



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

Processo n° 10831.006649/2006-17
Recurso n° 885.852 Voluntário
Acórdão n° **3802-00.892 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 20 de março de 2012
Matéria Auto de infração aduaneiro
Recorrente Tech Pharmacos Brandolis Imp. e Ind. Farmacêutica Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 14/09/2001 a 28/02/2005

REVISÃO ADUANEIRA. REEXAME DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DECLARADA PELO SUJEITO PASSIVO. POSSIBILIDADE.

O lançamento decorrente do procedimento de revisão aduaneira é outorgado por lei, podendo ser formalizado enquanto não houver decaído o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo transcurso do prazo quinquenal previsto no CTN.

REVISÃO ADUANEIRA. MERCADORIA RECLASSIFICADA ERRONEAMENTE PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. ERRO DE DIREITO. REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO PARA ADOTAR TERCEIRA CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. POSSIBILIDADE.

Realidade em que a classificação tarifária da mercadoria, escolhida pelo importador, foi revista em procedimento fiscal, cujo código tarifário imposto, mediante segunda fiscalização, foi outra vez modificado, recebendo terceira e, desta feita, correta codificação, com a conseqüente lavratura de auto de infração para exigência do Imposto sobre as Importações, não demandado inicialmente.

Situação em que, no primeiro momento, a incorreta classificação adotada pela autoridade aduaneira caracteriza erro de direito, decorrente da inadequada interpretação das normas aplicáveis à classificação fiscal de mercadorias, erro o qual poderá ser revisto mediante novo lançamento fiscal, a teor do disposto no artigo 149, inciso IX, do CTN.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 14/09/2001 a 28/02/2005

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. PREPARADO CONTENDO MADURAMICINA DESTINADO ESPECIFICAMENTE PARA O USO EM RAÇÕES ANIMAIS. CÓDIGO NCM 2309.90.90.

Preparação constituída Maduramicina (Antibiótico Poliéter), de excipientes como partes de plantas pulverizadas e substâncias inorgânicas à base de Carbonato, Fosfato, Sulfato, Cálcio e Sódio, especificamente elaborada para ser adicionada à ração animal onde tem finalidade terapêutica ou profilática prevenindo a coccidiose em frangos de corte, classifica-se no Código NCM 2309.90.90 - *Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais. Outras. Outras.*

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em **negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo**, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

Vencido o Conselheiro Solon Sehn, que, com base no artigo 101 do Decreto-lei nº 37, de 1966, dava provimento parcial ao recurso para afastar a aplicação de qualquer penalidade referente às DI registradas após 09/09/2002 (data do primeiro lançamento contra a recorrente motivado na alteração da classificação fiscal).

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator

EDITADO EM: 16/05/2012

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os conselheiros Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, José Fernandes do Nascimento e Tatiana Midori Migiyama. Ausente o conselheiro Bruno Maurício Macedo Curi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 1ª Turma da DRJ São Paulo II (fls. 552/567), a qual, por maioria de votos, julgou procedente o lançamento formalizado contra a recorrente, nos termos do acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 28/02/2005

A empresa submeteu a despacho aduaneiro MADURAMICINA, com classificação fiscal ora no Código NCM 2941.90.99, ora no Código NCM 3003.20.99.

Os Laudos de Assistência Técnica apontaram que o produto tratava de: PREPARAÇÕES DESTINADAS A ENTRAR NA FABRICAÇÃO DOS ALIMENTOS "COMPLETOS" OU "COMPLEMENTARES" - Estas preparações, designadas comercialmente pré-misturas, são geralmente compostos de caráter complexo que compreendem um conjunto de

elementos (às vezes denominados “aditivos”), cuja natureza e proporções variam consoante a produção zootécnica a que se destinam. Esses elementos são de três espécies:

- 1) os que favorecem à digestão e, de uma forma mais geral, à utilização dos alimentos pelo animal, defendendo o seu estado de saúde: vitaminas ou provitaminas, aminoácidos, antibióticos, coccidiostáticos, oligoelementos, emulsificantes, aromatizantes ou aperitivos, etc.;
- 2) os destinados a assegurar a conservação dos alimentos, especialmente as gorduras que contêm, até serem consumidos pelo animal: estabilizantes, antioxidantes, etc.;
- 3) os que desempenham a função de suporte e que podem consistir quer em uma ou mais substâncias orgânicas nutritivas (especialmente farinhas de mandioca ou de soja, farelos, leveduras e diversos resíduos da indústria alimentar), quer em substâncias inorgânicas (por exemplo: magnésita, cré, caulim, sal, fosfatos).

Assim, verifica-se que, a mercadoria é uma preparação do tipo apresentada no item C do texto das NESH, compreendida na posição 2309.

A mercadoria em tela deve ser classificada na posição 2309, com base nas RGI's 1.ª e 6.ª (textos da posição 2309 e da subposição 2309.90), combinadas com RGC-1, e com os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado. Encontra-se o produto compreendido na subposição 2309.90, por falta de subposição mais específica, e no código 2309.90.90, por falta de código mais específico.

Cabível a multa do controle administrativo das Importações, capitulada na alínea “b” do inciso I do art. 169 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pela pelo art. 2º da Lei nº 6.562/78, por falta de Licença de Importação, quando a mercadoria não é corretamente descrita na declaração de importação, conforme Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/97.

Cabível a multa prevista no inciso I do artigo 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001 se o importador não logrou classificar corretamente a mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A lide decorre de mudança na classificação fiscal de produto importado pela empresa por meio das DI descritas no corpo do auto de infração (fls. 03/04), fato que deu ensejo à lavratura do auto de infração de fls. 02/76 para exigência das seguintes exações tributárias:

- a) Imposto sobre as Importações - II;
- b) multa de 75% sobre o II capitulada no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96;
- c) multa de 30% sobre o valor aduaneiro por importação de mercadoria sem licença de importação ou de documento equivalente (artigo 169, I, “b”, do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pela Lei nº 6.562/78, regulamentado pelo artigo 526, inciso II, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/85; e,

- d) multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul (artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158, de 24/08/2001).

Conforme *Termo de Constatação Fiscal* anexo ao auto de infração vergastado (fls. 37/40), todas as importações diziam respeito a preparação constituída de *MADURAMICINA*, excipientes e substâncias inorgânicas, tendo a autuada adotado uma das seguintes classificações para referido produto: 2941.90.99 (*Antibióticos - Outros*), 3003.20.99 (*Medicamentos [...] constituídos por produtos misturados entre si [...]*) ou 2933.59.99 (*Compostos heterocíclicos exclusivamente de heteroátomos de nitrogênio (azoto) [...] cuja estrutura contém um ciclo pirimidina ou piperazina - Outros*).

A fiscalização, por seu turno, alicerçada em informações fornecidas pela própria importadora, em laudos de assistência técnica, e em laudos de exame laboratorial das mercadorias importadas, entendeu que a classificação correta do produto seria a correspondente ao código NCM 2309.90.90 (*Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais – outros – outros*), tendo, conseqüentemente, lavrado o auto de infração para constituir o crédito referente ao tributo e às demais penalidades descritas acima.

Para melhor detalhar o caso, abaixo encontram-se discriminadas as DI objeto do auto de infração com as respectivas classificações fiscais adotadas pelo importador e créditos tributários constituídos pela autoridade aduaneira:

DI	Classificação adotada pelo importador	II	Multa por falta de LI	Multa por erro na classificação fiscal
01/0915819-3/001	2933.59.99	9.286,81		
01/1051529-8/001	2933.59.99	2.553,11		
02/0011242-7/001	2933.59.99	7.799,17	24.628,96	
02/0635227-6/001	2941.90.99	4.586,78	14.484,58	500,00
02/0919241-5/001	2941.90.99	3.019,13	9.534,10	500,00
02/0985795-6/001	2941.90.99	5.450,83	17.213,14	573,77
02/1143230-4/001	2941.90.99	13.470,09	42.537,15	1.417,90
03/0124213-0/001	2941.90.99	5.499,92		
03/0063847-1/001	2941.90.99		16.698,73	
04/0145952-1/001	3003.20.99	3.447,86	12.929,49	500,00
04/1046199-1/001	3003.20.99		6.441,97	500,00
04/1332781-1/001	3003.20.99		11.941,38	500,00
05/0186882-2/001	2941.90.99	2.296,23	11.481,17	500,00
05/0202252-8/001	2941.90.99	1.160,24	5.801,17	500,00

A recorrente, já na impugnação (fls. 321), reconhece haver cometido “[...] erros na indicação do enquadramento tarifário – NCM para algumas DI’s, bem como em relação aos itens que assiste razão ao Agente Autuante”, tendo, em relação aos créditos tributários destacados acima (em negrito), encaminhado “pedido de parcelamento”.

Os argumentos aduzidos pela recorrente em sua peça impugnatória não foram acolhidos, tendo a primeira instância de julgamento mantido o lançamento na sua integralidade.

Cientificada da referida decisão em 11/08/2010 (fls. 574), a autuada, em 10/09/2010 (fls. 575), apresentou o recurso voluntário de fls. 575/587, onde se insurge contra o lançamento alegando o seguinte:

- a) que o voto vencedor, por se restringir a “[...] apenas duas laudas e meia, sem enfrentar qualquer das questões suscitadas pela Recorrente [...] não levou em consideração, nas razões de decidir, as informações técnicas produzidas nos autos do processo, sequer se pronunciando sobre questões

tecno-jurídicas, como lhe competia, enfrentadas apenas pelo Ilustre Julgador Dr. Jorge Lima Abud - Relator, que ainda que superado pela maioria dos votos, pronunciou-se corretamente”;

b) que não haveria dúvida quanto ao produto e ao seu enquadramento, e que o mesmo teria sido descrito corretamente;

c) que a mesma mercadoria já teria sido objeto de lançamento anterior, “[...] *que justamente norteou a Recorrente a seguir o procedimento, agora questionado pelo Agente Autuante, ao que não se admite entendimentos tão dispares”;*

d) nesse sentido, assevera que em 09/09/2002 recebera auto de infração nº 11128.004701/2002-78, relativo à DI nº 01/1051529-8, por meio do qual o mesmo produto teria sido classificado no código NCM 3303.20.99, adotado pela reclamante desde então; referida decisão seria equiparável a uma “*decisão normativa de órgão singular*” (CTN, artigo 100, inciso II); neste comenos, socorre-se em jurisprudência do STJ (fls. 586);

e) que não teria havido alteração da legislação suficiente para justificar mudança na classificação fiscal em debate ou encaminhamento de consulta sobre a classificação fiscal do produto;

f) que “*o produto Maduramicin, está registrado no Ministério da Agricultura sob o nº 10.537/2000 - Preparação constituída de Maduramicina (Antibiótico Poliéter) e excipientes como partes de plantas pulverizadas e substâncias inorgânicas à base de carbonato, fosfato, sulfato, cálcio e sódio*”;

g) que o agente autuante, insatisfeito com os laudos e indicações técnicas do produto, teria formulado quesitos para nortear classificação diversa da que vinha sendo adotada pela importadora; sobre tais quesitos, as respostas correspondentes não seriam suficientes para a modificação da classificação da mercadoria;

h) que as respostas aos quesitos indicam tratar-se de preparação medicamentosa; porém, destoam da conclusão do Laudo de Assistência Técnica nº 2744.01, referente a amostra do produto realizada em 2001;

i) que o princípio ativo da preparação, *MADURAMICINA*, está definida como medicamentosa com ação antibiótica, não se tratando de preparação de complemento alimentar, não deixando dúvidas que a classificação fiscal correta seria no código NCM 3003.20.99;

j) quanto ao produto denominado simplesmente de *MADURAMICINA* este, nos termos reconhecidos pela própria autoridade fiscal (fls. 57), seria

[...] uma mesma preparação, que mesmo apresentada em duas concentrações diferentes, de uma forma geral pode ser denominada nas palavras do laudo 2744.01 (DI 02/0915819-3), de Preparação constituída de Maduramicina (Antibiótico Poliéter) e excipientes como partes de plantas pulverizadas e substâncias inorgânicas à base de Carbonato, Fosfato, Sulfato, Cálcio e Sódio.

Uma preparação a base de Antibiótico Poliéter especificamente elaborada para ser acondicionada à ração animal, na forma de pó, destinada à Fábrica de rações.

k) que, conforme exaustivamente demonstrado, o produto deveria ser classificado no código 3003.20.99, posto tratar-se de:

- Preparação constituída de Maduramicina (Antibiótico Poliéter) e Excipientes e substâncias inorgânicas;
- Preparação a base de Maduramicina (Antibiótico Poliéter) especificamente para ser adicionada a ração animal;
- A base da preparação, a Maduramicina (Antibiótico Poliéter) trata-se de uma substância medicamentosa com ação antibiótica.

l) que a multa por falta de LI deveria ser excluída por força do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/97;

m) que o fiscal autuante “[...] **agiu com rigor excessivo ao ponto de rever autuações já realizadas, e portanto, já tendo operado a decadência, e ainda aplicar multas**”; e,

n) que a autuada não agiu com dolo, má-fé ou culpa;

Requer, ao final, seja dado integral provimento ao seu recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

Das preliminares

Admissibilidade do recurso

Conforme relatado, a ciência da decisão recorrida se deu em 11/08/2010 (fls. 574). Por sua vez, o recurso voluntário foi apresentado em 10/09/2010 (fls. 575), tempestivamente, portanto.

Ademais, nos termos do instrumento de mandato de fls. 550, vê-se que o signatário da petição de recurso voluntário detém legitimidade para representar a empresa perante este foro.

Portanto, e considerando, ainda, a competência material para o julgamento do feito, conheço do recurso posto que atendidos os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Do procedimento de revisão aduaneira com fulcro no reexame da classificação fiscal das mercadorias importadas pelo sujeito passivo. Inexistência de decadência.

A primeira questão que merece ser examinada diz respeito ao prazo decadencial para a Fazenda Pública apontar erro de classificação fiscal em procedimento de revisão aduaneira.

O Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, vigente à época dos fatos geradores em questão, definiu os contornos do instituto em tela, nos seguintes termos:

Art. 570. Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 668 e 669.

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

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

[...]

(grifos nossos)

De fato, o artigo 54 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-lei nº 2.472/88 – raiz legal do acima transcrito artigo 570 do Regulamento Aduaneiro de 2002 –, autoriza expressamente o Fisco, no prazo de cinco anos contados do registro da DI, a reexaminar a regularidade do pagamento do imposto e demais gravames efetuados pelo importador por ocasião do despacho aduaneiro, bem como a exatidão das informações prestadas pelo mesmo na DI (além do benefício fiscal aplicado), conforme se vê da redação do citado dispositivo, abaixo transcrito:

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 artigo 44 deste Decreto-lei. (grifo nosso)

Aliás, em seu parágrafo 1º, o artigo 570 do Regulamento Aduaneiro de 2002 **contempla a possibilidade de constituição de crédito tributário em decorrência do procedimento de revisão aduaneira**, observados os prazos referidos nos artigos 668 e 669 do mesmo Regulamento, abaixo reproduzidos:

Art. 668. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 138, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 4º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 173): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado; ou

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

§ 1º O direito a que se refere o caput extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único).

§ 2º Tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo a que se refere o caput será contado da data do pagamento efetuado (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 138, parágrafo único, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 4º).

§ 3º [omissis]

Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 139).

(grifos nossos)

A base legal *stricto sensu* dos retrocitados artigos 668 e 669 do Regulamento Aduaneiro de 2002 encontra-se mencionada nos dispositivos reportados.

Em face dos preceitos legais acima transcritos, vê-se que os procedimentos administrativos realizados no curso do despacho de importação, por expressa disposição legal, podem ser objeto de revisão por parte da autoridade administrativa.

Em sintonia com a possibilidade de formalização de crédito tributário em decorrência do procedimento de revisão aduaneira, os seguintes julgados:

Imposto de Importação. Imposto Sobre Produtos Industrializados. Lançamento. Inexistência de lançamento anterior. Revisão Aduaneira. Não tendo havido lançamento anterior, é impertinente a argumentação a propósito da impossibilidade de revisão do lançamento. A revisão aduaneira é instituto típico aduaneiro, podendo ser realizada enquanto não houver o Fisco decaído do direito de realizar o lançamento. A constatação de que o produto importado não se enquadra no EX do código tarifário pode ser feita em ato de revisão aduaneira. Sapatas anti-vibratórias para teares a jato de ar não se enquadram no EX do código tarifário 84.48.49.99. Negado provimento ao recurso. (grifo nosso)

(Terceiro Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 301-27500)

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA. ART. 526, II, DO RA/85. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA. LEGALIDADE. NÃO VIOLAÇÃO. PRAZO DE 5 DIAS. NÃO APLICAÇÃO À REVISÃO ADUANEIRA. I - A aplicação de multa prevista no art. 526, II, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Dec. 91030/85, por diferença entre o produto objeto da declaração de importação e o examinado pelo laboratório de análises, não corresponde a mudança de critério jurídico, mas a erro de fato, não havendo que se falar na aplicação do art. 146, do CTN. II - Inocorrente violação aos arts. 150, II, da CF e art. 97, do CTN, visto que tanto a obrigação genérica de descrever corretamente o produto na declaração de importação, como a penalidade cabível pelo descumprimento da obrigação, são previstas em lei formal e apenas reproduzidas no Regulamento Aduaneiro. III - O apelante não aprofunda qualquer discussão sobre a inexistência do fato que fundamenta a autuação, cingindo-se a impugnar os aspectos jurídicos da questão. IV - O prazo de cinco dias previsto no art. 50, do DL 37/66 não impede a revisão aduaneira do lançamento por erro de fato, mediante lançamento de ofício.

no prazo do art. 150, par. 4º, do CTN, pois pertine apenas ao procedimento de despacho aduaneiro. V - Apelação não provida.

(Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Quarta Turma Especializada. Relator: Des. Federal Antonio Henrique C. da Silva. Apelação Cível nº 228051. Data da decisão: 22/02/2011. Publicação: 01/03/2011)

ACÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. REVISÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA DA MERCADORIA. ERRO DE FATO. POSSIBILIDADE. 1- A revisão de ofício do lançamento, conforme expressamente disposto no art. 149 do CTN, somente será possível enquanto não extinto o direito de lançar, que se opera em cinco anos, a teor do disposto no art. 173 do mesmo diploma legal. 2- Não se permite a revisão de lançamento apenas em virtude da modificação de critérios de classificação aduaneira da mercadoria importada, se não comprovada a existência de erro quanto a matéria de fato constante da declaração de importação, ou seja, erro quanto à identificação física da mercadoria. 3- A hipótese em comento não cuida de revisão de lançamento em virtude da alteração do critério jurídico de classificação do produto importado. Trata-se, em verdade, de erro na classificação tarifária para os fins de definição da alíquota do imposto de importação e do IPI, o que não se veda. 4- Apelação não provida.

(Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Quarta Turma Especializada. Relator: Des. Federal Antonio Henrique C. da Silva. Apelação Cível nº 221333. Data da decisão: 22/09/2009. Publicação: 28/10/2009) (grifos nossos)

TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS. REVISÃO ADUANEIRA. NECESSIDADE DE EXAME LABORATORIAL. TERMO DE RESPONSABILIDADE. NÃO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO. ATO ADMINISTRATIVO DOTADO DE PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. PROVA EM CONTRÁRIO NÃO DEMONSTRADA. 1- Regular ato da fiscalização da Receita Federal. 2- O ato de revisão aduaneira não importa em alteração do lançamento por erro de direito ou mudança dos critérios adotados, constituindo um direito, legalmente previsto, da autoridade fiscal. 3- Comprovando a análise laboratorial a errônea classificação do produto importado, ensejando a retificação da classificação aduaneira, não há qualquer irregularidade na lavratura do auto de infração. 4- Não pode a autora furtar-se ao cumprimento de uma obrigação por ela assumida quando da assinatura do termo de responsabilidade e respectiva entrega da mercadoria importada, como bem assim, questionar o quantum debeatur apurado a partir do laudo de análises, restando-lhe, apenas, adimplir ao contrato ao qual aderiu voluntariamente. 5- Autuação fiscal por descumprimento da legislação, configurada como ato administrativo dotado da presunção de legitimidade, somente pode ser elidida por prova em contrário. 6- Não há como declarar nulo o auto de infração, vez que as alegações da firma autora, não foram devidamente comprovadas de modo a afastar sua responsabilidade. 7- Negado provimento à apelação.

(Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Quinta Turma. Relator: Des. Federal Raldênio Bonifacio Costa. Apelação Cível nº 121312. Data da decisão: 04/06/2002. Publicação: 08/08/2002) (grifos nossos)

Aliás, a jurisprudência acima colacionada está em sintonia, também, com o fato de o reexame da classificação tarifária adotada pelo importador, em vista de erro cometido por este, não representar mudança de critério jurídico.

Portanto, claro está que existe expressa outorga legal para a constituição do crédito tributário como consequência do procedimento de revisão aduaneira, exigindo-se apenas que dita formalização se dê quando ainda subsistente o direito de a Fazenda Pública exercê-lo, nos termos dos artigos 668 e 669 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (referenciados pelo supracitado artigo 570 do mesmo Regulamento), conforme mencionado.

Na realidade em exame, a Declaração de Importação mais antiga (nº 01/0915819-3) foi registrada em 14/09/2001. O lançamento, por sua vez, foi formalizado em 05/09/2006 (ciência – ver fls. 76), portanto, **dentro do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário**. Não há que se falar, pois, em decadência do direito oficial de constituir o crédito pelo lançamento tributário.

Demonstrada a possibilidade legal de constituição do crédito tributário como consequência do procedimento de revisão aduaneira, passa-se às demais questões que merecem ser examinadas no presente litígio.

Da alegada deficiência na motivação do voto vencedor

A autuada alegou também que o voto vencedor, por se restringir a “[...] apenas duas laudas e meia, sem enfrentar qualquer das questões suscitadas pela Recorrente [...] não levou em consideração, nas razões de decidir, as informações técnicas produzidas nos autos do processo, sequer se pronunciando sobre questões tecno-jurídicas, como lhe competia, enfrentadas apenas pelo Ilustre Julgador Dr. Jorge Lima Abud - Relator, que ainda que superado pela maioria dos votos, pronunciou-se corretamente”.

No entanto, examinando o voto vencedor – fls. 564/566 – constata-se não ter ocorrido pretensa deficiência na motivação do mesmo.

Com efeito, a autoridade julgadora, para proferir seu entendimento, alicerçou-se nos elementos probatórios que formaram sua convicção: laudos periciais constantes das Solicitações Técnicas de nºs 23/2006, 25/2006 e 26/2006, e NESH da posição 2309, todos reproduzidos em seu voto, tendo citado, ainda, as regras gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado utilizadas para a formação de suas conclusões.

Para concluir, um pequeno comentário quanto à necessária amplitude de manifestação da autoridade julgadora no que concerne às razões apresentadas pelo impugnante.

É verdade que o artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 determina que a decisão deve “[...] referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências” (grifo nosso). No entanto, tal preceito não obriga a autoridade julgadora a se manifestar, exaustivamente, sobre todos os argumentos apresentados pelo sujeito passivo na impugnação.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça, ao se manifestar sobre o assunto, tem adotado a postura de não exigir a apreciação exaustiva de todos os argumentos aduzidos na impugnação, mas isso desde que a autoridade julgadora de primeira instância tenha encontrado razões suficientes para fundamentar sua decisão sobre as matérias em litígio, como ocorreu no **caso presente**.

Nesse sentido, o seguinte julgado:

PAF – NULIDADE DA DECISÃO / CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O julgador não está obrigado a contestar item por item os argumentos expendidos pela parte quando analisa a matéria de mérito, conforme decisão do STJ – Resp 652.422 – (2004/0099087-0) RET n 43 – maio/junho/2005, p.136:5691 – “VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC – INOCORRÊNCIA – TRIBUTÁRIO – ICMS – MANDADO DE SEGURANÇA – AUTORIZAÇÃO PARA IMPRESSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS – DÉBITOS COM A FAZENDA PÚBLICA – PRINCÍPIO DO LIVRE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA – ART. 170, PARÁGRAFO ÚNICO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – SÚMULA Nº 547 DO STF – MATÉRIA CONSTITUCIONAL – NORMA LOCAL – RESSALVA DO ENTENDIMENTO DO RELATOR.

1. Inexiste ofensa ao artigo 535 do CPC, quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater um a um os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão (...)

6. Recurso não conhecido.” (1º CC, Acórdão 108-08866, sessão de 25/06/2006, relator: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro).

Por todo o exposto, afasta-se a hipótese de nulidade da decisão recorrida, em vista da suficiente fundamentação consignada no voto vencedor, completo e claro o suficiente para fundamentar as conclusões a que chegou a autoridade julgadora.

Da correta classificação fiscal do produto objeto do litígio

Antes de adentrarmos especificamente no problema relacionado à adequada classificação do produto objeto da lide, convém sejam tecidos rápidos comentários atinentes à classificação fiscal de mercadorias no que importa para a incidência tributária.

Como se sabe, a *Nomenclatura Brasileira de Mercadorias* – NBM está alicerçada na sistemática de códigos e nomenclatura aprovada pelo *Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas* (hoje, *Organização Mundial das Alfândegas* – OMA): a *Nomenclatura do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias* ou, simplesmente, *Sistema Harmonizado* – SH (daí a sigla NBM/SH), constituído por 6 dígitos. A convenção internacional relativa ao *Sistema Harmonizado* foi, no Brasil, ratificada pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11/10/1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23/12/1988.

A partir de 1º/01/1997, por força do artigo 2º do Decreto nº 2.092/96, a *Nomenclatura Comum do MERCOSUL* – NCM (com 8 dígitos) – decorrente do Tratado de Assunção – passou a constituir a nova *Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado* (NBM/SH), para todos os efeitos previstos no artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, dentre os quais “na cobrança dos impostos de exportação, importação e sobre produtos industrializados” (nos termos de seu inciso III).

Com respeito ao Imposto sobre as Importações – II, até 31/12/1994 vigorava a *Tarifa Aduaneira do Brasil* – TAB, equivalente à NBM/SH acrescida das alíquotas do reportado imposto. A partir de 1º/01/1995 foi adotada a *Tarifa Externa Comum* – TEC, que

tem por base a *Nomenclatura Comum do MERCOSUL* – NCM (com 8 dígitos), decorrente do Tratado de Assunção.

Concluída esta breve introdução, passemos à análise da contenda, que requer seja examinada a correta classificação da mercadoria importada pela recorrente.

Sobre a espécie importada não há controvérsia. Esta, nos termos dos laudos nº 2744.01 (DI 01/0915819-3) – fls. 116/117 –, nº 2745.01 (DI 01/0693741-8) – fls. 137/138 –, e nº 0369.01 (DI 03/0063847-1) – fls. 126/127 – (trechos reproduzidos às fls. 57 – auto de infração), é uma **preparação constituída de Maduramicina (antibiótico poliéter) e excipientes como partes de plantas pulverizadas e substâncias inorgânicas à base de Carbonato, Fosfato, Sulfato, Cálcio e Sódio, especificamente elaborada para ser adicionada à ração animal (destinada à fabricação de rações).**

Tal especificação é concordante com a reproduzida pelo sujeito passivo em seu recurso:

- *Preparação constituída de Maduramicina (Antibiótico Poliéter) e Excipientes e substâncias inorgânicas;*
- *Preparação a base de Maduramicina (Antibiótico Poliéter) especificamente para ser adicionada à ração animal;*
- *A base da preparação, a Maduramicina (Antibiótico Poliéter) trata-se de uma substância medicamentosa com ação antibiótica.*

Aqui importa reproduzir trechos dos laudos colacionados aos autos.

De acordo com o laudo nº 2744.01 (fls. 117):

2- Trata-se de Preparação à base de Maduramicina (Antibiótico Poliéter) especificamente elaborado para ser adicionado à ração animal.

3- De acordo com Referências Bibliográficas, preparação dessa natureza é administrada aos animais por meio de incorporação nas rações em quantidade adequada para fins terapêuticos e/ou profiláticos prevenindo a coccidiose em frangos de corte. (grifos nossos)

De acordo com o laudo nº 0369.01 (fls. 127):

Não se trata somente de Maduramicina e nem de Qualquer Outro Antibiótico.

Trata-se de Preparação Intermediária Medicamentosa constituída de Maduramicina (Antibiótico Poliéter) e excipientes como Partes de plantas pulverizadas e Substâncias Inorgânicas à base de Carbonato, Fosfato, Sulfato, Cálcio e Sódio, uma Preparação Intermediária Medicamentosa à base de Antibiótico Poliéter, na forma de pó, a ser utilizada pelas fábricas de rações.

Sim, trata-se de Preparação Intermediária Medicamentosa constituída de Maduramicina (Antibiótico Poliéter) especificamente elaborada para ser adicionada à ração animal.

De acordo com Referências Bibliográficas (ANEXOS I, II, III e IV), preparação constituída de Maduramicina (substância medicamentosa com ação antibiótica) é utilizada com fins terapêuticos e/ou profiláticos na alimentação animal prevenindo a coccidiose em frangos de corte e

administrada por meio de sua incorporação nas rações em quantidade adequada.

[...]

As Partes de plantas pulverizadas e as Substâncias Inorgânicas, à base de Carbonato, Fosfato, Sulfato, Cálcio e Sódio não se tratam de impurezas, estabilizantes, antiaglomerantes e nem de agentes antipoeira.

As Partes de plantas pulverizadas e as Substâncias Inorgânicas à base de Carbonato, Fosfato, Sulfato, Cálcio e Sódio são excipientes, utilizados na compactação da Maduramicina, com a finalidade de obter um produto estável na presença dos componentes da pré-mistura e das rações animais.

Em função ao uso específico a que se destina, ou seja, adição à ração animal ou em pré-misturas para o mesmo fim, justifica-se a razão da Maduramicina apresentar-se preparada na forma descrita acima. Tanto na pré-mistura como na ração animal, são fundamentais a garantia da integridade da substância ativa, o antibiótico. Na produção de ração balanceada exige-se que todos os seus constituintes permitam facilidade de dispersão e homogeneização, resistam às condições adversas do manuseio, em termos da presença de outras substâncias, da variação de temperatura e umidade, e das agressões físicas, mantendo-se inalteradas. (grifos nossos)

Por fim, o laudo nº 2745.01 (fls. 138):

1- Não se trata de Qualquer Outro Composto cuja Estrutura contém Ciclo Pírimidina ou Piperazina, Composto Heterocíclico exclusivamente de Heteroátomo de Nitrogênio.

2- Trata-se de Preparação constituída de Maduramicina (Antibiótico Poliéter) e Excipientes como Partes de plantas pulverizadas e Substâncias Inorgânicas à base de Carbonato, Fosfato, Sulfato, Cálcio e Sódio, uma Preparação à base de Antibiótico Poliéter especificamente elaborada para ser adicionada à ração animal na forma de pó, destinada às fábricas de rações.

De acordo com Referências Bibliográficas, preparação dessa natureza é administrada aos animais por meio de sua incorporação nas rações em quantidade adequada para fins terapêuticos ou profiláticos prevenindo coccidiose em frangos de corte.

De acordo com a Regra Geral nº 1 para a Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, “para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo”. Contempla, também, referida Regra Geral, a utilização de regras interpretativas adicionais (regras 2, 3, 4 e 5), mas desde que estas “não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”. Portanto, a Regra Geral nº 1 dá ampla importância à descrição dos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo para fins de classificação da mercadoria, aplicando-se as demais regras apenas em caráter subsidiário, ou seja, diante da insuficiência da Regra nº 1 para a classificação do produto.

Semelhante regramento, agora cuidando da classificação em subposições e itens e subitens, encontramos na Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI)

Examinando a NCM, vê-se que referido produto é passível de ser classificado nos seguintes capítulos:

- 23 - *Resíduos e desperdícios das indústrias alimentares; alimentos preparados para animais.*
- 29 - *Produtos químicos orgânicos.*
- 30- *Produtos farmacêuticos.*

Postos os pertinentes preceitos, e, inicialmente, com base na NBM/SH, tem-se, de acordo com a nota 1-a do Capítulo 29 (*Produtos químicos orgânicos*), que as posições do referido Capítulo compreendem “*os compostos orgânicos de constituição química definida apresentados isoladamente, mesmo contendo impurezas*”. Nos termos das notas 1-f e 1-g do mesmo Capítulo, tais produtos podem vir adicionados “*de um estabilizante (ou mesmo de um agente antiaglomerante) indispensável à sua conservação ou transporte*”, ou ainda, “*de uma substância antipoeira, de um corante ou de uma substância aromática, com a finalidade de facilitar a sua identificação ou por razões de segurança, desde que essas adições não tornem o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral*”.

Conforme laudo nº 0369.01, “*as Partes de plantas pulverizadas e as Substâncias Inorgânicas, à base de Carbonato, Fosfato, Sulfato, Cálcio e Sódio não se tratam de impurezas, estabilizantes, antiaglomerantes e nem de agentes antipoeira*”. Ainda nos termos do referido laudo, citadas substâncias “[...] *são excipientes, utilizados na compactação da Maduramicina, com a finalidade de obter um produto estável na presença dos componentes da pré-mistura e das rações animais*”.

Ademais, segundo as NESH do Capítulo 29, Posição 2941 (antibióticos), deverão ser excluídas da referida posição “*as preparações de antibióticos dos tipos utilizados na alimentação animal (o micélio completo seco e de concentração-tipo, por exemplo) (posição 23.09)*”. Claro está, portanto, que o produto examinado, por se tratar justamente de produto **especificamente elaborado para ser adicionado à ração animal**, e ainda, **por estar associado de excipientes que não se enquadram como “[...] impurezas, estabilizantes, antiaglomerantes e nem de agentes antipoeira”**, não é passível de classificação no referido Capítulo 29.

Quanto à possibilidade de classificação do produto na Posição 2309, esta tem no código 2309.90.90 o único passível de ser adotado para a mercadoria, dada a não aplicação dos demais que o antecedem, por dizerem respeito a espécies cuja descrição é inapropriada para o caso.

Consultando as NESH da Posição 2309.90 (Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais - Outras), observa-se, na nota A-3, a definição de elementos nutritivos funcionais: “*substâncias que asseguram a boa assimilação pelo organismo animal, dos elementos hidrocarbonados, protéicos e minerais*”. **Dentre estes estão incluídos os “antibióticos”**. Segundo nota C-1, referente às preparações destinadas a entrar na fabricação dos alimentos “completos” ou “complementares”, classificam-se na posição 2309.90 os elementos “*que favorecem à digestão e, de uma forma mais geral, à utilização dos alimentos pelo animal, defendendo o seu estado de saúde: vitaminas ou provitaminas, aminoácidos, antibióticos, coccidiostáticos, oligoelementos, emulsificantes, aromatizantes ou aperitivos, etc.*” (grifei e destaquei).

Com base nos referenciados esclarecimentos, e considerando as RGI nºs 1 e 6, bem como a Regra Geral Complementar nº 1, pode-se concluir que **a classificação correta para a mercadoria é constituída de Maduramicina (antibiótico poliéter) e excipientes,**

especificamente elaborada para ser adicionada à ração animal (destinada à fabricação de rações) – é a 2309.90.90 – *Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais. Outras. Outras.*

Vale ressaltar que nas Notas da Posição 2309 há observação segundo a qual “*as preparações incluídas neste grupo não devem todavia confundir-se com certas preparações para uso veterinário. Estas últimas, de uma maneira geral, distinguem-se pela natureza necessariamente medicamentosa do produto ativo, pela sua concentração nitidamente mais elevada em substância ativa e por uma apresentação muitas vezes diferente*” (grifo nosso). Chama-se atenção ainda para a necessidade de exclusão, da referida Posição, dos produtos do Capítulo 29 (hipótese já afastada pelas considerações acima expendidas) e **dos medicamentos das posições 30.03 e 30.04** (a posição 3003 é a de eleição do sujeito passivo).

Com efeito, não é correta a classificação da mercadoria na Posição 3003, defendida pela recorrente. Referida Posição, nos termos da NESH, “*compreende as preparações medicamentosas de uso interno ou externo, para fins terapêuticos ou profiláticos em medicina humana ou veterinária*”. A razão disso está na especificidade da mercadoria importada, ou, em outras palavras, na forma como a mesma foi preparada, destinada que foi para ser adicionada a rações animais.

Patente a incorreta classificação da mercadoria, exigíveis o imposto acrescido da multa proporcional e dos juros de mora, bem como da multa por erro na classificação fiscal do produto (multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria, capitulada no artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158, de 24/08/2001), dada a perfeita adequação da realidade fática ao tipo legal em tela.

Finalmente, quanto à multa de 30% sobre o valor aduaneiro por importação de mercadoria sem licença de importação ou de documento equivalente, o exame quanto à legitimidade de sua exigência recomenda, inicialmente, sejam abordadas algumas questões inerentes à necessidade de licenciamento prévio na importação de mercadorias, assim como concernentes a alguns requisitos que deverão estar presentes na *Declaração de Importação – DI*, imprescindíveis para o despacho de importação.

Examinemos, pois, essas questões, para, posteriormente, diante delas, abordarmos o problema fático de que trata este litígio.

Depois da implementação do *Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX*, todas as importações passaram a estar sujeitas a licenciamento de importação, seja de forma automática, seja de forma não-automática, conforme prescreve o art. 7º da Portaria SECEX nº 21, de 12 de dezembro de 1996. Na modalidade de licenciamento automático, este se dá automaticamente depois que o importador presta as informações necessárias à formulação da *Declaração de Importação – DI* no SISCOMEX, conforme citada Portaria da SECEX, artigo 8º.

Por sua vez, na importação de mercadoria sujeita a licenciamento não-automático, o importador deverá solicitar a concessão da *Licença de Importação – LI* previamente ao embarque da mercadoria no exterior. A emissão da LI só ocorre depois do exame e autorização da importação pleiteada através do SISCOMEX.

Assim, a importação requer, em qualquer hipótese, a concessão de uma **licença de importação, a qual poderá ser obtida de forma automática ou não-automática,**

dependendo da mercadoria que será importada. Ressalte-se que a Portaria SECEX nº 17, de 01/12/2003, passou a contemplar a dispensa de licenciamento nos casos enquadrados no artigo 7º, parágrafo único, da aludida Portaria, dentre os quais não se enquadra a mercadoria em exame¹.

De qualquer forma, esteja a mercadoria sujeita a licenciamento automático ou a licenciamento não-automático, a realização de importação à revelia da licença exigida caracteriza a infração objeto do artigo 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 6.562/78, sujeitando o importador à multa de 30% do valor da mercadoria, conforme já comentado.

Tal exigência é regulamentada pelo artigo 633, inciso II, alínea “a”, do Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543, de 26/12/2006), bem como pelo artigo 526, inciso II, do Regulamento Aduaneiro de 1985 (Decreto nº 91.030, de 05/03/1985 – vigente para algumas das importações objeto do litígio)

A autoridade aduaneira, na descrição dos fatos objeto do lançamento, não afirma se a mercadoria estava sujeita a licenciamento automático ou não-automático. Porém, como já ressaltado, o produto importado pela recorrente não se encontra dentre àqueles dispensados de licenciamento, de sorte que as importações examinadas estavam, pois, sujeitas a licenciamento de importação, seja de forma automática ou não-automática.

Diante disso, entendemos que, no caso concreto, não é relevante a definição da modalidade de licenciamento exigida para a mercadoria importada pela reclamante para fins de exame da legitimidade da exigência da multa por falta de licenciamento, já que este, obrigatoriamente, se fazia necessário em todas importações realizadas na ocasião, como asseverado.

Saliente-se que a caracterização da multa em comento não exige seja demonstrado nenhum elemento subjetivo por parte do importador, muito embora a ausência do intuito doloso seja fator excludente da tipicidade na hipótese de que trata o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12, de 21/01/1997.

No entanto, o presente caso não se enquadra na hipótese abrangida pelo reportado Ato Declaratório Normativo. Com efeito, referida ato administrativo estabelece, tão-somente, que não constitui infração administrativa ao controle das importações a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no SISCOMEX,

¹ Portaria SECEX nº 17, de 01/12/2003

Art. 7º Como regra geral, as importações brasileiras estão dispensadas de licenciamento, devendo os importadores tão-somente providenciar o registro da Declaração de Importação – DI no Siscomex, com o objetivo de dar início aos procedimentos de Despacho Aduaneiro junto à unidade local da Secretaria da Receita Federal - SRF.

Parágrafo único. Estão relacionadas a seguir as importações dispensadas de licenciamento:

- I – sob os regimes de entrepostos aduaneiro e industrial;
- II – sob o regime de admissão temporária, inclusive de bens amparados pelo Regime Aduaneiro Especial de Exportação e Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural - Repetro;
- III – sob os regimes aduaneiros especiais nas modalidades de loja franca, depósito afiançado, depósito franco e depósito especial alfandegado;
- IV – de partes, peças e demais componentes aeronáuticos voltados à manutenção de aeronaves, novos ou reconicionados, de interesse de empresas autorizadas pelo Departamento de Aviação Civil (DAC) – Cotac;

V – com redução da alíquota de imposto de importação decorrente da aplicação de “ex-tarifário” (Resolução nº 8, de 23 de março de 2001, da Câmara de Comércio Exterior - Camex).

cuja classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque 'ex' exija novo licenciamento, automático ou não, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

O caso em tela diz respeito a situação diversa, caracterizada não por erro de classificação tarifária em DI cujas mercadorias foram descritas corretamente, mas por realização de importação sujeita a licenciamento não requerido para as mercadorias importadas, posto que as classificações do produto, contidas nas DI, se referiam a espécies diversas.

Ademais, as correspondentes descrições inseridas nas Declarações de Importação não foram suficientes para se chegar à especificação do bem importado. Conforme destacado na decisão de primeira instância, nas descrições das mercadorias, muito embora tenha sido contemplado o nome comercial do produto, MADURAMICIN ou MADURAMICINA, houve, em alguns casos, clara indicação de que o produto tratar-se-ia de matéria-prima para uso farmacêutico, orientando até a uma errônea classificação do mesmo como medicamento (posição 3003); em outros (DI 01/0915819-3, 01/1051529-8, 02/0011242-7), foi citado, simplesmente, o nome comercial acrescido do número de registro no Ministério da Agricultura.

Assim, e não obstante a recorrente já haver reconhecido o débito e formalizado parcelamento quanto a algumas importações do produto discriminadas no relatório supra, patente que em nenhuma delas o caso se subsume à hipótese objeto do referenciado Ato Declaratório Normativo Cosit nº 12/97.

Portanto, legítima, também, a exigência da multa por falta de LI.

Quanto à alegação de a recorrente, em procedimento anterior, haver sido levada a classificar diversamente o produto, ressalte-se que eventual posicionamento nesse sentido não poderia vincular indefinidamente a Administração a manter interpretação errônea quanto a classificação tarifária de mercadoria. Conforme fundamentado na decisão recorrida, a vinculação quanto à classificação fiscal pretendida resguardaria a empresa tão-somente mediante formalização de processo de consulta, o que não restou caracterizado.

Da possibilidade de se rever de ofício lançamento em que se incorreu em erro de direito

Finalmente, resta examinar a parte do lançamento relativa à DI nº 01/1051529-8.

Sobre a importação em tela, releva mencionar que referido procedimento já tinha sido objeto da lavratura de auto de infração, constante do processo nº 11128.004701/2002-78, o que redundou no lançamento e nos recolhimentos de R\$ 500,00 (código de receita 6340 – Multa por erro na classificação fiscal) e de R\$ 3.647,30 (código de receita 5149 – Multa por falta de LI) (v. fls. 111). O valor de R\$ 3.647,30 representa 50% da multa por falta de LI lavrada contra o sujeito passivo, no valor de R\$ 7.294,60 (v. fls. 110).

Referida importação (DI nº 01/1051529-8) **também foi reexaminada no procedimento fiscal ora analisado**, por meio do qual foi constituído crédito tributário relativo

exclusivamente ao Imposto sobre as Importações (ver tabela consignada no relatório anexo a este voto). Portanto, acertadamente, não houve formalização das multas lavradas no auto de infração de que trata o processo nº 11128.004701/2002-78.

Como se vê, a importação em tela já havia sido objeto de exame por parte da autoridade administrativa, que, na ocasião, entendera que referido produto importado deveria ser classificado no código 3003.20.99 (este havia sido classificado pelo importador na NCM 2933.59.99). Agora, resolveu a fiscalização novamente modificar a classificação do produto para a NCM 2309.90.90 (a correta).

É verdade que o Código Tributário Nacional veda a mudança de critério jurídico adotado pela Fazenda Pública em lançamento previamente formalizado em nome do sujeito passivo. Tal vedação se dá por força do artigo 146 do CTN, segundo o qual “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” (grifei).

Mas a conduta oficial em comento **não pode ser tipificada como mudança de critério jurídico, uma vez que, na realidade sob exame, não se evidencia pluralidade de possibilidades jurídicas legítimas de interpretação da norma** (v.g., duas classificações possíveis, o que não se admite), mas de situação em que a autoridade administrativa, num primeiro momento, não aceitando a (errônea) classificação da empresa, também equivocou-se na aplicação da norma, adotando código tarifário igualmente incorreto, equívoco só corrigido num segundo momento, por meio da formalização de novo lançamento.

Temos, pois, no primeiro momento, situação típica em que a autoridade aduaneira incorreu em **erro de direito**, decorrente da inadequada interpretação das normas aplicáveis à classificação fiscal de mercadorias.

Tal pensamento está em sintonia com a doutrina de Hugo de Brito Machado², conforme disposto abaixo:

Não se trata da questão relativa ao erro. Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

*Há **erro de direito** quando o lançamento é feito **ilegalmente**, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do Direito oferece. **Há mudança de critério jurídico** quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.*

(Grifos nossos. Destaques em negrito do autor)

Assim, considerando o disposto no artigo 149, inciso IX, do CTN (revisão de ofício do lançamento *quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou*

formalidade especial), e ainda, que o lançamento foi formalizado dentro do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, legítima a modificação (correção) do código tarifário e a constituição do crédito tributário correspondente ao Imposto sobre as Importações daí decorrente, por meio de novo lançamento fiscal.

No mesmo sentido, Corintha Oliveira Machado³:

Ao nosso sentir, a caracterização de erro de fato e de erro de direito, além de apresentar grau de dificuldade elevado, não seria verdadeiramente importante, no que tange ao lançamento tributário, pois as duas hipóteses de alteração dos elementos componentes do ato constitutivo do crédito fiscal no CTN: i) retificação da declaração prestada pelo sujeito passivo (art. 147, §§ 1º e 2º); e ii) revisão de ofício (art. 149, incisos I, IV, VII, VIII e IX), não fazem distinção entre os tipos de erro, e assim, pensamos lógico aceitar tanto erro de fato como de direito para alterar os elementos do crédito, pois se a lei não restringe não cabe ao intérprete fazê-lo, sob pena de inovar o direito posto.

[...]

Vale aduzir, outrossim, que os elementos de direito também podem ter sido utilizados de forma errônea pelo agente do Fisco (não por errada compreensão da lei, com a devida vênia de Hugo de Brito Machado, mas sim por contrariar orientação da Administração Tributária Aduaneira sobre o assunto na época da conferência aduaneira),(22) e a correção dessa interpretação em desalinho com as normas gerais administrativo-tributárias pode e deve ser feita em revisão aduaneira, sem atropelo do art. 146 do CTN, pois houve erro de direito que deve ser expungido até o fim do procedimento fiscal competente. É preciso ter em vista que a revisão aduaneira é a última fase do despacho aduaneiro. Este não termina com o desembaraço aduaneiro, como aparenta, e a maior parte das pessoas acredita. Aqui podemos asseverar, sem medo de equívocos, que as aparências enganam.

De outra banda, se o despacho aduaneiro é do tipo sujeito a revisão de ofício de lançamento verdadeiramente (não é revisão de declaração), o Fisco deve agir sempre tendo bem presente o preceituado nos dispositivos 146 e 149 do CTN, não lhe sendo lícito interpretar diversamente as Regras gerais ou as publicações complementares simplesmente porque o auditor-fiscal errou na compreensão da lei anteriormente, ou mesmo trazer novas provas para afastar as constantes do despacho aduaneiro, por serem aquelas de maior quilate ou precisão que estas. Os indigitados artigos do Código têm por fim assegurar um mínimo de segurança jurídica aos contribuintes, sem prejuízo da Fazenda Nacional.

[...]

Finalmente, em sintonia com a exegese aqui defendida, a seguinte jurisprudência:

MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUTÁRIO – REVISÃO DA DECISÃO QUE EXCLUIU DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO A MULTA PECUNIÁRIA E

³ **A modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento tributário aduaneiro.** FISCOsoft, São Paulo,

OS JUROS DE MORA RELATIVOS AO PERÍODO POSTERIOR À DECRETAÇÃO DE FALÊNCIA, EM VIRTUDE DO PARECER PGFN CDA Nº. 1.400/99 – ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 146 DO CTN – INOCORRÊNCIA. 1. O artigo 60 da Lei nº. 9.430/96 mostra-se estranho ao deslinde do presente mandamus, conforme corretamente apontado pela autoridade coatora. 2. O mencionado dispositivo legal somente é aplicável às operações realizadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização do ativo e pagamento do passivo do contribuinte, o que não se verificou no caso em apreço. 3. Na verdade, o nó górdio da questão cinge-se em definir se houve ou não afronta ao artigo 146 do CTN, em razão do ato da autoridade coatora de rever sua decisão de fls. 42 em virtude do Parecer PGFN CDA nº. 1400/99, passando a exigir da apelante os valores referentes à multa pecuniária e aos juros de mora relativos ao período anterior à decretação da liquidação extrajudicial. 4. De acordo com o professor Hugo de Brito Machado, a mudança de critério jurídico a que se refere o artigo 146 do CTN não diz respeito ao erro, seja ele de fato ou de direito. Para ele, se terá a mudança do critério jurídico quando a autoridade administrativa, após ter adotado uma entre as várias alternativas expressamente admitidas pela lei, altera o lançamento mediante a escolha de outra das hipóteses admitidas. 5. Por outro lado, segundo ainda o aludido autor, se teria o erro de direito nas hipótese em que o lançamento é feito ilegalmente, seja em virtude da ignorância ou da errada compreensão da lei. 6. No caso em análise a única solução válida para a hipótese era aquela prevista no Parecer PGFN CDA nº. 1.400/99, que somente foi adotada pela autoridade coatora quando da revisão da decisão de fls. 42. 7. Tem-se, dessa forma, uma hipótese de erro de direito, decorrente da ignorância ou da errada compreensão da lei pela autoridade coatora, não restando configurada, portanto, qualquer violação ao artigo 146 do CTN. 8. Apelação conhecida e improvida.

(Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Terceira Turma Especializada. Apelação em Mandado de Segurança nº 200102010366350. Relator: Des. Federal Paulo Barata. Data da decisão: 12/08/2008. Publicado no DJU de 21/08/2008, p. 325. Decisão unânime)

TRIBUTARIO - LANÇAMENTO SUPLEMENTAR DE IMPOSTO DE RENDA - REVISÃO DE OFÍCIO - ERRO DE DIREITO. 1. A DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA A TÍTULO DE GASTOS PESSOAIS DE LOCOMOÇÃO SO E POSSIVEL QUANDO CORREREM POR CONTA DO EMPREGADO (ART-47, INCISO-6, RIR/80). 2. ADMISSIVEL A REVISÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO SEMPRE QUE OCORRER ERRO DE DIREITO. ERRO DE INTERPRETAÇÃO DA MARGEM A CORRETIVO. 3. A REITERAÇÃO DE EQUIVOCADA DECISÃO ADMINISTRATIVA NÃO CONSTITUI FONTE DE DIREITO. INAPLICABILIDADE DO ART-100, INCISO-3, CTN. 4. APELAÇÃO DESPROVIDA.

(Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Primeira Turma. Apelação Cível nº 8904152704. Relator: Des. José Carlos Cal Garcia. Data da decisão: 09/11/1989. Publicado no DJU de 29/11/1989. Decisão unânime)

(grifos nossos)

Deixo registrado, contudo, que há farta jurisprudência em sentido contrário, qual seja, não admitindo a revisão de ofício do lançamento motivado por erro de direito.

No entanto, posiciono-me aqui pela possibilidade legal de revisão do lançamento em tais casos, por entender ser tal interpretação a que mais se coaduna com o CTN.

Processo nº 10831.006649/2006-17
Acórdão n.º **3802-00.892**

S3-TE02
Fl. 599

Assim, voto também pela manutenção da parte do crédito tributário correspondente à DI nº 01/1051529-8, no montante de R\$ 2.553,11, relativo ao Imposto sobre as Importações.

Da conclusão

Por todo o exposto, voto para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.**

Sala de Sessões, em 20 de março de 2012.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator