de iluminação".

Dai, a função principal é "Iluminação"; e a finalidade "uso geral, para emergência e condições remotas de iluminação".

h) considerando as informações técnicas contidas no manual fornecido pela interessada/real adquirente, **é possível afirmar que os bens em tela são similares aos produtos descritos, genericamente, como "Torre de iluminação, marca Wacker Neuson, modelo LTN6L, fabricante Wacker Neuson" com manual de informações técnicas disponível no sítio eletrônico www.wackemeuson.com, que foram objeto da Solução de Consulta nº 13—SRRF05/DIANA, de 26/03/2010?**

Sim. No item "3.3.4-Comparação com os modelos Multiquip" deste laudo encontra-se a comparação entre os modelos da marca Multiquip e o da marca Wacker Neuson, com 03 itens de verificação:

- a. Aspecto físico
- b. Denominação, função e finalidade
- c. Dimensões e capacidades

Observa-se no quadro comparativo constante do item "3.3.4-c" deste laudo que **os três modelos possuem a mesma função principal e características muito próximas,** com as mesmas potências contínuas (6.000 W), mesmos holofotes (04 de 1.000 W), capacidades de alcance máximos de 6 a 7 acres, altura do mastro próximas (9 a 9,75 metros) e mesma ordem de grandeza de peso do conjunto (700 a 791 kg).

Destarte, os modelos comparados podem ser considerados similares.

i) além dos quesitos apresentados acima, cabe observar alguma informação adicional, necessária para a sua correta classificação / descrição dos bens em tela?

Encontram-se no Anexo I deste laudo os prospectos e páginas da internet dos fabricantes Multiquip e Wacker Neuson, com os modelos de torres de iluminação abordados neste laudo.

Torres de iluminação:

Há também os resultados obtidos de pesquisa de venda e locação destes tipos de equipamentos, onde são citadas as aplicações que motivam sua utilização, seja por compra ou por locação:

(...)

68) Por derradeiro, o perito indica **vários modelos de torres de iluminação e geradores de energia disponíveis para venda e locação no segmento comercial em apreço**, de vários fornecedores, demonstrando cabalmente, pelas características técnicas de cada equipamento, que as primeiras **são essencialmente voltadas à função de iluminação, conquanto seus geradores possam ter sobra residual de potência para outras funções, enquanto que os últimos, sem qualquer torre de iluminação acoplada, destinam-se de forma mais eficiente ao fornecimento de energia.**

71) Analisando os aspectos listados acima, conclui-se que **os bens importados sob exame são formados por módulo específico destinado à função de iluminação, com torre e quatro holofotes consideravelmente potentes, e módulo específico para a geração de energia elétrica, formando ambos os módulos um corpo único**, o que justifica, inclusive, o fato de que o controle de partida da torre de iluminação está localizado no painel do gerador. Neste caso, vale citar, em especial, as páginas 06, 07, 08 e 14 do Laudo Pericial.

[...]

73) Por óbvio, **tem-se, ainda, que a geração autônoma de energia, providenciada pelo módulo do gerador, é fundamental para o pleno funcionamento da função de iluminação dos bens em tela, vez que os mesmos são anunciados como solução para condições remotas de iluminação.**

74) Aliás, deve ser ressaltado que a plena utilização dos bens em apreço na função que justifica a sua **inserção no segmento de soluções para iluminação remota limita dramaticamente a potência residual disponível dos geradores acoplados**, o que indica, mais uma vez, a função principal dos bens, isto é, a iluminação.

75) A similaridade apontada pelo perito entre os modelos constantes das declarações de importação sob fiscalização e aquele que foi objeto da Solução de Consulta n.º 13, exarada pela SRRF 05ª/DIANA, em 26/03/2010, tem o condão de reforçar o entendimento acerca da função principal dos mesmos, como se observa abaixo:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM

9405.40.10 - Torre de iluminação móvel, sobre semi-reboque, de 4 luminárias de 1000W cada, de 9m de altura, alimentadas por diesel-gerador, modelo LTN6L, fabricante Wacker Neuson.

Dispositivos Legais: RGI/SH n.º 1 (Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado) - nota da Seção XVI e texto da posição 9405 -, RGI/SH n.º 6 - texto da subposição 9405.40 - e RGC n.º 1 (Regra Geral Complementar) - texto do subitem 9405.40.10 - da TEC - Tarifa Externa Comum do Mercosul, atualizada até a Resolução CAMEX n.º 16, de 12/03/2010, e da TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 6.006, de 28 de dezembro de 2006). Subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH da posição 8502 e 9405

(aprovadas pelo Decreto n.º 435/92, consolidadas pela IN/SRF n.º 157/2002 e atualizações da IN SRF n.º 697, de 15/12/2006.)

Relatório

1. Versa a presente consulta acerca da correta classificação na Tarifa Externa Comum do Mercosul — TEC e na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados — TIPI do produto assim caracterizado pela consulente:

(-)

Dessa forma, pode-se resumir que o **conjunto é formado por:**

- Um **SEMI-REBOQUE**;
- Um **GRUPO ELETROGÊNICO**, composto de motor diesel e especial gerador elétrico, formando um só corpo;
- **TORRE DE LUZ**, auto-transportável e embarcada, no próprio conjunto de que se fala, com altura, extensível, de até 9,00 m., raio de giro de 360°, dotada de 04 lâmpadas de 1.000 W, cada;

(...)

Fundamentos

2. A primeira parte da Regra Geral de Interpretação n.º 1, do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (RGI/SH), dispõe que para efeitos legais, a classificação é determinada pelo texto das Posições e das Notas de Seção e de Capítulo.

3. A Nota 3 da Seção XVI estabelece:

" 3. Salvo disposições em contrário, as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, **classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto**". (grifou-se)

4. Da análise dos elementos apresentados, evidencia tratar-se de torre de luz móvel, sobre semi-reboque, compostas de mastro de 9 m de altura com quatro luminárias com lâmpadas de 1000w cada, tendo como fonte de energia um diesel-gerador, ou seja a principal função do equipamento é a de iluminação e não a geração de energia.

6. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da posição 8502 esclarecem:

I. - GRUPOS ELETROGÊNICOS

A expressão "grupos eletrogênicos" aplica-se à combinação de um gerador elétrico com uma máquina motriz, **que não seja um motor elétrico** (turbina hidráulica, turbina a vapor, roda eólica, máquina a vapor, motor de ignição por centelha (faísca), motor diesel, etc.). Quando a máquina motriz e o gerador formam um só corpo ou quando, separados mas apresentados ao mesmo tempo, as duas máquinas são concebidas para formar um só corpo ou ser montadas em uma base comum (ver as Considerações Gerais desta Seção), o conjunto classifica-se na presente posição.

Os grupos eletrogêneos para soldadura **só se classificam aqui se apresentados isoladamente**, desprovidos das suas cabeças ou pinças de soldadura; caso contrário, classificam-se na posição 85.15. Grifos Nossos

7. Já as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da posição 9405 esclarecem:

APARELHOS DE ILUMINAÇÃO NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES

Os aparelhos de iluminação deste grupo podem ser constituídos por quaisquer matérias (excluídas as matérias referidas na Nota I do Capítulo 71) e **utilizar qualquer fonte de luz** (vela, óleo, gasolina, petróleo, gás de iluminação, acetileno, **eletricidade**, etc.). Tratando-se de aparelhos elétricos, podem ser equipados com suportes para lâmpadas comuns, interruptores, fios elétricos com tomadas-macho, transformadores, etc., ou, como no caso dos suportes para lâmpadas fluorescentes, de um starter (arrancador*) e de um reator (balastro*).

Os principais tipos de aparelhos de iluminação incluídos aqui são:

1) As luminárias (candeeiros) para iluminação de locais: luminárias (candeeiros) suspensas, de globo, plafoniês, lustres, apliques, colunas e lampadários escritório (candeeiros-de-vela*), lampadários (lanternas*) a prova de água para locais úmidos, por exemplo.

2) **As luminárias (candeeiros) para iluminação externa: para vias públicas, pórticos, jardins ou parques, refletores para iluminação de edifícios, monumentos, parques.**

8. Assim, o equipamento em questão, **composto de motor diesel, gerador elétrico e luminárias destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, classificam-se de acordo com a função principal que caracteriza o conjunto, a de aparelho de iluminação, excluindo-se, portanto, da posição 8502.** Esta abrange apenas grupos eletrogêneos apresentados isoladamente, seguindo o mesmo raciocínio do grupo eletrogêneo para soldadura, citado anteriormente na NESH da posição 8502, ou seja, **se fosse apenas o gerador com o motor a diesel tendo como função principal a geração de energia, ai sim poderia ser classificado na posição 8502.**

9. Dessa forma, deve ser considerado como compreendido **na posição 9405**, que abrange, segundo seu texto, aparelhos de iluminação (incluídos os projetores).

(...)

76) Do exposto, tem-se que a função principal dos bens sob exame, identificados genericamente como "Torre de Iluminação", a despeito do que afirma o responsável legal da empresa que consta da declaração de importação pertinente como real adquirente, 6, afinal, a iluminação.

[...]

EXAME CONCLUSIVO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

[...]

80) Como a função principal do conjunto formado pelas torres de iluminação e seus respectivos geradores, que constituem um corpo único, é a iluminação, **verifica-se que a classificação fiscal almejada situa-se no Capítulo 94 da Seção XX da mencionada Nomenclatura Comum do Mercosul**, em consonância com as já listadas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

[...]

82) Os textos das posições e das subposições deixam claro que o código NCM pretendido está localizado na **subposição 9405.40, até porque não há subposição mais específica para os bens ora sob exame.**

83) Ademais, tendo em vista as informações prestadas em sede de perícia técnica, tem-se que **os bens em tela se adequam ao texto do código NCM 9405.40.10**, que, assim, deve ser considerado na presente ação fiscal..

84) **O resultado indicado no item precedente não deve suscitar qualquer surpresa, pois, em sentido diverso do que foi asseverado pelo responsável legal da empresa adquirente MULTIQUIP DO BRASIL, tal pessoa jurídica já emitiu notas fiscais de venda mencionando o código NCM 9405.40.10**, no campo específico dos documentos fiscais (fls. —).

85) De fato, as notas fiscais de números 5574, 5593 e 5589², que atestam a venda de bens que constaram das DI de números 10/0452841-0, de 19/03/2010, e 10/0640787-3, de 20/04/2010, estampam aquela classificação fiscal, conquanto tais DI's tenham sido registradas com o código NCM 8502.11.90.

86) Ademais, cumpre observar que a empresa importadora BLI Comércio Exterior Ltda. registrou, a partir de 27/10/2010, quatro DI's nas quais foi informado o adequado código NCM 9405.40.10, o que demonstra o acerto deste enquadramento tarifário (10/1905678-0, de 27/10/2010; 10/1906473-2, de 27/10/2010; 10/1950545-3, de 04/11/2010; e 10/1950553-4, de 04/11/2010).

87) Destarte, **conclui-se que a empresa fiscalizada classificou indevidamente os bens ora sob 11º fiscalização, quando do registro da declaração de importação de nº 10/0640787-3, de 20/04/2010.**

[grifo nosso]

1.1 – Da exigência fiscal

Devido à conclusão de que a mercadoria importada foi classificada em código NCM incorreto quando do preenchimento da DI nº 10/0640787-3 (164/168), a fiscalização lavrou os autos de infração supra mencionados para a exigência da diferença de tributos e das multas correspondentes. Das informações que constam no termo de constatação, eis as relevantes para fins da compreensão dos lançamentos:

- **Multa Regulamentar de 1%:**

Com efeito, aplica-se a multa de 1%, calculada sobre o valor aduaneiro dos bens classificados incorretamente, de acordo com o disposto no artigo 84, I da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, abaixo transcrito, atingindo os fatos geradores ocorridos após a publicação da referida MP. (fls. 58 dos autos)

- **II e IPI:**

Ademais, o equívoco da empresa importadora motiva o lançamento do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na operação de importação, ambos relativos ao registro da DI em tela, vez que as alíquotas correspondentes passam de 14% e 0%, respectivamente (código NCM 8502.11.90), para 18 % e 15%, respectivamente (código NCM 9405.40.10). (fls. 58 dos autos)

² Referidas notas fiscais encontram-se juntadas aos autos às fls. 193/195.

- **PIS e COFINS:**

Sobre o PIS e a COFINS relativos à operação de importação, que também sofrem os reflexos da alteração do código NCM, vez que para os seus respectivos cálculos são considerados os novos montantes de II e IPI devidos, cabe ressaltar que foram lançadas as diferenças decorrentes da recomposição das respectivas bases de cálculo.

Sobre o PIS e a COFINS, cumpre informar que o cálculo dos montantes registrados no Auto de Infração foi realizado com o auxílio do anexo da Norma de Execução COANA número 2, de 23/06/2005 (fls. —). (fls. 58/59 dos autos)

1.2 – Da responsabilidade solidária da empresa adquirente

No Termo de Constatação (vide fls. 59/63), a fiscalização transcreve o texto das normas que fundamentaram a atribuição de responsabilidade solidária ao adquirente das mercadorias (arts. 121, 124, 125, 128 do Código Tributário Nacional; arts. 104, 106 e 674 do Regulamento Aduaneiro; arts. 21, 24, 27 e 30 do Regulamento do Imposto sobre Produto Industrializado) e conclui:

Desta forma, **observadas as regras mencionadas nos itens anteriores**, na presente fiscalização, **tendo em vista a natureza da operação de importação ora sob fiscalização (importação por conta e ordem de terceiros)**, para a devida comunicação da atribuição de responsabilidade tributária no procedimento fiscal ora concluído, foi formalizado Termo de Sujeição Passiva, encaminhado ao domicílio fiscal da pessoa jurídica adquirente dos bens examinados (MULTIQUIP DO BRASIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA. - CNPJ: 02.838.750/0001-62), devidamente acompanhado de cópia integral do presente Relatório e do Auto de Infração correspondente.

2 - Das Impugnações:

Não conformados com as exigências fiscais, os sujeitos passivos (contribuinte/importador e o responsável solidário/adquirente) apresentaram impugnação (fls. 209/223 e 302/321, respectivamente), nas quais:

2.1. BLI COMÉRCIO EXTERIOR LTDA (contribuinte/importador)

- **Preliminarmente**

- **Das informações irrelevantes e incorretas constantes no auto de infração que podem levar o julgador a erro**

Alega que não registrou a DI nº 08/0130054-6, citada às fls. 06 do Termo de Constatação, e que tanto o Termo quanto o Laudo Técnico fazem menção a produto (MLTSDW7) que tem não relação com a autuação. Calcada nesse argumento pede a retirada dessas referências do auto de infração.

- **Do registro de declarações de importação com a indicação da NCM defendida pela autuação fiscal — medida adotada somente após exigência fiscal não confirma entendimento do fisco pelo contribuinte**

Pede a desconsideração de informação contida às fls. 26 do termo de constatação, mais especificamente no parágrafo 86, no qual a fiscalização afirma que, em declarações de importação registradas posteriormente à DI objeto da autuação, o importador passou a informar o código NCM 9405.40.10, o que seria uma demonstração de que este seria o enquadramento tarifário correto.

O sujeito passivo protesta que se trata de afirmação capciosa, pois, segundo ele, só teria começado a informar a NCM 9405.40.10 em virtude de exigência fiscal de reclassificação realizada em âmbito de despacho aduaneiro, inclusive com a imposição de multa.

- **Da impossibilidade de revisão de lançamento por mudança de critério jurídico**

- **A declaração de importação foi parametrizada em canal vermelho**

Neste ponto, em suma, o importador alega que a declaração de importação objeto da autuação foi parametrizada em canal vermelho (análise documental e verificação da mercadoria) e que, portanto, as informações nela contidas foram analisadas pelo Auditor-Fiscal responsável pelo desembaraço, tendo sido chanceladas por ele. Nessa linha, assevera que seria incabível revisão aduaneira, porquanto não estaria presente nenhuma das hipóteses do art. 149 do CTN e, em linha com o que dispõe o art. 146 do Codex Tributário, novo entendimento acerca da classificação só poderia aplicado aos fatos jurídicos tributários posteriores.

- **A classificação no capítulo 85 está de acordo com entendimento adotado pela própria receita federal do Brasil em importações anteriores realizadas pelo adquirente**

O importador alega que desde 2006 o produto LT-12D vinha sendo importado por conta e ordem de MULTIQUIP DO BRASIL e classificado no capítulo 85 da NCM.

Alega que o adquirente adotava o código NCM 9405.40.10, mas por determinação da própria Receita, quando da análise da DI nº 06/0352181-3, se viu obrigado a alterar o código para o capítulo 85.

Assevera que tais fatos são mais um indicativo de mudança de critério, suscita a aplicação da Súmula 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos e pugna pela total insubsistência da autuação.

- **Da classificação aduaneira da máquina LT-12D — incorreção da NCM indicada no auto de infração como adequada**

Alega que a classificação fiscal adotada pela fiscalização teve como fundamento basilar a Solução de Consulta n. 13, exarada pela SRRF

05ª/DIANA, em 26/03/2010, mas que, a despeito do que consta no laudo pericial, o produto modelo LTN6L, de que trata a solução de consulta, não é similar ao LT12D.

De acordo com a impugnante: a torre de iluminação do modelo LTN6L a ele acoplada é permanente, enquanto que no LT12-D é removível; que no modelo LT12-D, o gerador e a torre de iluminação podem ser utilizados separadamente, portanto, não constituem um corpo único.

Invoca o disposto no item 03 das considerações gerais das notas explicativas do capítulo 94 do Sistema Harmonizado (SH), para fundamentar o argumento de que a classificação do produto em discussão na posição demandaria que a fonte luminosa fosse fixa.

Alega que a nota n.º 3 da seção XVI aplica-se somente aos capítulos contidos nessa seção, portanto, não poderia a fiscalização tê-la utilizado para fins de classificação do produto no capítulo 94, já que este encontra-se na seção XX, e que esse conclusão é reforçada pelo disposto na nota n.º 5 da mesma seção.

- **Do pedido**

Ao termo, pede a declaração de nulidade dos autos de infração e, subsidiariamente, o provimento dos argumentos no mérito, julgando o lançamento improcedente.

2.2. Multiquip do Brasil, Comércio, Importação, Exportação e Serviços Ltda (responsável solidário/adquirente)

- **DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Alega a nulidade do laudo: o perito teria utilizado um manual desatualizado do produto; *perito não esclarece como teve acesso a este documento, nem qual a origem dos diversos anexos a seu laudo que foram extraídos da rede mundial de computadores*; o laudo teria sido preparado em 48 horas; perito não apresentou ART).

Passa a fazer considerações acerca do ato de lançamento, no que cita o art. 142 do CTN, traz a baila trechos da doutrina que aborda o referido ato e arremata que *“se o único indício trazido pela autoridade autuante não tem qualquer validade jurídica, conforme acima demonstrado, seja pela precariedade do exame realizado, seja pelo descumprimento de formalidade obrigatória, não há como salvar o auto de infração ora guerreado.”*

- **DA NULIDADE DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA**

Para embasar a tese de nulidade do TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDARIA, alega, basicamente que: *“o Termo de Sujeição Passiva Solidária é nulo, pois baseia-se em Mandado de Procedimento Fiscal distinto ao relativo ao presente feito e refere-se a empresa, JNJ Com. Dist. Ltda. ME, alheia aos fatos narrados no auto de infração ora combatido.”*.

- **DA IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO ADUANEIRA POR MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO**

Na mesma linha de defesa da importadora, a adquirente pugna pela nulidade do auto de infração por mudança de critério jurídico.

Assevera que *“segundo os arts. 48 e 50 do Decreto-lei n.º 37/66, a impugnação da classificação tarifária da mercadoria deverá ser feita em cinco dias depois de ultimada a conferência aduaneira e, em face da imutabilidade do lançamento tributário, descabe a reclassificação tarifária, na hipótese de erro de direito”*.

Assim como o importador, a adquirente alude aos fatos relacionados à análise da DI n.º 06/0352181-3. Diz que essa declaração foi parametrizada no canal vermelho e que, por ocasião da conferência aduaneira, a fiscalização determinou a retificação da classificação fiscal informada na DI (a mesma que atualmente o Fisco entende ser a devida) e aplicou multa por classificação incorreta.

Arguiu que *“tal procedimento se deu através de Canal Vermelho, portanto com verificação física do produto importado”* e que *“esta posição do Fisco não pode ser alterada simplesmente”*. Cita a Súmula n.º 227 do TFR.

Diz que *“não pode o importador ficar sujeito à variação dessa natureza, até porque deve haver uma segurança proporcionada pelo Fisco ao importado”* e que *“ainda que a codificação tarifária utilizada fosse incorreta, tendo sido homologada pela autoridade administrativa, não caberia a imposição de multa e juros de mora, por força do parágrafo único do art. 100 do CTN, o que se requer seja decidido”*.

- **DO LAUDO TÉCNICO ANEXADO AO AUTO DE INFRAÇÃO E SEUS EQUÍVOCOS**

Em continuação aos argumentos que já esposara em preliminar, a impugnante volta a contestar as conclusões do laudo,. Em suma, alega que conquanto o perito tenha comparado seu produto com o de sua principal concorrente, estes não são similares, visto que o seu é composto de módulos que permitem a utilização em separado. Diz que *“todas as conclusões do laudo técnico foram esclarecidas e rebatidas pelo correto, legal e completo laudo técnico que a ora impugnante”*.

- **DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO PRODUTO IMPORTADO**

Traz a baila a regra geral de interpretação n.º 3 do Sistema Harmonizado. Diz que “*não é possível aceitar como correta a classificação adotada pela fiscalização. Isto porque, a regra 3.a estabelece que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica*” e que “*o intérprete ao fazer a classificação fiscal, conforme dispõe a regra n.º 1, deve considerar as notas das seções, depois as notas dos capítulos e finalmente as notas das posições*”.

Feito esse introito, passa a tecer considerações acerca das notas das Seções XVI e XX e das notas dos capítulos 85 e 95 do SH, no que conclui que as disposições da seção XVI e do capítulo 85 são mais específicas. Diz ainda o fiscal autuante pretendeu a classificação do produto pela Regra n.º 3.b, mas que para isso deveria considerar um dos elementos constitutivos da mercadoria, no caso específico, ou o valor ou a importância de cada componente em vista a utilização do produto.

Diz que “*no que se refere ao valor, fica evidente, conforme consta do laudo técnico em anexo, que o grupo gerador representa a maior parcela do custo total do produto*”. Volta a enfatizar que se trata de produto modular e que o gerador é o principal componente. Assevera que “*se fossemos considerar o produto como um corpo único, o que se faz somente para argumentar, o produto funcionaria sem as lâmpadas, sem o reboque, mas não sem o grupo gerador.*”

Alega que o produto importado pode ser separado e seus componentes vendidos isoladamente, sem perda da funcionalidade individual de cada módulo, como se comprova no endereço eletrônico (www.multiquip.com.br).

Reclama pelo afastamento da exigência de juros de mora, na forma do parágrafo único do artigo 100 do CTN, com base na taxa Selic, com fundamento no art. 161 também do CTN; Reclama da ilegalidade da base legal dos juros de mora.

- **DO PEDIDO DE NOVA PERÍCIA DOS PRODUTOS IMPORTADOS**

Pugna pela realização de perícia, indica assistente técnico e formula quesitos.

3 - Da decisão da DRJ:

Ao deliberar acerca das peças defensórias (acórdão n.º **12-113.225**, às fls. 395/445), a **4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ**, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, negou provimento às impugnações, para manter o crédito tributário exigido, no valor de R\$ 64.394,29.

O acórdão do colegiado a quo não foi ementado, mas da leitura do seu voto condutor, pode-se extrair que, em resumo, as razões de decidir foram as seguintes:

No que tange às preliminares, que tratavam basicamente de possíveis nulidades da autuação, a câmara baixa considerou não assistir razão às impugnantas. No seu entendimento, os pontos reclamados pelos sujeitos passivos não acarretaram prejuízo à exigência fiscal.

No mérito, a câmara baixa destacou que ambas as impugnações contestaram a classificação fiscal utilizada pela fiscalização. Ao abordar o assunto, a DRJ, conclui de plano que o produto importado, conquanto sua apresentação em módulos, constitui um conjunto único.

Destacou que no âmbito dos trabalhos de pesquisa e seleção, constatou-se que a classificação fiscal dos produtos denominados “torre de iluminação” seria o código NCM 9405.40.10. Ademais, acrescentou que *“no caso, fazendo-se o confronto das regras atinentes ao procedimento de classificação fiscal, devidamente balizadas pelos textos de posição NCM, notas de seção e de capítulo e notas explicativas do Sistema Harmonizado, com as informações colhidas no curso da fiscalização empreendida, incluindo, entre estas, os dados do fornecedor estrangeiro (exportador), constante dos autos, resta, plenamente, factível concluir que os bens, ora sob exame, têm características bem semelhantes aos daqueles citados na posição NCM 9405, como, aliás, já havia suscitado o Serviço de Pesquisa e Seleção Aduaneira (SEPEL)”*.

Acerca da perícia levada a cabo por solicitação da fiscalização, o relator da decisão recorrida destacou que o *“engenheiro mecânico devidamente credenciado para a atividade de perícia junto à Receita Federal do Brasil, declarou que em relação ao modelo LT-12D, denominado genericamente como ‘Torre de Iluminação Móvel’, destaca as suas especificações técnicas gerais, as especificações do gerador e do motor utilizados, as dimensões do conjunto formado pela torre de iluminação e o motor/gerador e demais informações gerais da torre de iluminação.”*.

A esse respeito, acrescenta que *“o perito constata, igualmente, que o manual do modelo LT-12D faz referência constante ao termo ‘Torre de Iluminação’, quando menciona o bem importado, enquanto que várias outras observações técnicas adicionais são consignadas no Laudo Pericial, inclusive quanto ao fato de que os bens importados são compostos por torre de iluminação e gerador/motor, que formam um corpo único.”*

Em tópico intitulado ARGÜIÇÕES DA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA, o relator da decisão vergastada abordou as alegações da empresa solidária. Com efeito, quanto ao argumento de nulidade do auto de infração, devido às alegadas falhas no laudo pericial, destacou que *“o trabalho do perito designado pela fiscalização baseou-se, principalmente, no exame dos manuais de operação e prospectos dos bens identificados pela referência LT-12D, vez que a empresa adquirente/solidária, MULTIQUIP DO BRASIL não soube informar a localização exata dos bens importados sob exame.”*.

Acerca do argumento de que o termo de sujeição passiva seria nulo, o relator observa que *“no TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA colacionado nos autos à fl. 140, consta como nome empresarial do Sujeito Passivo Solidário a própria MULTIQUIP DO BRASIL COM. IMP.EXP. SERVIÇOS LTDA, acompanhada dos demais itens concernentes à sua identificação”*.

No que tange a tese de que a fiscalização teria promovido alteração do critério jurídico, pertinente citar os seguintes excertos do voto condutor que exprimem bem as razões de decidir:

Conforme se depreende da alegação de que a mercadoria havia passado pelo crivo do Canal Vermelho, é sabido que **o desembaraço não é lançamento nem ato de homologação e sim o procedimento final do despacho aduaneiro**, pelo qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador. Em realidade, consiste em **ato meramente liberatório da mercadoria na DI**, sem qualquer alusão à homologação de lançamento, razão por que representa mero ato de controle, sem qualquer efeito constitutivo. (grifei)

Portanto, a conferência documental/física representa mero ato de controle, não impedindo que, dentro do prazo legal, a Fazenda promova revisão do despacho e exija tributo e acréscimos eventualmente apurados.

E revisão aduaneira não consiste em reexame **do Lançamento** e sim **da declaração apresentada pelo Importador**, distinção que não é desimportante: lançamento é ato da administração (art. 142, CTN); declaração é ato do contribuinte. (grifei)

Desta forma, tampouco pode-se admitir a tese de que a revisão aduaneira constitua modificação de critério jurídico. O ato de desembaraço da mercadoria não tem, repetimos, qualquer efeito homologatório, não fixa, por parte do Fisco, qualquer “critério jurídico” por que se deva orientar o contribuinte em ocasiões futuras. (grifei)

Das razões decidir, destaca-se, por fim, os seguintes trechos:

No que concerne ao questionamento acerca da aplicação da taxa de juros SELIC, suscitada pela interessada, tenho a dizer que a atividade de lançamento de tributos é regulada pelo princípio da legalidade estrita. O cálculo dos juros de mora utilizando a taxa SELIC tem por base o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, diploma legal regularmente editado cuja aplicabilidade, portanto, não pode ser discutida na esfera administrativa. Assim sendo, ela se torna um axioma legal e irrefutável, motivo pelo qual nós a mantemos

[...]

Por último, a Empresa Solidária requer pedido de diligência bem assim uma nova perícia dos produtos importados.

Considera-se não formulado o pedido de diligência e/ou perícia, quando tenha sido proposto de maneira vaga, genérica, sem justificar a necessidade da prova pretendida, nem especificar os quesitos a serem respondidos, consoante o art. 16, inciso IV e § 1º, do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

Ademais, não procederia o pedido de uma nova perícia nos produtos importados, porquanto que o trabalho do perito designado pela fiscalização baseou-se, principalmente, no exame dos manuais de operação e prospectos dos bens identificados pela referência LT-12D, vez que a empresa adquirente/solidária, MULTIQUIP DO BRASIL não soube informar a localização exata dos bens importados, sob análise.

4 - Do recurso voluntário:

Cientificados da decisão em primeira instância (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM às fls. 457, no caso do contribuinte/importador, e Edital

Eletrônico às fls. 461³, no caso do responsável/adquirente), apenas o importador (BLI COMERCIO EXTERIOR LTDA) apresentou recurso voluntário (fls. 464/479). Nele, as razões de irresignação com a decisão de primeira instâncias, as quais serão tratadas quando do voto a seguir, encontram-se dispostas nos seguintes tópicos:

- MUDANÇA NO CRITÉRIO JURÍDICO UTILIZADO PELA RFB PARA A CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA DAS MERCADORIAS - IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO ADUANEIRA POR ERRO DE DIREITO — ART. 146 DO CTN.
- DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS.

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Posto isso, passo à análise das razões recursais na sequência e sob os títulos dados pela Recorrente.

3. Da mudança no critério jurídico utilizado pela RFB para a classificação tarifária das mercadorias - impossibilidade de revisão aduaneira por erro de direito — art. 146 do CTN

A Recorrente principia suas razões de recurso consignando ser necessário abordar fundamentos do aresto recorrido que, no seu entender, seriam equivocados; a começar pela aplicabilidade da Súmula 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR).

³ Verifica-se dos autos (fls. 458/460) que a intimação por edital foi precedida por tentativa de intimação por via postal frustrada, nos termos do que determina o art. 23, § 1º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Reclama que “[a decisão vergastada] *apesar de dizer vagamente que a legislação aduaneira passou por diversas alterações, certo é a lei que fundamenta referida Súmula não foi alterada e, por isso mesmo, a legislação aduaneira pode ser alterada milhões de vezes em outras matérias que em nada será alterado quanto ao entendimento expresso na referida Súmula.*” (fls. 466).

Diz que a lei que motivou a súmula em questão não foi alterada e que, ainda que essa alteração tivesse ocorrido, seria o caso de a câmara baixa especificá-la. Nessa linha, adverte que “*alegações genéricas de alterações legislativas apenas fixam um argumento vazio na substância e se revela meramente retórico e sofisticado.*” (fls. 466).

Afirma que ao contrário do posicionamento da colegiado a quo, os tribunais (mais especificamente o STJ) reiteram a validade da súmula 227. Nesse ponto, traz à colação ementas de decisões judiciais que corroborariam tal posicionamento, além de citar doutrina acerca da mudança de critério jurídico.

Em continuação destaca que “*de fato, se a ora recorrente efetuava o registro das DI's indicando para os produtos LT-12D a NCM 9405.40.10 e passou a utilizar a NCM 85.02.11.10 por determinação da própria Alfândega em processos de importação anteriores realizados pela empresa ADQUIRENTE ainda que por outra importadora. Não pode agora a fiscalidade, mudando novamente seu entendimento sobre a classificação tarifária, querer exigir multas e diferenças de tributos sobre todo um período em que a recorrente nada mais fez do que seguir a orientação da própria RFB.*” (fls. 469).

Prossegue, citando o art. 149 do CTN, no que afirma que seria “*impossível à realização de revisão aduaneira por erro de classificação aduaneira, mormente ante ao fato de que a classificação adotada pela Impugnante foi indicada pela própria fiscalidade*” (fls. 470), e complementa que “*não se poderia reclassificar a mercadoria desembaraçada atribuindo ao contribuinte responsabilidade no que atine ao ato consumado de ter seguido orientação da própria SRF*” (fls. 471).

Por fim, defende que “*é totalmente insubsistente o lançamento formalizado, porquanto baseando em mudança de critério jurídico adotado pela RFB, devendo ser este desconstituído em sua integralidade.*” (fls. 471).

Exposta a síntese dos fundamentos recursais, uma primeira observação a se fazer é que, compulsando o voto condutor da decisão recorrida, não se constata qualquer menção do ilustre relator à Súmula 227 do TFR e nem tampouco considerações acerca de diversas alterações que a legislação teria passado. A bem da verdade, a síntese do fundamento do acórdão vergastado quanto ao ponto “mudança de critério jurídico” pode ser extraída dos excertos do seu voto condutor que constam reproduzidos no relatório acima, no qual se constata que o cerne do posicionamento da DRJ está na diferenciação entre lançamento e o procedimento de desembaraço. Não se diz nada, portanto, sobre a inaplicabilidade da referida súmula por evolução legislativa.

Dito isso, passemos então a analisar se, *in casu*, estaria ou não configurada a alteração de critério jurídico, assim como tem reclamado a Recorrente desde a impugnação. Para tanto, conquanto o extenso relatório supra, não é demais destacar que a autuação ocorreu após trabalho de pesquisa e seleção, por meio do qual identificou-se um possível erro na classificação

fiscal do produto Modelo LT-12D, cujo despacho de importação deu-se mediante a DI n.º 10/0640787-3. Referida DI foi parametrizada para o Canal vermelho de conferência aduaneira e desembaraçada em 28/04/2010. Realizada a revisão aduaneira, a fiscalização conclui que a NCM que fora informada na DI estava incorreta, o que culminou na lavratura de autos de infração para a exigência de diferença de tributos e na imposição de multas, cujos detalhes constam no relatório deste acórdão.

Posta a *quaestio*, acredito que a solução parte justamente da linha adotada pela decisão piso, ou seja, demanda diferenciar o procedimento de despacho aduaneiro (e suas fases) do ato de lançamento, o qual, este sim, é afeito às regras insculpidas no art. 142 do CTN e cujas alterações esbarram nas limitações do art. 149 do Código. Nesse intuito, pertinente dispender breves considerações acerca desses dois institutos, o que faz-se a seguir.

O despacho aduaneiro de importação, na conceituação dada pelo Regulamento Aduaneiro, é “*o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica*” (art. 542 do Decreto n.º 6.759/2009). Tal conceito surge na esteira da determinação contida no art. 44 do Decreto-lei n.º 37/1966 (na redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.472/1988) de que “*toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento.*”.

Dessas disposições depreende-se que o despacho aduaneiro inicia-se com o registro da chamada declaração de importação pelo importador (art. 551 e ss do RA), a qual, em uma fase imediatamente posterior, é submetida à conferência aduaneira, que tem por finalidade o controle aduaneiro das mercadorias que ingressaram em território aduaneiro, de modo que a amplitude deste controle é determinada de acordo com os canais de seleção (estes previstos na IN SRF n.º 680/2006, desde a época dos fatos em análise).

Procedidas as verificações e não apurado nenhum óbice à liberação das mercadorias importadas, a autoridade fiscal registra a conclusão da conferência aduaneira; esse ato recebe o nome de desembaraço aduaneiro e marca o momento no qual a mercadoria é posta à disposição do importador (art. 51, caput, Decreto-Lei n.º 37/66). Todavia, de acordo com as normas contidas no Decreto-Lei n.º 37/66, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472/88, o desembaraço não constitui ainda a conclusão do despacho aduaneiro de importação; essa somente se dará com o ato de revisão aduaneira ou com o decurso do prazo (de cinco anos) para sua realização, conforme previsto na Seção II do CAPÍTULO III (Normas Gerais de Controle Aduaneiro das Mercadorias) do Título II (Controle Aduaneiro) do indigitado Decreto-Lei e nos termos da regulamentação trazida pelo CAPÍTULO IV do TÍTULO I do LIVRO V do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759/2009). Eis a redação destes dispositivos:

DECRETO-LEI N.º 37, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1966.

Seção II - Conclusão do Despacho

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da

declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

DECRETO Nº 6.759, DE 5 DE FEVEREIRO DE 2009.

CAPÍTULO IV

DA REVISÃO ADUANEIRA

Art. 638. **Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembarço 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 n.º 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei n.º 1.578, de 1977, art. 8º).

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º); e

II - do registro de exportação.

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

[grifo nosso]

Neste ponto, cumpre fazer um aparte para tratar da súmula n.º 227 do TFR. Muito embora, como dito, a decisão de piso não tenha mencionado tal jurisprudência, para que os argumentos da Recorrente quanto este ponto em específico não restem sem a devida apreciação deste colegiado, passo a tecer considerações no que diz respeito, sobretudo, às mudanças promovidas pelo Decreto-Lei n.º 2.472/1988 na redação do Decreto-Lei n.º 37/66 e a repercussão disso para os fundamentos do entendimento consignado na referida súmula.

Dentre as alterações do Decreto-Lei n.º 37/66, para os fins da presente análise, importa destacar a completa mudança do texto do CAPÍTULO III (Normas Gerais de Controle Aduaneiro das Mercadorias) do Título II (Controle Aduaneiro), o que acarretou em uma drástica reformulação das disposições contidas em seus arts. 44 a 54, que dizem respeito ao procedimento de despacho aduaneiro e suas fases.

Esse fato é particularmente importante, já que a Súmula n.º 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR) data do ano de 1986 e tem dentre as suas referências justamente as disposições do CAPÍTULO III do Decreto-Lei n.º 37/66, *in verbis*:

SUMULA N. 227⁴

A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.

• Referência:

Decreto-Lei n. 37, de 18/11/66, arts. 44, 48, 50, 53 e 54.

Decreto n. 58.400, de 10/05/66.

Decreto n. 76.186, de 02/09/75, arts. 34, 35, "b", e 89.

Parecer Normativo CST 411, de 11/06/71.

AC 80.663-RJ (4ª T 28/03/84 - OJ 03/05/84).

REO 94.197-SC (4ª T 20/06/84 - OJ 06/09/84).

AMS 98.535-SP (4ª T 17/04/85 - OJ 13/06/85).

AMS 97.936-SP (5ª T 13/04/83 - OJ 18/08/83).

AMS 100.520-SP (5ª T 29/04/85 - OJ 13/06/85).

AMS 103.002-SP (5ª T 19/06/85 - OJ 22/08/85).

REO 104.733-MG (6ª T 29/04/85 - OJ 13/06/85) .

• Segunda Seção, em 18/11/86.

DJ 24/11/86, p. 23.012.

Evidentemente que, por uma delimitação temporal, o referido enunciado da súmula n.º 227, ao adotar os arts. 44, 48, 50, 53 e 54 do Decreto-Lei n.º 37/66 como uma das suas referências, o fez com base na antiga redação desses dispositivos, os quais, diga-se novamente sofreram completa modificação em 1988.

Posto isto, é de se destacar que antes das mudanças promovidas pelo Decreto-Lei n.º 2.472/88, a norma previa que a conferência aduaneira se estenderia sobre toda a mercadoria, ou ao menos parte dela, e seria realizada na presença do importador ou de seu representante, o qual, depois de ultimada a conferência, dispunha de apenas 05 dias para impugnar o valor aduaneiro ou classificação tarifária da mercadoria. Esse regramento denota que, ao tempo em que foi concebida a súmula n.º 227 do TFR, a fase da conferência aduaneira era muito mais detalhada do que à época dos fatos ora em análise. Vejamos o que dispunha o Decreto-Lei n.º 37/66 acerca da conferência aduaneira e da impugnação:

Art. 48. A conferência aduaneira será realizada por Agentes Fiscais do Imposto Aduaneiro, na presença do importador ou de seu representante legal e se estenderá sobre toda a mercadoria despachada, ou parte dela, conforme critérios fixados no regulamento. (Redação restabelecida pelo Decreto-Lei n.º 366, de 1968)

[...]

⁴ Texto retirado do endereço eletrônico:

<https://portal.trf1.jus.br/dspace/bitstream/123/52512/1/S%C3%BAmulas%20dos%20Tribunais%20Regionais%20Federais%20e%20do%20extinto%20Tribunal%20Federal%20de%20Recursos.pdf>

Art 50. A impugnação de valor aduaneiro ou classificação tarifária da mercadoria deverá ser feita dentro de 5 (cinco) dias, depois de ultimada a conferência aduaneira, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Na ocorrência de impugnação da declaração, o despacho da mercadoria poderá prosseguir, mediante fiança ou depósito da importância em litígio, salvo a hipótese do artigo 114.

[grifo nosso]

Cumpra registrar que a legislação vigente quando da consolidação da jurisprudência do TFR até previa a possibilidade de revisão aduaneira, porém, esta restringia-se à apuração da regularidade do recolhimento de tributos e outros gravames devidos à Fazenda Nacional, conforme a redação original do art. 54 do o Decreto-Lei nº 37/66, *in verbis*:

Art 54. A revisão para apuração da regularidade do recolhimento de tributos e outros gravames devidos à Fazenda Nacional será realizada na forma que estabelecer o regulamento, cabendo ao funcionário revisor 5% (cinco por cento), das diferenças apuradas, revogado o art. 4º do Decreto-lei nº 8.663, de 14 de janeiro de 1946.

A regulamentação da fase de revisão, nessa época, era dada pelos arts. 455 a 457 do Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, nos seguintes termos:

CAPÍTULO V

REVISÃO ADUANEIRA

Art. 455 - Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a **finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado** (Decreto-lei nº 37/66, art. 54).

Art. 456 - A revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário (Lei nº 5.172/66, art. 149, parágrafo único).

Art. 457 - A Secretaria da Receita Federal definirá os critérios aplicáveis à revisão aduaneira.

[grifo nosso]

Logo, conjugando-se a norma que estabelecia conferência aduaneira quase que peremptória, quando do registro da declaração de importação, e a revisão apenas no que tange à regularidade do recolhimento de tributos, natural que a jurisprudência nela baseada fosse restritiva quanto à possibilidade de revisão de outros aspectos da operação de importação.

Entretanto, com o advento do Decreto-Lei nº 2.472/1988, a conferência aduaneira adquiriu nova feição, visto que as normas concernentes ao controle aduaneiro nas operações de importação, que previam, como regra, um exame detalhado e praticamente definitivo dos documentos instrutórios e das mercadorias importadas, foram modificadas, de modo que a conferência aduaneira foi flexibilizada e a revisão aduaneira recebeu mais ênfase da legislação.

Um bom exemplo disso pode ser constatado na própria estrutura do CAPÍTULO III do Decreto-Lei nº 37/66, que passou a ter apenas duas seções, sendo que a primeira, intitulada **Despacho Aduaneiro** e composta pelos arts. 44 a 53, trata das fases de registro, conferência e

desembaraço aduaneiro, e a segunda, restrita ao art. 54 e intitulada **Conclusão do Despacho**, aborda a revisão aduaneira.

Na esteira dessas mudanças, as normas regulamentadoras passaram a prever a parametrização das declarações de importação em canais de conferência, com diferentes graduações quanto à extensão da verificação a ser empreendida durante a conferência aduaneira. Atualmente (bem como a época do registro da DI objeto da autuação), a previsão de seleção das declarações para canais de conferência encontra-se na Instrução Normativa SRF nº 680/2006, nos seguintes termos:

SELEÇÃO PARA CONFERÊNCIA ADUANEIRA

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

Assim, com a publicação do Decreto-Lei nº 2.472/1988 (e das normas que o sucederam), a conferência aduaneira, que sempre envolvia a verificação das mercadorias (no todo ou em parte), passou a ser feita conforme o canal de conferência para o qual a DI foi parametrizada, podendo haver até mesmo o desembaraço aduaneiro sem exame documental ou verificação da mercadoria, no caso de parametrização no canal verde.

No mais, o atual Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), ao estabelecer o regramento complementar acerca da revisão aduaneira, evidencia que o escopo desta passou a ser muito mais amplo do que quando a súmula nº 227 do TFR foi publicada. Naquela época, o RA de então (Decreto nº 91.030/85) previa que a revisão visava à verificação da regularidade quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado. Já o Decreto nº 6.759/2009 (vide o art. 638 acima reproduzido), contempla, além da apuração da regularidade do pagamento de tributos, a exatidão das informações prestadas pelo importador na DI, o que, basicamente, inclui todos os aspectos da operação de importação.

Portanto, a conferência aduaneira, que, na redação original do Decreto-Lei nº 37/66, consistia na análise definitiva de quase todos os aspectos das declarações de importação, passou a ser uma verificação fiscal sujeita a posterior confirmação por meio da revisão aduaneira, no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de importação.

Essa mudança de paradigma no controle aduaneiro tem razão de ser, já que desde a publicação do Decreto-Lei n.º 37/66 o volume de importações cresceu bastante⁵, de modo que se fez necessário agilizar os procedimentos de verificação aduaneira adotados no momento da conferência aduaneira e, em paralelo a isso, estabelecer previsão normativa que permitisse que todas as informações prestadas nas declarações de importação pudessem ser objeto da revisão aduaneira posteriormente ao desembaraço.

Diante desse panorama, é possível afirmar que as circunstâncias (tanto legislativas quanto factuais) presentes ao tempo em que a jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR) foi plasmada, por meio do enunciado n.º 227, já não mais persistiam quando foi realizada a conferência aduaneira da DI n.º 10/0640787-3 e posteriormente a revisão aduaneira de suas informações.

Portanto, de acordo com as normas vigentes à época dos fatos (as quais seguem em vigor atualmente), o desembaraço aduaneiro não marca o fim do procedimento de despacho aduaneiro, o qual só se conclui com a revisão aduaneira ou com o decurso do prazo decadencial para sua realização. Esta, por sua vez, é instituto tipicamente aduaneiro, que transcende a mera a questão tributária, já que, como acima destacado, seu escopo atual extrapolou o aspecto fiscal, para contemplar todas as informações contidas nas declarações de importação.

Feitas essas considerações acerca do procedimento de despacho aduaneiro, para fins de deslinde da controvérsia posta à apreciação deste colegiado, insta agora tratar do instituto do lançamento tributário.

Preambularmente, convém destacar que diversamente do despacho aduaneiro, o lançamento é ato de matriz tributária. No caso dos tributos incidentes nas operações de importação de mercadorias, as normas que disciplinam o referido ato são, em âmbito geral, as que constam do CTN e, de modo específico, as dispostas nas leis instituidoras de que cada tributo, como é o caso do Decreto-Lei n.º 37/1966, no que tange ao imposto de importação.

Na esfera das normas gerais, o CTN estabelece três tipos de lançamentos: de ofício, por homologação e por declaração. Conquanto seja de conhecimento comezinho, não é exagero lembrar que lançamento de ofício é aquele em que ato fica circunscrito à atuação interna da administração tributária, a partir das informações que esta já possui, ou seja, não há nenhuma participação do contribuinte (art. 149 do CTN); o lançamento por declaração é efetuado pelo fisco, mas com base em informação contida em declaração prestada pelo contribuinte (art. 147 do CTN); por sua vez, no lançamento por homologação, o sujeito passivo declara e antecipa o pagamento do tributo e o lançamento opera-se pela homologação da atividade do contribuinte pelo fisco (art. 150 do CTN).

No caso dos tributos incidentes na importação, é possível afirmar que a modalidade aplicável é o lançamento por homologação, já que o contribuinte/importador não apenas presta informações na declaração de importação, mas a partir delas já calcula e recolhe os tributos incidentes na operação.

⁵ Em consulta às Estatísticas de Comércio Exterior, disponíveis no sítio eletrônico do governo federal (<https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/comercio-exterior/estatisticas/base-de-dados-bruta>), verifica-se que em 1989 (primeiro ano da série histórica) o volume de importações foi de 18 bilhões de dólares, para uma quantidade de 57 milhões de toneladas; no ano do registro da DI n.º 10/0640787-3 esses números saltaram para 183 bilhões de dólares, para uma quantidade de 138 milhões de toneladas.

Superada essa questão, resta agora definir se o desembaraço aduaneiro constitui ato de homologação da atividade do contribuinte ou não. Neste Conselho é possível encontrar três correntes distintas:

- a) os que consideram que somente no caso de declarações de importação parametrizadas para o canal verde de conferência aduaneira é que a homologação não ocorre com o desembaraço aduaneiro;
- b) os que consideram que, seja qual for o canal de conferência aduaneira, o desembaraço aduaneiro sempre configura homologação expressa do lançamento; e
- c) os que consideram que o desembaraço aduaneiro não configura homologação expressa do lançamento.

Posto isso, devo registrar que filio-me àqueles que consideram que o desembaraço aduaneiro não configura homologação dos atos praticados pelo contribuinte.

Com fulcro no que fora consignado neste voto a respeito do despacho aduaneiro e suas fases, parece-me evidente que o desembaraço não pode ser confundido com a ato de homologação de lançamento, uma vez que, de acordo com a lei, nem mesmo a despacho aduaneiro encera-se com a o desembaraço das mercadorias.

Aliás, a conferência aduaneira, como já dito, é realizada atualmente de acordo com o canal para qual foi parametrizada a DI. Nos canais verde e amarelo sequer ocorre a verificação das mercadorias; mesmo quando a declaração é selecionada para o canal vermelho, há a possibilidade de que a verificação seja feita por amostragem ou com a adoção de métodos indiretos de conferência, os quais acabam sendo adotados em grande parte das verificações, devido a grande quantidade de DIs a serem analisadas. Apenas no canal cinza de conferência é que a operação é submetida a um exame acurado, mediante a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro⁶, que ao final pode redundar na lavratura de auto de infração, ou, se não apurada infração, no desembaraço da mercadoria. Somente nesse caso, pode-se dizer que o desembaraço constitui homologação dos lançamentos.

Assim, no caso das declarações parametrizadas para os canais verde, amarelo e vermelho de conferência, o desembaraço não se confunde com a homologação dos atos praticados pelo sujeito passivo (importador) e é plenamente possível a realização da revisão aduaneira.

Ademais, a revisão aduaneira não está limitada as hipóteses do art. 149 do CTN pelo simples fato de que elas se aplicam textualmente aos lançamentos de ofício, ao passo que na declaração de importação os créditos tributários são constituídos por meio de lançamento por homologação.

Pela mesma razão, não há que se falar em mudança de critério jurídico e ofensa ao disposto no art. 146 do CTN. Vejamos a redação do referido artigo:

⁶ Disciplinado, à época dos fatos, pelas Instruções Normativas SRF nº 52/2001 e nº 206/2002, as quais foram revogadas pela Instrução Normativa RFB nº 1169/2011, que, por sua vez foi revogada pela instrução normativa RFB nº 1986/2020, que atualmente é ato normativo que disciplina tal procedimento.

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.

[grifo nosso]

Da leitura do dispositivo resta claro que a vedação é quanto à modificação do critério jurídico adotado pela autoridade no exercício do lançamento. Assim, se ocorrido um fato jurídico tributário e efetuado lançamento pela fiscalização, não cabe alteração deste para adoção de um novo critério. Por outro lado, se o fato em questão não foi objeto de lançamento de ofício ou se os atos do contribuinte ainda não foram homologados pela fiscalização, não há um critério jurídico fixado.

Posto isso, no caso dos autos, ainda que a DI nº 10/0640787-3 tenha sido parametrizada para o canal vermelho de conferência aduaneira, não houve a homologação dos atos de contribuinte com o desembaraço aduaneiro da mercadoria e não consta que tenha havido lançamento de ofício anterior no qual a fiscalização fixou critério jurídico em relação aos mesmos fatos, sendo assim, não existia óbice à realização da revisão aduaneira e à exigência da diferença de tributo apurada com base na constatação da incorreção de informação prestada em DI.

4. Da correta classificação fiscal dos produtos

Neste segundo e último tópico de sua peça recursal, a Recorrente contesta a reclassificação fiscal (do código NCM 8502.11.90 para o código 9405.40.10) empreendida pela fiscalização no trabalho de revisão aduaneira, que resultou nos autos de infração tratados no relatório deste acórdão.

Basicamente os argumentos aqui trazidos são os mesmos esposados em impugnação (de fls. 209/223). Logo, remete-se à leitura do relatório desse acórdão, pois lá apresenta-se uma síntese dos pontos que foram levados à julgamento em primeira instância.

Porém, antes de adentrarmos à controvérsia em torno da classificação fiscal, cumpre tratar da queixa de ordem preliminar quanto à menção que o laudo pericial faz ao produto modelo MLTSDW7. Reclama a Recorrente que este modelo “*não é objeto do lançamento fiscal*” (fls, 472).

Compulsando o laudo (fls, 67/136), vê-se que ele aborda tanto o modelo MLTSDW7 quanto o modelo LT-12D (importado por meio da DI nº 10/0640787-3), porque o pedido de perícia envolve declarações de importação vinculadas a mais de um mandado de procedimento fiscal (MPF) e no conjunto dessas declarações consta importação dos dois modelos. Apesar disso, o perito reserva tópico específico para tratar de cada modelo em separado (3.1 para o modelo LT-12D – fls. 69/75 – e 3.2 para o modelo MLTSDW7 – fls. 76/81). Já no TERMO DE CONSTATAÇÃO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO as únicas menções ao modelo MLTSDW7 são as que estão nos trechos em que a fiscalização reproduziu as respostas do perito aos quesitos apresentados no pedido de perícia, pois, como dito, a perícia foi realizada nos dois modelos. No entanto, as considerações acerca do modelo MLTSDW7 não foram objeto

das conclusões da fiscalização. Logo, não há qualquer prejuízo para a Recorrente devido a esse fato.

No que se refere à classificação fiscal, a principal reclamação da Recorrente é a de que a fiscalização teria utilizado como fundamento basilar para suas conclusões a Solução de Consulta n. 13, exarada pela SRRF 05ª/DIANA, em 26/03/2010, e que, a despeito do que consta no laudo pericial, o produto modelo LTN6L, objeto dessa solução de consulta, não é similar ao modelo LT-12D.

A Recorrente, em suma, defende que no modelo LTN6L a torre de iluminação nele acoplada é permanente, enquanto que no LT-12D ela removível. Assevera que no modelo LT-12D o gerador e a torre de iluminação podem ser utilizados separadamente, portanto, não constituem um corpo único.

Conquanto o esforço argumentativo da Recorrente, no sentido de que o produto LT-12D é formado por módulos independentes sem a predominância do módulo voltado à iluminação externa, parece-me que, ao contrário do alegado por ela, os fundamentos que levaram às conclusões do perito credenciado perante a RFB são bastante robustos, no sentido de que em ambos os modelos (LT-12D e LTN6L) a função predominante é sim a de iluminação.

No mais, o termo de constatação anexo ao auto deixa evidente que a reclassificação fiscal realizada pela fiscalização não teve como principal fundamento a Solução de Consulta n. 13, exarada pela SRRF 05ª/DIANA, mas, em verdade, foi decorrência das constatações realizadas a partir do trabalho de pesquisa e seleção, que identificou o possível erro de classificação fiscal, e confirmadas pelas informações prestadas no indigitado laudo pericial. Com fulcro neste trabalho é que o fisco concluiu estar diante de produto similar aquele tratado na SC n. 13, culminando na adoção do mesmo entendimento nela consignado.

De fato, compulsando os autos, vê-se que as informações reunidas pela fiscalização e corroboradas pelo trabalho do perito permitem concluir que a função principal do modelo LT-12D é a iluminação externa.

Conforme indicado no termo de constatação (parágrafos 24 – fls. 37), nas declarações de importação nas quais a responsável solidária, Multiquip do Brasil, Comércio, Importação, Exportação e Serviços Ltda, figurou como adquirente, o produto modelo LT-12D foi descrito de modos diferentes. Na relação das declarações de importação que seguiu anexa à solicitação de assistência técnica (vide fls. 132/136), nota-se que, nas importações realizadas de 2006 a 2008, a descrição da mercadoria era “REF.: LT-12D - TORRE DE ILUMINACAO”, passando depois a ser descrita como “LT-12D - COMBINACAO DE MAQUINA PARA GERACAO DE ENERGIA EM CORRENTE CONTINUA E ILUMINACAO EMERGENCIAL DE SEGURANCA”.

A fiscalização destaca que, em virtude dessa discrepância nas descrições, intimou a adquirente a prestar esclarecimento a respeito, no que essa informou que os produtos em questão eram similares entre si (fls. 37). No mais, o fisco assevera que, em pesquisa ao sítio eletrônico do exportador MULTQUIP INC. (www.multiquip.com), identificou que o produto de referência LT-12D encontrava-se detalhado e agrupado entre aqueles que compunham o nicho empresarial denominado 'LIGHTING SOLUTIONS' e que no site havia outros dois nichos denominados 'CONSTRUCTION SOLUTIONS' e 'POWER SOLUTIONS', mas que em nenhum

deles existia citação ao produto *sub examine*. A esse respeito, a fiscalização juntou, às fls. 200/205, cópias das telas do site do exportador; nelas é possível checar a procedência da afirmação do fisco.

No termo de constatação, a fiscalização aponta que apesar de o produto estar descrito em parte das DIs com torre de iluminação e o próprio site do exportador estrangeiro enquadrá-lo como uma solução de iluminação, a adquirente (MULTIQUIP DO BRASIL) garantiu que a iluminação, de forma alguma, seria sua função principal e que o produto era utilizado principalmente durante o dia por seus clientes. Por outro lado, ainda de acordo com o termo de constatação, a adquirente não soube informar a localização dos produtos vendidos, o que impediu a confirmação de sua afirmação quanto ao uso. O fisco então decidiu solicitar laudo técnico para dirimir essa dúvida.

O referido laudo indica que o trabalho do perito tomou por base as informações contidas no manual do produto, o qual encontrava-se disponível no site do próprio fornecedor estrangeiro. O trabalho aponta que o próprio manual denomina o modelo LT-12D como uma torre de iluminação para uso geral em situações de emergência e para iluminação remota, destacando ser essa sua função principal. Ainda de acordo com o laudo, o manual cita como característica adicional do modelo a existência de dois pontos de tomada que podem ser utilizados em ferramentas elétricas e aplicações similares (vide fls. 69/72).

Respondendo aos quesitos apresentados na solicitação do laudo, o perito esclarece que o modelo LT-12D dispõe de módulo próprio específico para a geração de energia elétrica, o qual é acionado por um motor à diesel. No mais, aponta que a energia gerada é fundamental para a execução da função principal de iluminação, a qual, desconsiderando-se as perdas, consome entre 57% e 67% dessa energia, dependendo da potência do gerador (7.000 W ou 6.000 W).

Ainda atendendo aos quesitos, o perito procedeu à comparação entre os produtos da Multiquip (modelos LT12D e MLTSDW7) com o modelo LTN6L do fabricante Wacker Neuson, que foi objeto da Solução de Consulta n.º 13— SRRF05/DIANA, de 26/03/2010. Confrontando as especificações de tais produtos no que tange a aspecto físico, denominação, função, finalidade, dimensões e capacidades, o profissional concluiu que os modelos em questão podem ser considerados similares. Da consulta à tabela contida no item 3.3.4 do laudo (fls. 84), verifica-se que as especificações dos modelos são realmente muito semelhantes.

Portanto, considerando as informações contidas no sítio eletrônico do fornecedor, no manual do produto e no laudo técnico, parece-me inverossímil qualquer conclusão que não seja a de que o produto modelo LT-12D tem como principal função a iluminação fornecida por sua Torre de Iluminação e de que, conquanto composto por mais um módulo/parte (motor diesel, gerador elétrico, torre de iluminação e partes destinadas à mobilidade), o produto constitui um corpo único destinado ao desempenho da função preponderante.

Dadas essas considerações, tratemos da classificação fiscal do produto modelo LT-12D.

Como bem salientado no trabalho de fiscalização, no que concerne à classificação fiscal, a importação de bens por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no Brasil deve seguir a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, celebrada em Bruxelas, em 14 de junho de 1983, ratificada pelo Congresso

Nacional por meio do Decreto Legislativo n.º 71, de 11 de outubro de 1988, e promulgada pelo Decreto n.º 97.409/1988, a qual estabelece as chamadas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH).

Ademais, a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se não só nas RGI, mas também nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

Vale dizer que as Nesh representam a interpretação oficial do SH pela OMA e fornecem as explicações sobre as Regras Gerais Interpretativas, as Notas de Seções, as Notas de Capítulos e as Notas de subposições (que são parte integrante do Sistema Harmonizado), assim como estabelecem o alcance das posições e das subposições. No Brasil, sua aprovação ocorreu por meio do Decreto n.º 435/1992, cujo art. 2º determina que as alterações nelas introduzidas serão aprovadas pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, ou autoridade a quem delegar tal atribuição. Por meio da Portaria MF n.º 91/1994, o Ministro de Estado da Fazenda delegou tal competência ao Secretário da Receita Federal.

Tomando por base esses fundamentos, comparemos as classificações defendidas pela fiscalização e pela Recorrente.

A classificação fiscal que a Recorrente pugna ser correta situa-se no capítulo 85 da Seção XVI do SH/NCM, cujo texto vigente era o seguinte:

Seção XVI

MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS

Capítulo 85

Máquinas e Aparelhos, Material Elétrico, e suas Partes; Aparelhos de Gravação ou de Reprodução de Som, Aparelhos de Gravação ou de Reprodução de Imagens e de Som em Televisão, e suas Partes e Acessórios

NCM	Descrição
8502	Grupos Eletrogêneos e Conversores Rotativos Elétricos.
8502.1	Grupos eletrogêneos de motor de pistão, de ignição por compressão (motores diesel ou semi-diesel)
8502.11	De potência não superior a 75kVA
8502.11.10	De corrente alternada
8502.11.90	Outros

A classificação adotada pela fiscalização situa-se no capítulo 94 da Seção XX do SH/NCM, cujo texto vigente era:

Seção XX**MERCADORIAS E PRODUTOS DIVERSOS****Capítulo 94**

Móveis; Mobiliário Médico-Cirúrgico; Colchões, Almofadas e Semelhantes; Aparelhos de Iluminação não Especificados nem Compreendidos em Outros Capítulos; Anúncios, Cartazes ou Tabuletas e Placas Indicadoras Luminosas, e Artigos Semelhantes; Construções Pré-Fabricadas

NCM	Descrição
9405	Aparelhos de iluminação (incluídos os projetores) e suas partes, não especificados nem compreendidos em outras posições; anúncios, cartazes ou tabuletas e placas indicadoras luminosas, e artigos semelhantes, contendo uma fonte luminosa fixa permanente, e suas partes não especificadas nem compreendidas em outras posições.
9405.40	Outros aparelhos elétricos de iluminação
9405.40.10	De metais comuns
9405.40.90	Outros

A RGI/SH 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo, para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas Regras seguintes (RGI/SH 2 a 5).

Com base nessa regra, em consulta às notas da Sessão XVI, na qual situa-se a classificação defendida pela Recorrente, verificamos a seguinte disposição:

3.- Salvo disposições em contrário, **as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único**, bem como as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, **classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto**.

Vê-se que a nota em questão determina que a classificação de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto, deve se dar de acordo com a função principal que caracterize o conjunto. Conforme consignado acima, as informações carreadas nos autos indicam que, conquanto constituído por um módulo gerador de energia e um módulo destinado à fornecer iluminação, o produto modelo LT-12D constitui um corpo único cuja função principal é a de iluminação.

Nesse ponto, urge tratar do argumento recursal de que a nota 3 da seção XVI aplicar-se-ia somente aos capítulos contidos nessa seção e que tal conclusão seria reforçada pelo disposto na nota nº 5 desta mesma seção. Para tanto, vejamos o que diz nota nº 5:

5.- Para a aplicação destas Notas, a denominação máquinas compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos Capítulos 84 ou 85.

Ao contrário do que defende a Recorrente, parece-me que a interpretação mais consentânea para o disposto na nota 5 da sessão XVI é a de que a denominação máquinas

engloba quaisquer daquelas citadas nas posições dos Capítulos 84 ou 85, mas não se restringe apenas a estas. Isso pode ser inferido pelo uso do verbo “compreende”, que denota que quando as demais notas fazem uso do termo máquinas, necessariamente, estão incluídas aquelas dos Capítulos 84 ou 85, o que não significa, em absoluto, a exclusão de outras classificadas em outros capítulos.

Assim, quando a nota três fala de combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, necessariamente está incluindo as máquinas dos capítulos 84 e 85, porém, não está restringindo a referida combinação a elas. Logo, a combinação pode envolver máquinas cuja classificação se dá nas posições destes capítulos com outras que são classificadas em outros capítulos, inclusive de outras seções (como na prática acontece). Quando isso ocorrer, por determinação da nota 3, essa combinação de máquinas será classificada na posição que caracterize a função principal do conjunto, que pode estar situada na Seção XVI ou em outra seção.

No caso concreto, o produto LT-12D é constituído por um módulo destinado à geração de energia elétrica, que poderia ser classificado na posição 8502, e outro destinado a fornecer iluminação, que juntos formam um corpo único cuja função principal é dada por este último módulo. Assim, por determinação da nota 3 da seção XVI, deve-se procurar a posição que caracteriza a função principal.

Ainda com fulcro na RGI/SH nº 1, agora para fins da análise da Sessão XX, onde está situada a classificação fiscal adotada pela fiscalização no trabalho de revisão aduaneira, constatamos que o texto da posição 94.05 abarca “aparelhos de iluminação (incluídos os projetores) e suas partes, não especificados nem compreendidos em outras posições”.

Das notas do capítulo 94, para fins da análise ora empreendida, cumpre destacar o seguinte:

1.- O presente Capítulo não compreende:

[...]

f) os aparelhos de iluminação do Capítulo 85;

[...]

l) os móveis e aparelhos de iluminação com características de brinquedos (posição 95.03), as mesas de bilhar de qualquer espécie e outros móveis concebidos especialmente para jogos da posição 95.04, bem como os móveis para prestidigitação e os artigos de decoração (exceto guirlandas elétricas), tais como as lanternas chinesas (posição 95.05).

Da conjunção do texto da posição 94.05 com os excertos das notas do capítulo 94, conclui-se que esta é uma posição residual, não aplicável para aparelhos de iluminação compreendidos no capítulo 85 e nas posições 95.03 e 95.05.

Todavia, considerando as características do produto LT-12D, pode-se dizer que ele não se enquadra dentre os aparelhos de iluminação previstos no Capítulo 85, que, em suma, são os aparelhos elétricos de iluminação do tipo utilizado em ciclos ou automóveis. (posição 85.12), as lanternas elétricas portáteis com fonte própria de energia (posição 85.13) e as lâmpadas de diversos tipos (posições 85.39 e 85.40); também não se enquadra na posição 95.03,

por não ser um aparelho de iluminação com características de brinquedo, e nem na posição 95.05, já que não se trata de artigo de decoração. Portanto, por aplicação da RGI 1, sua classificação é mesmo na posição 94.05.

As disposições contidas nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh) da posição 94.05 apenas reforçam tal conclusão, *in verbis*:

I.- APARELHOS DE ILUMINAÇÃO NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES

Os aparelhos de iluminação deste grupo podem ser constituídos por quaisquer matérias (excluídas as matérias referidas na Nota 1 do Capítulo 71) e **utilizar qualquer fonte de luz** (vela, óleo, gasolina, petróleo, gás de iluminação, acetileno, **eletricidade**, etc.). Tratando-se de aparelhos elétricos, podem ser equipados com suportes para lâmpadas comuns, interruptores, fios elétricos com tomadas-macho, transformadores, etc., ou, como no caso dos suportes para lâmpadas fluorescentes, de um starter (arrancador*) e de um reator (balastro*).

Os principais tipos de aparelhos de iluminação incluídos aqui são:

[...]

2) As luminárias (candeeiros) para **iluminação externa**: para vias públicas, pórticos, jardins ou parques, refletores para iluminação de edifícios, monumentos, parques.

Nesse ponto, faz-se mais uma aparte para discutir outro argumento da Recorrente em desfavor da classificação na posição 94.05. A tese levantada é a de que “*classificam-se nesta posição somente os artigos que contenham “urna fonte luminosa fixa permanente”, o que não é o caso dos produtos LT-12*” (fls. 475). No entender do sujeito passivo, o item 03 das considerações gerais das notas explicativas do capítulo 94 do SH corroboraria essa conclusão:

CONSIDERAÇÕES GERAIS

O presente Capítulo engloba, ressalvadas as exceções mencionadas nas Notas Explicativas deste Capítulo:

[...]

3) Os aparelhos de iluminação e suas partes, não especificados nem compreendidos em outras posições, de qualquer matéria (excluídos aqueles confeccionados com as matérias referidas na Nota 1 do Capítulo 71), **bem como os anúncios, cartazes ou tabuletas e placas indicadoras luminosas, e artigos semelhantes, que contenham uma fonte luminosa fixa permanente, e suas partes não especificadas nem compreendidas em outras posições** (posição 94.05).

Da leitura do trecho acima, logo se conclui que a referência a “fonte luminosa fixa permanente” está adstrita apenas aos **anúncios, cartazes ou tabuletas e placas indicadoras luminosas, e artigos semelhantes**. O próprio texto da posição 94.05 reforça tal entendimento, ao separar, com ponto e vírgula, 1) os aparelhos de iluminação anúncios dos 2) cartazes ou tabuletas e placas indicadoras luminosas:

Aparelhos de iluminação (incluídos os projetores) e suas partes, não especificados nem compreendidos em outras posições; **anúncios, cartazes ou tabuletas e placas indicadoras luminosas, e artigos semelhantes, contendo uma fonte luminosa fixa**

permanente, e suas partes não especificadas nem compreendidas em outras posições

Pois bem. Definida a posição, parte-se para a determinação das subposições; nesse desiderato lança-se mão da RGI/SH 6, que estabelece o seguinte:

A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Na medida em que não há notas de subposição no capítulo 94, passe-se aos textos da subposições de nível 1:

9405.10	Lustres e outros aparelhos elétricos de iluminação, próprios para serem suspensos ou fixados no teto ou na parede, exceto os dos tipos utilizados na iluminação pública
9405.20.00	Abajures de cabeceira, de escritório e lampadários de interior, elétricos
9405.30.00	Guirlandas elétricas dos tipos utilizados em árvores de Natal
9405.40	outros aparelhos elétricos de iluminação
9405.50.00	aparelhos não elétricos de iluminação
9405.60.00	Anúncios, cartazes ou tabuletas e placas indicadoras luminosos, e artigos semelhantes
9405.9	-Partes:

Dentre as subposições acima, o enquadramento adequado para o produto LT-12D, em razão de suas características, é de fato a subposição 9405.40.

Como não há subposição de nível 2, avança-se para a determinação da classificação em nível regional, isto é, para a definição do item e subitem da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Para tanto, utiliza-se da Regra Geral Complementar nº 1 (RGC 1):

1. As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

À época dos fatos, a suposição 9405.40 encontrava-se assim desdobrada em âmbito regional:

9405.40.10	De metais comuns
9405.40.90	Outros

Mais uma vez, considerando as características do produto LT-12D, conclui-se que a classificação adequada é no código NCM 9405.40.10.

Por ser esta a mesma classificação fiscal apontada como correta pela fiscalização em revisão aduaneira, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

5. Da proteção da confiança na revisão aduaneira

Por todo exposto nos tópicos anteriores deste voto, entendo que não havia qualquer impedimento à revisão aduaneira, que ela não caracterizou a reclamada mudança de critério jurídico e que a classificação fiscal adequada é aquela adotada pela fiscalização aduaneira na revisão. Portanto, julgo correta a exigência das diferenças de tributos advinda da alteração de classificação fiscal, nos termos do que fora consignado nos tópicos anteriores deste voto.

Apesar disso, julgo que, dentre os argumentos trazidos à baila na peça recursal, um ponto demanda atenção em separado por este colegiado. Trata-se da alegação de que a utilização da NCM 85.02.11.10 para classificar o produto LT-12D na declaração de importação n.º 10/0640787-3 decorreria de determinação da própria RFB quando da conferência aduaneira de declarações de importação registradas anteriormente, envolvendo o mesmo produto.

Embora já reproduzido neste voto, peço vênica para replicar novamente trecho da peça recursal em que consta alegação nesse sentido:

De fato, se a ora recorrente efetuava o registro das DI's indicando para os produtos LT-12D a NCM 9405.40.10 e passou a utilizar a NCM 85.02.11.10 por determinação da própria Alfândega em processos de importação anteriores realizados pela empresa ADQUIRENTE ainda que por outra importadora. Não pode agora a fiscalidade, mudando novamente seu entendimento sobre a classificação tarifária, querer exigir multas e diferenças de tributos sobre todo um período em que a recorrente nada mais fez do que seguir a orientação da própria RFB.

Talvez por entender que já tivesse abordado a questão em minúcias em sua impugnação, a agora Recorrente não traz na peça recursal outros detalhes a respeito de quando ocorreu essa determinação do fisco para a mudança da classificação fiscal do produto LT-12D. Porém, conforme consta da impugnação, isso teria ocorrido em 2006, por ocasião da conferência aduaneira da DI n.º 06/0352181-3. Embora a suma do argumento conste no relatório deste acórdão, para facilitar a compreensão, trago à colação trechos da impugnação em que este ponto é tratado:

De fato, segundo informações fornecidas pela a adquirente das mercadorias (MULTIQUIP DO BRASIL), os produtos LT-12D vem sendo importados a vários anos através de outras empresas importadoras por conta e ordem da MULTIQUIP.

Assim é que inicialmente, a classificação tarifária adotada pelo adquirente era a ora indicada como correta pela fiscalidade, qual seja, a NCM 9405.40.10. No entanto, se viu obrigada a alterar esta classificação por determinação da própria RFB quando do desembaraço da DI n. 06/0352181-3, registrada pela importadora BARTER COM. INTERN. S/A (CNPJ 20.633/038/0001-09) por conta e ordem da MULTIQUIP DO BRASIL. Nesta ocasião, a DI foi retificada tendo sido recolhida inclusive a multa correspondente, conforme se vê dos documentos anexos fornecidos pelo Adquirente (Anexo III).

Ainda segundo informações do Adquirente, desde 2006 a mercadoria vem sendo classificada no capítulo 85 e desembaraçada regularmente, sem qualquer exigência ou questionamento, como de fato ocorreu no desembaraço da DI 10/0640787-3, ora objeto de autuação.

Resta claro, portanto, que se trata a presente autuação de evidente caso de tentativa de revisão de lançamento com base exclusivamente em mudança de critério jurídico adotado pela RFB, o que é vedado pelo ordenamento jurídico vigente.

[grifo nosso]

Acerca desses argumentos, repisa-se novamente que da revisão aduaneira não resultou revisão de lançamento ou mudança de critério jurídico (remete-se à leitura das razões de decidir contidas no item 3 deste voto). No entanto, no meu entender, o fato de a própria fiscalização aduaneira, em conferência aduaneira de declaração de importação anterior, ter determinado a mudança da classificação fiscal para código NCM incorreto (85.02.11.10) induziu a Recorrente a erro.

Compulsando os autos, constata-se que o Anexo III, citado na impugnação, esta às fls. 261 e seguintes. Já nas fls, 262, o comprovante de importação indica que a DI nº 06/0352181-3 foi parametrizada para o canal vermelho de conferência e que ela foi registrada em 28/03/2006 e retificada e desembaraçada em 07/04/2006. Nas cópias das telas do Sistema Siscomex às fls. 263/264 consta que em 06/04/2006 houve exigência da fiscalização para que o importador apresentasse justificativa que amparasse a classificação fiscal adotada na adição 07 (9405.40.90).

No extrato da DI nº 06/0352181-3 (fls. 265/275), vê-se que a mercadoria declarada na adição 007 foi descrita como “REF.: LT-12D - TORRE DE ILUMINACAO, MOTOR DIESEL PERKINS.SERIE N" 902810 E 902830., MARCA WHITEMAN”, ou seja, corresponde àquela da DI nº 10/0640787-3 (que é objeto destes autos), e que naquela declaração a NCM informada foi “9405.40.90 - OUTROS APARS.ELETR.DE ILUMINACAO DE OUTS.MATERIAS”.

Nas telas juntadas às fls. 263/264, vê-se também que, em 06/04/2006, foi feita intimação para que a classificação da mercadoria declarada na adição 07 fosse alterada para 85.02.11.10 e fosse recolhida a multa prevista no art. 636, I, do Decreto nº 4.543/2002. Nas fls. 276/281, foi juntado pedido de alteração da DI nº 06/0352181-3, datado de 07/04/2006, contendo solicitação de alteração do campo “Código NCM da mercadoria”, da adição 07, de 9405.40.90 para 8502.11.10 (fls. 281).

Levando em conta essas informações, entendo que procede a alegação da Recorrente de que houve intimação da própria fiscalização aduaneira para que fosse aplicado o código NCM 8502.11.10 para o produto LT-12D, o qual, no procedimento de revisão aduaneira das informações da DI nº 10/0640787-3, constatou-se ser uma classificação incorreta.

Embora não se possa dizer que a determinação de reclassificação realizada no âmbito da conferência aduaneira da DI nº 06/0352181-3, por si só, caracterize uma prática reiterada das autoridades administrativas, para fins da aplicação do III do art. 100 do CTN, é inegável que se trata de um ato formal, que expressa o posicionamento do fisco, por meio de um seus agentes.

Ademais, se a determinação de reclassificação fiscal na conferência da DI nº 06/0352181-3 não pode ser considerada uma prática reiterada de per si, o registro e o desembaraço de ao menos 27 declarações de importação envolvendo o mesmo produto e o

mesmo código NCM, ao longo dos 4 anos seguintes àquela determinação (vide relação às fls. 132/136), ao meu ver, passam a configurar a hipótese do inciso III do art. 100 do CTN.

Diante disso, constatada a incorreção da classificação fiscal na DI n.º 10/0640787-3, correta a revisão aduaneira e a exigência dos tributos que deixaram de ser recolhidos em virtude do erro. No entanto, considerando que a Recorrente prestou a informação pautada na confiança estabelecida em anterior pronunciamento da fiscalização, julgo ser aplicável ao caso o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, de modo que deve ser afastada a exigência da multa de ofício, capitulada no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, da multa de 1% por classificação fiscal incorreta, do art. 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2158-35/01, e dos juros de mora.

Conclusão

Portanto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para, com fulcro no parágrafo único do art. 100 do CTN, afastar a exigência da multa de ofício, capitulada no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, da multa de 1% por classificação fiscal incorreta, do art. 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2158-35/01, e dos juros de mora.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato