



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 10845.000754/94-81  
Recurso n.º : RD/302-0.462 (302-117.237)  
Matéria : CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : INDÚSTRIAS QUÍMICAS TAUBATÉ S/A  
Sessão de : 30 de junho de 2003  
Acórdão n.º : CSRF/03-03.559

Incabível no caso a multa prevista no artigo 4º da Lei nº 8.218/91, com redução de 75% previsto no artigo 44º da Lei nº 9.430/96, ex-vi o princípio da tipicidade da norma penal tributária e o Ato Declaratório (Normativo) da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação nº 10, de 16 de janeiro de 1997.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MOACYR ELOY DE MEDEIROS, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ, HENRIQUE PRADO MEGDA, PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES e JOÃO HOLANDA COSTA.

Processo nº : 10845.000754/94-81  
Acórdão nº : CSRF/03-03.559  
Recurso n.º : 10845.000754/94-81  
Interessada : INDÚSTRIAS QUÍMICAS TAUBATÉ S/A

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra decisão da d. 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que lavrou o Acórdão 302-34.817, com a seguinte ementa:

### *"CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*O produto de nome comercial ACTICIDE 14, segundo o Laudo do Labana é uma preparação antimicrobiana à base de uma solução aquosa de 5-Cloro-2-Metil-4-Isotiasolin-3-ona, adequando-se, por suas características no código TAB/SH 3808.90.9999. Incabível in casu a multa punitiva, face ao que dispõe o Ato Declaratório (Normativo) COSIT 10/97.*

### *RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO."*

Sob os argumentos citados na ementa, por unanimidade de votos, decidiu-se dar provimento parcial ao Recurso Voluntário.

A Procuradoria da Fazenda Nacional ofereceu Recurso Especial de Divergência, com o fim de reestabelecer a multa prevista no artigo 4º, inciso I da Lei 8.218/91, aduzindo em síntese que:

- i) ao contrário do entendimento demonstrado no acórdão recorrido, apresenta como paradigma o Acórdão 301-27.548, prolatado pela 1ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, em caso que também analisou equívoco no tocante à descrição de mercadoria com nova classificação tarifária da mercadoria, onde restou assentado ser devida a penalidade do artigo 4º, inciso I da Lei 8.218/91, como se denota da ementa:



Processo nº : 10845.000754/94-81  
Acórdão nº : CSRF/03-03.559

**"CLASSIFICAÇÃO.**

( ... )

2. Descrição incorreta acarreta desclassificação fiscal, diferença tributária a recolher e multa do art.4º, inc.I, da Lei 8.218/91.

Recurso negado."

- ii) o Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 10/97, invocado pelo acórdão recorrido, é inaplicável ao caso em tela, porque "tal ato declaratório é claro ao afirmar que a penalidade do artigo 4º da Lei nº 8.218/91 somente é indevida na hipótese de classificação tarifária errônea, quando o importador tiver corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado."
- iii) no caso em exame, "não houve por parte da contribuinte a correta descrição do produto, considerando que a mercadoria era uma preparação antimicrobiana à base de uma solução aquosa de 5-Cloro-2-Metil-4-Isotiazolin-3-ona e a empresa havia consignado que tal mercadoria seria 1000 quilos de Acticide 14, classificando-a no código tarifário 2914.70.9900 (alíquota zero – nominal fixada para o produto "5-Cloro-2-Metil-4-Isotiazolin-3-ona", Portaria nº 402, de 23 de julho de 1993 do Ministério da Fazenda)."
- iv) é patente o fato de que incorreu descrição correta da mercadoria importada, condição para a aplicação do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 10, de 16 de janeiro de 1997;
- v) por fim, aduz que "de uma mera leitura do artigo 4º, inciso I da Lei nº 8.218/91, observamos claramente que a mera falta de recolhimento do imposto devido já dando ensejo a aplicação da multa ali consignada, ainda mais quando a descrição do produto se mostrou patentemente equivocada."



Processo nº : 10845.000754/94-81  
Acórdão nº : CSRF/03-03.559

Requer pela reforma do acórdão recorrido, a fim de que seja mantida a penalidade do artigo 4º, inciso I da Lei nº 8.218/91.

Instada a oferecer contra-razões, a contribuinte compareceu alegando que, o julgado no acórdão trazido pela Fazenda Nacional como paradigma, traz questões fáticas e jurídicas de natureza diversa, envolvendo a multa do artigo 526-II do RA, por falta de Guia de Importação, o deslinde da classificação e multa do artigo 40, inciso I, da Lei 8.218/91, num só evento decisório, sendo que resta claro que o julgado não examinou ou discutiu o Ato Declaratório Normativo COSIT 10/97, já que foi exarado em 1993 e o ato é de 1997.

Pela falta de apresentação de divergência jurisprudencial, requer pelo não conhecimento do Recurso Especial.

É o Relatório.



Processo nº : 10845.000754/94-81  
Acórdão nº : CSRF/03-03.559

## VOTO

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Em relação à penalidade cabe ressaltar que, entendendo inaplicável a multa capitulada no art. 4º, inciso I, da Lei 8.218/91, com redação alterada pela Lei n.º 9.430/96, art. 44, inciso I:

Dispõe o art. 4º da Lei 8.218/91:

**Art. 4º. Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:**

**I - de 100% (cem por cento), nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"**

A sanção tributária consiste na consequência da prática de um ilícito tributário, ou seja, do descumprimento de um dever imposto pela legislação tributária, ou no caso, do não pagamento dos tributos quando do desembaraço aduaneiro, em face da suspensão do crédito tributário por medida liminar em processo judicial. Tratando-se de imposição feita pelo Estado, toda sanção tributária deve encontrar-se definida previamente em lei de forma a garantir a segurança do contribuinte no sentido de poder apreciar a consequência a que estará sujeito se praticar determinada conduta.

Nesse contexto, insere-se a multa como sanção tributária de natureza pecuniária, tendo como espécies a denominada multa moratória e a multa punitiva, sendo a primeira aplicada não a uma infração propriamente dita, mas sim por mero descumprimento de simples dever formal/instrumental.

A multa de mora aplica-se em virtude da demora no pagamento do tributo, acréscimo previsto atualmente pelo art. 84 da Lei nº 8.981/95. Por sua vez, a multa punitiva é utilizada para penalizar o contribuinte por adotar uma conduta caracterizadora de uma infração tributária.



5

Processo nº : 10845.000754/94-81  
Acórdão nº : CSRF/03-03.559

Embora a multa moratória seja assim denominada, possui verdadeiro caráter punitivo. Isso porque não se destina a ressarcir ou indenizar o Fisco pelo prejuízo causado pelo atraso, mas objetiva reprimir e desestimular a conduta do atraso no pagamento do tributo.

A natureza punitiva da multa moratória transparece do fato de que a sua fixação independe do tempo pelo qual se prolongue o atraso. Expressa-se, normalmente, em uma porcentagem fixa aplicada sobre o valor do tributo devido.

O fim punitivo da multa moratória evidencia-se, também, em face da existência dos juros de mora, isto é, aqueles que visam compensar o prejuízo que advém da indisponibilidade do dinheiro que deveria ter sido recolhido como pagamento do tributo.

Os juros moratórios encontram-se previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional que expressamente dispõe, que a aplicação destes não impede a imposição de penalidades previstas na legislação tributária, como é o caso da multa moratória e da punitiva.

Assim, tendo em vista que os juros moratórios cumprem a função de recompor o patrimônio do Fisco, pelo prejuízo decorrente do atraso no pagamento, a multa moratória não teria a mesma natureza. De modo que a sanção intitulada multa moratória visa, verdadeiramente, punir a conduta ilícita.

Dessa forma, tanto a multa de mora como a punitiva têm por objetivo penalizar o contribuinte, diferenciando-se pela causa de sua aplicação, isto é, o atraso no pagamento, ilícito tributário ou qualquer outra razão prevista em lei.

A partir dessas considerações, cabe-nos analisar qual o tipo da multa que é esboçada no artigo 4º, inciso I, da Lei nº8.218/91 e quando deve ocorrer sua aplicação.



Processo nº : 10845.000754/94-81  
Acórdão nº : CSRF/03-03.559

Partindo do pressuposto de que as condutas que dão margem à incidência da multa são a falta de recolhimento, a falta de declaração e a inexatidão desta, não se incluindo a demora no pagamento do tributo, o fato da multa não ter como causa o atraso trata-se de multa punitiva e não moratória.

No que concerne à aplicação, sendo uma sanção, cuja causa é a existência de um ilícito tributário, a imposição depende, essencialmente, como já se afirmou, de previsão anterior em lei e, também, de adequação entre o conteúdo do dispositivo legal e da situação fática.

No caso em tela, a situação fática da Recorrente não se enquadra no artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91. Primeiramente pelo fato de a própria administração reconhecer a especificidade da aplicação da multa de ofício no Ato Declaratório Normativo - COSIT N.º 10/97:

"não constitui infração punível com as multas previstas no artigo 4º, da Lei n.º 8.218/91, de 29 de agosto de 1991 e no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a classificação tarifária errônea ou a indicação indevida de destaque (Ex), desde que o produto esteja corretamente descrito com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do Declarante.

Da análise cuidadosa da orientação da Fazenda Nacional às repartições fiscalizadoras e julgadoras, percebe-se que a conjunção "e", que grifei no texto acima, impõe que as condutas relacionadas como infradoras deverão estar acompanhadas do intuito doloso ou da má-fé.

Cabe ressaltar que a norma em comento foi redigida com o fim de excluir do abundante rol dos contribuintes sujeitos à multa de ofício, aqueles que não tiverem agido com dolo ou má-fé.



Processo nº : 10845.000754/94-81  
Acórdão nº : CSRF/03-03.559

Nesse ponto, percebe-se que nos autos não ficou comprovado que o ato do contribuinte foi realizado de má-fé ou dolo, e que a descrição dada à mercadoria foi suficiente para que a fiscalização reconhecesse o produto importado, restando por definir, tão somente, a densidade para determinar se poderia ou não a recorrente fazer uso do "ex".

Com efeito, a classificação fiscal é um tecnicismo que, como bem se pode verificar dos autos, por vezes, necessita de laudo técnico para definir as características intrínsecas do produto, ou seja, como se poderia imputar uma responsabilidade ao importador, se, o próprio fiscal necessitou de um laudo para dizer qual produto seria aquele? Ora, (i) se a norma contida no ADN n.º 10/97, ressalva os casos de erro de descrição com intuito doloso ou de má-fé, (ii) foi necessário um laudo para verificar qual a mercadoria importada e (iii) a conclusão apontou, tão-somente, uma divergência de densidade; não se pode imputar à Recorrente a pecha de má-fé, dolo, ou ainda, no meu entender, de declaração inexata.

Ademais, o contribuinte logrou êxito em descrever a mercadoria de forma que fosse reconhecível no momento do despacho aduaneiro, tendo sido levantada a dúvida pela indicação do "ex".

De outro lado, também, não se dá o enquadramento legal no que concerne a outras condutas que motivam a imposição da multa, isto é, a falta de declaração e a inexatidão desta, pois houve conteúdo declarativo suficientemente regular para a fiscalização lançar os tributos relativos à mercadoria nacionalizada.

Contudo, não é de hoje que há invariável confusão entre as condutas de falta de recolhimento e de atraso de recolhimento. Tanto que entendi conveniente avançar a discussão nestes autos e trazer à baila a lição do Ex-Juiz Federal do Tribunal de Regional Federal da 5ª Região Hugo de Brito Machado:

**"a) Multa por falta de recolhimento do tributo.**



Processo nº : 10845.000754/94-81  
Acórdão nº : CSRF/03-03.559

**Não é fácil distinguir a *falta de recolhimento* do *atraso no pagamento* do tributo. Se dissermos que o *atraso* se distingue da *falta* porque no primeiro o sujeito passivo, mesmo com atraso, paga por sua própria iniciativa, antes de qualquer ação fiscal, não se poderá cogitar da multa pelo *atraso*, eis que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade.**

**Entendemos, portanto, que a falta de pagamento do tributo somente se caracteriza pela situação em que o fato gerador da correspondente obrigação não é levado ao conhecimento do fisco.**

**b) Multa por atraso no pagamento do tributo.**

**É a multa que tem como hipótese de incidência a situação em que o sujeito passivo, havendo cumprido todas as suas obrigações acessórias, e tendo dado conhecimento à autoridade administrativa da ocorrência do respectivo fato gerador, de sorte que esta fique com todas as condições de fazer o correspondente lançamento, não efetua ele o pagamento do tributo no prazo legal, ensejando a instauração de ação fiscal cujo objetivo, no caso, não é *apurar*, mas simplesmente *cobrar* o tributo."**

(in Caderno de Pesquisas Tributárias, n.º 4, Sanção Tributária, Resenha Tributária, São Paulo, 1979, p.250 e 251.)

Assim sendo, entendo ser inadequado classificar a conduta da Recorrente como falta de recolhimento, para capitulação da multa de ofício.

Diante do exposto JULGO IMPROCEDENTE o Recurso de Divergência, para manter o entendimento manifestado no v. Acórdão recorrido, no que diz respeito à inaplicabilidade de multa prevista no artigo 4º da Lei 8.218/91, de caráter punitivo, nos termos do Ato Declaratório 10/97.

Sala das Sessões – DF, em 30 de junho de 2003

  
NILTON LUIZ BARTOLI