



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.000364/2011-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.683 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2021
Recorrente SCHULZ S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. REVISÃO ADUANEIRA. LANÇAMENTO.

Em decorrência de incorreção na classificação fiscal adotada pelo importador, é devido o lançamento de ofício, em procedimento de revisão aduaneira, das diferenças de tributos e contribuições, seus correspondentes consectários legais, além das penalidades previstas.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. AUTORIDADE ADUANEIRA. COMPETÊNCIA.

A competência para efetuar a classificação fiscal é do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, não se tratando de aspecto a ser dirimido mediante laudo técnico pericial.

MULTA POR ERRO NA CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA.

Diante do erro na classificação da mercadoria importada é de se aplicar a multa prevista para esta hipótese.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. O conselheiro Jorge Lima Abud propôs a conversão do julgamento em diligência, que foi negado pelos demais conselheiros.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Jorge Lima Abud, Paulo Regis Venter (Suplente), Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Ausente o Conselheiro Vinícius Guimarães.

Relatório

Por bem retratar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de Auto de Infração com exigência de II, IPI, PIS, COFINS bem como a respectiva multa de II prevista no RA.

Segundo a Fiscalização, o importador submeteu a despacho de importação "Circuitos Impresso em Componentes Eletrônicos, Montado - "interface eletrônica" na posição NCM 8538.90.10 (fl.153). A Fiscalização entendeu como código correto a NCM 8537.10.90.

Sendo assim, cobrou-se a diferença de imposto/contribuições, apurada em face de tal incorreção, somada aos acréscimos legais devidos.

Intimada do Auto de Infração em 12/05/2011 (fl.04), a interessada apresentou impugnação e documentos em 10/06/2011, juntados às fls. 542 e seguintes, alegando em síntese:

Há nulidade da autuação em decorrência da restrição da revisão aduaneira aos produtos parametrizados nos canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira;

A contribuinte não pode ser prejudicada em razão de mudança de critério jurídico (art.146, CTN);

Há nulidade da autuação em decorrência da ausência de perícia técnica consubstanciada as reclassificações fiscais das mercadorias;

O produto importado é um componente acessório tratando-se de interface eletrônica pertencente ao código 8538.90.10;

Apenas a interface eletrônica não é capaz de exercer as funções de compressor de ar sem a integração dos demais elementos que a compõem;

Não é devida a multa por erro de classificação, pois o código adotado pela requerente é correta;

Não é cabível multa por erro de classificação fiscal de acordo com o ADE COSIT n.º 12/97.

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação para manter o lançamento fiscal, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

É exigível a diferença de tributos e/ou contribuições bem como das multas regulamentares quando da ocorrência de erro na classificação fiscal na importação.

Contra a decisão proferida pela instância "a quo", a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, suas razões de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

I. Tempestividade

O recurso voluntário é tempestivo, posto que apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 56, do Decreto n.º 70.235/72¹.

II – Do Recurso Voluntário

Conforme exposto anteriormente, a Recorrente em sede recursal reproduziu suas alegações de defesa. Em relação as preliminares de nulidades arguidas pela Recorrente, informo que referidas questões já foram alvo de análise nos autos do PA 10920.001467/2010-29 e, foram rejeitadas nos seguintes termos:

Da possibilidade de revisão aduaneira

A impugnante insurge-se contra o lançamento decorrente de revisão aduaneira em relação às importações que anteriormente haviam sido parametrizadas nos canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira, suscitando mudança de interpretação, em violação ao art. 146 do CTN.

Ocorre que as informações constantes das Declarações de Importação desembaraçadas, incluindo a classificação fiscal, não eram definitivas e, portanto, não há que se falar em mudança de critério jurídico. Nesse aspecto, o disposto no art. 54 do Decreto-lei n.º 37, de 1966 (com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-lei n.º 2.472, de 1988) autoriza o fisco a reexaminar, no prazo de cinco anos, contados do registro da Declaração de Importação, a exatidão das informações prestadas pelo importador por ocasião do despacho aduaneiro, com vistas a apurar a regularidade do pagamento do imposto ou do benefício fiscal aplicado:

“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.” (Grifou-se)

Para os fatos geradores em questão, a regulamentação do art. 54 do Decreto-lei n.º 37, de 1966, foi dada pelos art. 570 do Decreto n.º 4.543, de 2002, e, posteriormente, pelo art. 638 do Decreto n.º 6.759, de 2009, que assim dispôs:

“Art. 638. 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 n.º 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 2.º; 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 n.º 2.472, de 1988, art. 2.º); e

¹ Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência. (Vide Lei n.º 9.430, de 1996)

II- do registro de exportação.

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

A revisão aduaneira, como determinada nos citados Regulamentos Aduaneiros, não é opção da Fazenda, mas imposição que abrange a exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, tenha ela sido desembaraçada com ou sem conferência aduaneira. O Regulamento não excepcionou do procedimento de revisão aduaneira as declarações de importação que tenham sido objeto de qualquer tipo de conferência aduaneira por ocasião da apresentação da declaração de importação e respectivo desembaraço das mercadorias amparadas no registro das mesmas. Neste sentido o §§ 1º e 2º transcritos estabelecem como limitação ao procedimento o prazo decadencial, de cinco anos, como previsto nos artigos 752 e 753 do Decreto n.º 6.759, de 2009.

Cabe destacar que os eventuais procedimentos de conferência que tenham sido realizados no curso do despacho de importação e conseqüente desembaraço das mercadorias, não têm efeito homologatório do lançamento. A evidência disso é que, no caso dos impostos incidentes na importação, a lei obriga o sujeito passivo a antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, conforme dispõe o artigo 27 do Decreto-lei n.º 37, de 1966 (combinado com o artigo 106 do Decreto n.º 4.543, de 2002). Essa característica insere o imposto na modalidade de lançamento por homologação, que se materializa, nos termos do artigo 150, do Código Tributário Nacional – CTN (da Lei n.º 5.172, de 1966), quando a autoridade, tomando conhecimento do pagamento antecipado pelo contribuinte, expressamente o homologa (homologação expressa) ou, tendo havido o pagamento antecipado pelo contribuinte, após decorridos cinco anos do fato gerador sem que a Fazenda se tenha pronunciado (homologação tácita).

No presente caso, não se cogita de nenhuma das duas hipóteses acima. Homologação tácita não houve, uma vez que, por ocasião do lançamento de ofício ora discutido, não havia transcorrido o prazo de cinco anos do fato gerador (registro das DI's). Homologação expressa também não, já que para configurá-la no despacho aduaneiro haveria de existir ato expresse nesse sentido, conforme exigência do artigo 150 do CTN. O desembaraço aduaneiro desprovido de expressa homologação da autoridade fiscal antes de decorrido o prazo de cinco anos da data do registro da DI não constitui nem adoção de critério jurídico nem ato de homologação de lançamento.

Nesse mister, o reexame do despacho aduaneiro com a finalidade de verificar a regularidade da importação quanto aos aspectos fiscais, entre os quais a classificação das mercadorias em face da legislação vigente à época do despacho, constitui prerrogativa legal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme se verifica do dispositivo legal supratranscrito, sem que tal fato se configure mudança de critério jurídico nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Assim, a alegação da impugnante, de que houve mudança de critério jurídico, carece de amparo legal, pelo que deve ser afastada. Com efeito, tal como definido no artigo 571, do Regulamento Aduaneiro, o desembaraço não é ato de homologação do lançamento, conforme já previamente destacado. Na realidade, consiste em ato administrativo da autoridade fiscal destinado a registrar a conclusão da conferência aduaneira, permitindo assim a liberação das mercadorias declaradas na DI para que as mesmas sejam entregues ao importador (artigo 576 do Regulamento), sem qualquer alusão à homologação de lançamento, razão por que representa mero ato de controle, sem qualquer efeito constitutivo.

Quanto à possibilidade de se proceder à revisão aduaneira, considerando o desembaraço anteriormente efetuado, mesmo na hipótese de DIs parametrizadas nos canais amarelo e vermelho de conferência, cabe transcrever excerto do voto proferido pelo julgador da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, Auditor-Fiscal Leonardo Leão Ganem, que analisou igual situação que neste se apresenta, identificando os aspectos pertinentes à discussão e esclarecendo o alcance dos atos envolvidos, concluindo pela regularidade do lançamento decorrente do procedimento fiscal assim realizado, sem ofensa ao art. 146 do CTN:

“Da Revisão Após o Despacho Aduaneiro

43. Não se deve erroneamente imputar ao desembaraço aduaneiro o caráter de ato homologatório do pagamento efetuado, da classificação indicada pelo importador na DI ou de quaisquer outros aspectos fiscais da importação. Essa ilação é evidenciada pelo art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-lei nº 2.472/1988, o qual autoriza expressamente o Fisco a examinar, no prazo de cinco anos do registro da DI, a regularidade do pagamento do imposto e da exatidão das informações prestadas pelo importador, por ocasião do despacho aduaneiro.

44. Portanto, estando os despachos sujeitos à revisão, por não haver transcorrido o interregno legal que lhes atribua o caráter de imutabilidade, isso dispendo o fisco da prerrogativa de reexaminar a regularidade da importação, no período quinquenal, e exigir eventuais diferenças de tributos, multas e juros, inclusive decorrentes de classificação fiscal errônea da mercadoria. Cabe aduzir que eventual erro de fato ou de direito, ocorrido durante o despacho, seja por ato da autoridade administrativa, seja por ação do importador, não obsta a revisão aduaneira.

45. Em face dos dispositivos legais acima mencionados, conclui-se que quaisquer dos procedimentos administrativos realizados no curso do despacho de importação não têm efeito homologatório das informações prestadas na DI e tampouco têm o condão de representar o entendimento formal, oficial e definitivo acerca da classificação da mercadoria ou de algum outro aspecto relativo à importação.

46. Deve-se ter conta que eventual conferência realizada no curso do despacho não vai além de uma verificação preliminar e perfunctória. Não poderia ser diferente: os exames aprofundados e as diligências minuciosas não se compadecem com a celeridade que se deve imprimir ao despacho aduaneiro, só sendo realizados posteriormente à importação, exceto nas hipóteses de irregularidades ostensivas. Assim reclamam os intervenientes do comércio internacional e o próprio Estado, sempre a exigirem prestação das repartições alfandegárias. Daí o porquê de prever, a legislação aduaneira, mecanismos de seleção e distribuição das declarações por canais de conferência, possibilitando, cada vez com maior frequência, que ocorra, por meio do canal verde, o desembaraço automático da mercadoria sem exame de valor aduaneiro, sem análise documental e, até mesmo, sem verificação física, situação em que nenhum ato é praticado pela autoridade administrativa, pelo que, à obviedade, sequer caberia aventar a existência de prática reiterada.

47. Mesmo nos casos em que a parametrização conduza a DI para o canal vermelho, em que é feita a conferência documental e física referente à mercadoria e à operação de importação, não se descarta a possibilidade de que eventuais erros cometidos passem despercebidos, somente vindo a ser detectados posteriormente, em procedimento de revisão aduaneira. Tal situação se mostra ainda mais frequente quando se trata de classificação de mercadoria, tarefa que implica colheita de dados sobre o produto, consulta a catálogos técnicos, exames periciais, elaboração de

laudos etc, atividades, por razões óbvias, muitas vezes insuscetíveis de serem realizadas conclusivamente durante o despacho.

48. *A jurisprudência administrativa referenda esse entendimento. Cita-se, como exemplo, o Acórdão, cuja ementa está assim redigida:*

'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 84.48.49.99.99. Negado provimento ao recurso.'

49. *É bastante elucidativo o voto proferido pela Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, em Acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no qual adota entendimento manifestado pela Conselheira Nayra Bastos Manatta, cujos excertos se transcrevem a seguir:*

'Quanto ao fato de que algumas DI foram objeto inclusive de conferência física, quando do seu desembaraço aduaneiro, isto não invalida a revisão aduaneira, nem implica que esta não poderá mais ser realizada ou que, se, durante a sua realização, for constatada alguma irregularidade na importação, não pode mais ser objeto de lançamento por ter sido conferido o status de nacionalizada as mercadorias importadas.

Assim sendo, entendo ser perfeitamente cabível a realização de revisão aduaneira em qualquer importação realizada, tenha ou não ocorrido a conferência física das mercadorias importadas para que se concluísse o despacho aduaneiro de importação através do desembaraço aduaneiro destas mercadorias.'

50. *Em se tratando dos tributos incidentes na importação, a lei obriga o sujeito passivo a antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Especificamente no caso do Imposto de Importação, nesse sentido dispõe o art. 27 do Decreto-lei n.º 37/1966, c/c os arts. 107 e 108 do Decreto n.º 6.759/2009, de acordo com os quais o pagamento deve ocorrer no ato do registro da DI.*

51. *Conforme disciplinam ainda os artigos 11 e 15, inciso IV, da Instrução Normativa RFB n.º 680/2006, o pagamento dos tributos e contribuições incidentes na importação é feito mediante débito automático em conta-corrente bancária do importador, sendo que o registro da DI somente é efetivado após a ocorrência do citado débito, sem que haja qualquer exame prévio pela autoridade aduaneira.*

52. *Essa característica, indubitavelmente, insere os mencionados tributos na modalidade de lançamento por homologação que, nos termos do art. 150 do CTN, somente pode se materializar em duas situações: a) quando a autoridade, tomando conhecimento do recolhimento antecipado pelo contribuinte, expressamente o homologa (homologação expressa) ou b) com o decurso do prazo de cinco anos do fato gerador sem que a Fazenda se tenha pronunciado (homologação tácita). Afora esses dois meios estabelecidos na lei, não se consuma o lançamento por homologação em quaisquer outras hipóteses (p. ex. desembaraço de mercadoria, conferência aduaneira, exame documental etc).*

53. No presente caso, homologação tácita não houve, uma vez que, por ocasião do presente lançamento de ofício, não havia transcorrido o prazo de cinco anos dos fatos geradores. Muito menos houve homologação expressa, já que para concretizá-la haveria de existir ato administrativo expresso no sentido de homologar o pagamento realizado, atestando a regularidade da importação, o que só então configuraria o lançamento, conforme exigência do artigo 150 do CTN.

54. Não se pode presumir a existência de um lançamento ou confundi-lo com a prática de atos diversos realizados durante o despacho de importação, uma vez que aquele somente se efetiva nos termos da lei, ou seja, se preenchidos todos os requisitos legais para sua configuração jurídica. Em realidade, o desembaraço decorre meramente da eventual conferência da mercadoria e de algumas informações a ela pertinentes, sem que isso caracterize homologação, razão porque representa mero ato de controle aduaneiro, sem qualquer efeito constitutivo do crédito tributário.

55. Seria mesmo impertinente cogitar de lançamento como ato administrativo inerente ao despacho aduaneiro de importação, visto que essa proposição estaria absolutamente incompatível com a realidade dos fatos e com a legislação de regência. Com efeito, no procedimento do despacho aduaneiro, não há previsão legal de nenhum ato a ser praticado pela autoridade fiscal com a natureza de lançamento.

56. Por isso mesmo é que a lei prevê o instituto da revisão aduaneira, mediante qual a autoridade fiscal dispõe de um prazo de cinco anos para reexaminar com profundidade todos os aspectos fiscais do despacho, dentre eles o valor pago antecipadamente, a classificação da mercadoria, o benefício fiscal pleiteado e outros aspectos, com vista a homologar ou não os atos praticados, aí sim, realizando o lançamento por homologação se confirmada a regularidade da importação, ou efetuar um lançamento de ofício, caso detectada alguma irregularidade de que tenha resultado falta ou insuficiência de pagamento dos tributos e/ou que enseje a aplicação de penalidades.

57. No caso em tela, a autoridade fiscal detectou a insuficiência de recolhimento dos tributos, em razão da classificação tarifária errônea, deixando de promover a homologação e constituindo o crédito tributário por meio de um lançamento de ofício.

58. O despacho aduaneiro, por não ser concludente, é destituído do atributo da definitividade. Trata-se, em verdade, de ato praticado a título precário, com esteio em uma verificação preliminar e perfunctória dos aspectos relativos à importação, subsistindo nessa condição até que se ultime a revisão aduaneira, transmutado-se em ato jurídico perfeito, tornando-se, assim, imutável, seja pela homologação expressa, seja pelo decurso do prazo decadencial.

59. Essa é uma característica peculiar dos atos praticados durante o despacho aduaneiro, dotados de provisoriedade e transitoriedade, decorrentes de uma cognição sumária e superficial sobre a operação de importação, passíveis, portanto, de modificação, por estarem sujeitos à ulterior homologação, por força de expressa previsão legal.

60. Recente Acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais chancela esse entendimento:

'VIOLAÇÃO AO ART. 146 DO CTN, INOCORRÊNCIA. O desembaraço aduaneiro não se confunde com a homologação do lançamento promovido no despacho de importação, que somente se dá após a conclusão da correspondente Revisão Aduaneira ou o transcurso do prazo legal para sua realização. Antes de tal homologação expressa ou tácita, portanto, correta é a retificação da classificação

fiscal informada pelo sujeito passivo, plenamente respaldada no art. 149, IV do Código Tributário Nacional.'

Diante do exposto, resta clara a legalidade da reclassificação aduaneira das mercadorias decorrente de revisão aduaneira das DIs ora autuadas.

Da Ausência De Mudança De Critério Jurídico

61. Conforme visto acima, 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.

62. 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.

63. 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.

64. 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.

65. Desta forma, não cabe alegar que, se a importação foi submetida à conferência aduaneira, inclusive com perícia, mesmo a classificação fiscal errônea, constituindo erro de direito, estaria homologada, haja vista que a lavratura do auto de infração em sede de revisão aduaneira, alterando a classificação fiscal da mercadoria, consistiria mudança de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN. Transcreve-se referido artigo, verbis:

"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.(grifos meus)"

66. De se observar que a proibição posta no art. 146 refere-se aos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento (ato de lançar) que é um ato administrativo declaratório/constitutivo.

67. O desembaraço aduaneiro desprovido de expressa homologação da autoridade fiscal antes de decorrido o prazo de cinco anos da data do registro da DI, portanto, não constitui nem adoção de critério jurídico, nem ato de homologação de lançamento.

68. No que se refere à classificação fiscal, portanto, somente existirá um critério jurídico administrativo quando ocorrer um dos casos a seguir:

a) Houver normas exaradas pelas autoridades competentes que disponham especificamente a respeito da classificação fiscal de determinados produtos.

Por exemplo, atos declaratórios e pareceres normativos;

b) A classificação for estabelecida pelas Superintendências da Receita Federal em decisão sobre processo de consulta, anteriormente ao lançamento, quando somente atinge o mesmo contribuinte abrangido pela decisão anterior;

c) No momento do lançamento quando se materializa a necessidade de se proceder a subsunção do fato à norma, ou seja, adotar um critério jurídico relativamente à classificação fiscal, a fim de que o contribuinte possa contestar, conforme se depreende do art. 146 do CTN que expressamente dispõe "... critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento".

69. E se não bastam as razões acima expostas, vamos à jurisprudência. Tomem-se, por exemplo, as ementas:

"A reclassificação de mercadoria levada a efeito pelo fisco em procedimento de revisão aduaneira, não implica em mudança de critério jurídico adotado no curso de despacho, podendo ser efetivada, enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o Crédito Tributário." (Terceiro Conselho de Contribuintes Acórdão 302-32950)

"Revisão Aduaneira. Artigo 54 do Decreto-lei 037/66. Não há mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco quando se trata de reparar uma ilegalidade. Fruição indevida de benefícios fiscais previstos em acordo internacional, vez que os produtos importados não estavam ali contemplados. Recurso negado." (Terceiro Conselho de Contribuintes Acórdão 303-27599)

"A adoção de critério jurídico, conforme consta do art. 146 do CTN, no que se refere à classificação fiscal, só ocorre quando a classificação estiver devidamente estabelecida em:

a) legislação normativa específica, tal como instrução normativa, quando a abrangência é geral, ou seja, engloba todos os contribuintes em situação análoga;

b) processo de consulta ou lançamento, quando somente atinge o mesmo contribuinte abrangido pela decisão anterior." (grifo meu) Acórdão 07-28.863 – 2ª Turma da DRJ/FNS

Dessa forma, conclui-se que a reclassificação fiscal das mercadorias importadas em sede de Revisão Aduaneira não representa mudança nos critérios jurídicos, situação vedada pelo art. 146 do CTN." (Acórdão nº 12-101.314; 4ª Turma da DRJ/RJO; sessão de 29/08/2018)

Adotam-se tais considerações como razões de decidir no presente voto, concluindo-se pela regularidade do lançamento em face da revisão aduaneira efetuada.

Saliente-se, por fim, que a DI nº 06/1185259-9, que a impugnante alega ter sido objeto de exigência fiscal de reclassificação tarifária anterior, não é objeto do presente processo.

Da prescindibilidade de laudo técnico

A impugnante questiona o lançamento por não estar baseado em laudo técnico que dê lastro à reclassificação fiscal das mercadorias, sugerindo dúvida quanto à capacidade técnica das autoridades fiscais e, nesse contexto, vício de motivação no lançamento.

No que se refere à motivação, sobretudo no que concerne à classificação fiscal das mercadorias importadas, não assiste razão à impugnante.

Os autos de infração apresentam dados suficientes para a caracterização, sob ótica da fiscalização, da irregularidade constada, assim como relacionam o enquadramento legal que os embasa. A descrição fiscal identifica as razões que conduziram à conclusão de que houve a classificação fiscal incorreta das mercadorias importadas no registro das DI e os dispositivos legais apontados se

mostram condizentes com os lançamentos efetuados, concernentes à constituição de crédito tributário advindo de diferenças de alíquotas aplicáveis e de penalidade por erro de classificação fiscal de mercadoria. Tais elementos propiciaram condições à interessada de compreender a apuração fiscal, demonstrando os pressupostos de fato e de direito em que se encontram lastreados os lançamentos, caracterizando os fatos geradores dos créditos formalizados e permitindo e exercício pleno do direito de defesa.

De outra parte, a divergência quanto à força probatória dos elementos que instruem os autos de infração, por óbvio, não é de natureza preliminar, mas relativa ao seu conteúdo. Se a acusação fiscal carece de prova, ter-se-á, em vez de cerceado o direito de defesa da impugnante – que lhe foi facultado e efetivamente exercido –, produzido um lançamento improcedente, o que demanda, para a conclusão correspondente, análise do conjunto probatório aventado.

Quanto à alegada necessidade de prova técnica/pericial, não se vislumbra nessa tese razão suficiente para macular o lançamento. A competência para efetuar a classificação fiscal é do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, não se tratando de aspecto a ser dirimido mediante laudo técnico pericial (§ 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972), que se destinaria a eventuais esclarecimentos em relação à identificação dos produtos, sobretudo em face de suas naturezas e de suas características funcionais e técnicas. Além de deter a prerrogativa de efetuar a classificação fiscal, autoridade aduaneira tem liberdade de convicção na análise e na coleta de provas, inexistindo irregularidade a ser declarada nesse aspecto.

Destaque-se que, do ponto de vista preliminar, não cabe acolher como razão de nulidade ou de invalidade formal a simples divergência quanto às provas.

No que se refere à alegação de falta de qualificação técnica da autoridade fiscal para proceder à correta verificação da classificação fiscal, a interessada pondera que os produtos em discussão exigem do classificador um conhecimento técnico qualificado. No entanto, uma vez que a fiscalização apresentou e detalhou as considerações que conduziram às classificações fiscais adotadas nos autos de infração, caberia à parte interessada demonstrar, para ter sua contestação atendida, em que aspectos técnicos teria incorrido em erro a autoridade aduaneira. Essa discussão, de qualquer forma, diz respeito ao mérito do lançamento, tal como será analisada no tópico correspondente deste voto.

Por conseguinte, do ponto de vista preliminar não há irregularidade no lançamento, descabendo a tese de nulidade.

Nestes termos, adoto as razões acima para afastar os pedidos de nulidades realizados pela Recorrente.

Já em relação a classificação das mercadorias, entendo que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto. Assim, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

Segundo a Fiscalização, o importador submeteu a despacho de importação "Circuitos Impresso em Componentes Eletrônicos, Montado - "interface eletrônica"" na posição NCM 8538.90.10 (fl.153). A Fiscalização entendeu como código correto a NCM 8537.10.90.

A classificação da interessada na posição 8538.90.10 pressupõe que o produto importado seja um componente acessório tratando-se de interface eletrônica.

Das Notas Explicativas do Sistema (NESH) sobre a posição TEC-NCM 8538:

"85.38 - PARTES RECONHECÍVEIS COMO EXCLUSIVA OU PRINCIPALMENTE DESTINADAS AOS APARELHOS DAS POSIÇÕES 85.35, 85.36 OU 85.37.

8538.10 - Quadros, painéis, consoles, cabinas, armários e outros suportes, da posição 85.37, desprovidos dos seus aparelhos

8538.90 - Outras

Ressalvadas as disposições gerais relativas à classificação das partes (ver as Considerações Gerais da Seção), a presente posição compreende as partes dos artefatos classificados nas três posições precedentes.

Classificam-se, por exemplo, nesta posição, desde que sejam claramente reconhecíveis como tais, os quadros de comando ou de distribuição (geralmente de plásticos ou de metal) desprovidos de seus respectivos instrumentos ou aparelhos" (grifo nosso).

Pelas especificações do produto ora analisado, não há como classificá-lo no Capítulo 8538 por tratar-se de artefatos completos (fls.159 e ss).

Pelas informações obtidas da contribuinte por meio de documentação descritiva dos produtos, não há dúvidas sobre as suas peculiaridades, a seguir citadas:

No caso do sistema de controle AIRMASTER M3:

"O objetivo do controlador M3 é substituir os dispositivos de chaveamento e temporização encontrados nas máquinas tradicionais, com as vantagens de versatilidade, gerenciamento de erro e de manutenção de um controlador baseado em microprocessador.

Para simplicidade e redução de custo da integração, todas as chaves e LED estão no PCB. O M3 usa o próprio cubículo (armário) da máquina como seu lugar de instalação. Com este tipo de instalação há amplas possibilidades de designar funções para as chaves e LED, atendendo aos requisitos necessários da máquina.

Das informações do fabricante, verifica-se que as máquinas em análise são painéis de controle completos, modernos, controlados por microprocessador (software), que incluem as chaves e dispositivos de sinalização, permitindo uma instalação compacta, no corpo da própria máquina a ser controlada, em específico, sistemas de compressores de ar, substituindo com vantagens os antigos painéis e quadro de comando com dispositivos eletro-mecânicos.

Não se trata de uma placa de circuito impresso com componentes montados. Trata-se de uma máquina completa (na acepção da TEC) constituindo-se, de forma genérica, de placa de circuito impresso com componentes montados, botões, chaves, LED, conectores, fiação interna, chassi de montagem, encapsulamento externo e tela de controle, formando a totalidade um quadro de controle (painel de comando) versátil e compacto.

Portanto, pelo fato de os produtos serem painéis de comando completos constituídos de conectores, botões, tela, LED, conectores, saídas de relé, entradas e saídas analógicas, entradas digitais, interfaces eletrônicas e de comunicação, placas e cartões opcionais com todos os requisitos de quadro de controle, são máquinas completas na acepção da TEC.

A descrição das mercadorias remetem à posição 8537 da TEC/NCM:

NCM 8537	Quadros, painéis, consoles, cabinas, armários e outros suportes com dois ou mais aparelhos das posições 85.35 ou 85.36, para comando elétrico ou distribuição de energia elétrica, incluindo os que incorporem instrumentos ou aparelhos do Capítulo 90, bem como os aparelhos de comando numérico, exceto os aparelhos de comutação da posição 85.17.
NCM 853710	- Para uma tensão não superior a 1.000 V
NCM 8537101	Comando numérico computadorizado (CNC)
NCM 85371011	Com processador e barramento de 32 bits ou superior, incorporando recursos gráficos e execução de macros, resolução inferior ou igual a 1 micrômetro e capacidade de conexão digital para servo-acionamento, com monitor policromático
NCM 85371019	Outros
NCM 85371020	Controladores programáveis
NCM 85371030	Controladores de demanda de energia elétrica
NCM 85371090	Outros

A NESH da posição descreve com clareza que o presente produto possui todas as características de tratar-se de painéis, os quais consistem da reunião de aparelhos:

85.37 - Quadros, painéis, consoles, cabinas, armários e outros suportes com dois ou mais aparelhos das posições 85.35 ou 85.36, para comando elétrico ou distribuição de energia elétrica, incluindo os que incorporem instrumentos ou aparelhos do Capítulo 90, bem como os aparelhos de comando numérico, exceto os aparelhos de comutação da posição 85.17.

8537.10 - Para uma tensão não superior a 1.000 V

8537.20 - Para uma tensão superior a 1.000 V

Estes artigos consistem na reunião de um certo número de aparelhos das duas posições precedentes (comutadores, corta-circuitos, etc.) sobre um quadro, painel, console, cabina, armário ou noutro suporte. Possuem também, geralmente, dispositivos de medida, e às vezes alguns outros aparelhos auxiliares, tais como

transformadores, lâmpadas, reguladores de tensão, reostatos, etc., ou ainda diagramas luminosos que representam o circuito.

Existe uma grande variedade de quadros, painéis, etc. para comando ou para distribuição, desde os pequenos quadros que possuem apenas alguns comutadores, fusíveis, etc., utilizados especialmente em instalações de iluminação, até os quadros de comando muito mais complexos, para as máquinas-ferramentas, laminadores, centrais elétricas, estações de rádio, etc., incluindo as instalações que reúnam vários dos artigos indicados no texto da presente posição.

A presente posição compreende também:

1) Os armários de comando numérico que incorporem uma máquina automática para processamento de dados, e que se destinem a comandar especialmente as máquinas-ferramentas.

2) Os comutadores de programa fixo para comando de aparelhos; são dispositivos que permitem ao usuário escolher entre várias operações ou programas de operações. Estes comutadores utilizam-se especialmente nos aparelhos de uso doméstico, tais como máquinas de lavar roupa ou de lavar louças.

3) Os aparelhos de comando programáveis denominados "controladores programáveis" que são aparelhos de memória programável que permitem armazenar instruções relativas ao desempenho de algumas funções específicas (lógicas, sequenciais, de cronometragem, de contagem e aritméticas) para comandar, por intermédio de módulos de entrada/saída, digitais ou analógicos, diferentes tipos de máquinas.

Esta posição não compreende os aparelhos para controle automático da posição 90.32

PARTES

Ressalvadas as disposições gerais relativas à classificação das partes (ver as Considerações Gerais da Seção), as partes dos artigos da presente posição são classificadas na posição 85.38.

** **

Excluem-se da presente posição:

a) Os aparelhos de comutação telefônicos (posição 85.17).

b) Os conjuntos simples tais como os constituídos por dois comutadores e um conector (posições 85.35 ou 85.36).

c) Os dispositivos sem fio de comando à distância por raios infravermelhos (controles remotos) dos receptores de televisão, gravadores de vídeo e de outros aparelhos elétricos (posição 85.43).

d) Os interruptores horários e outros aparelhos que permitam acionar um mecanismo em tempo determinado, munidos de aparelhos de relojoaria ou de motor síncrono (posição 91.07)

A aplicação da RGI 1, a qual determina que a classificação fiscal deve levar em consideração o texto das posições e das notas de seção, conclui-se que a posição 8537 é a mais adequada para o presente caso.

Em não havendo item específico para o enquadramento das mercadorias analisadas, aplica-se a RGI 6 para enquadrá-las como "outros":

“A Sexta Regra Geral Interpretativa preceitua que 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, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.”

Pelo fatos expostos, a classificação adotada pela autoridade fiscal está correta.

Quanto ao pedido de exclusão da incidência da multa de caráter administrativo em face da correta descrição dos produtos objeto da presente autuação fiscal, a Recorrente, em síntese apertada, se defende alegando que o fato dos produtos estarem descritos corretamente, afasta a imposição das multas 1% previstas no artigo 84, §2º, da MP n.º 2.158-35, de 2001.. Fundamentou seu pedido com base no Ato Declaratório Normativo ADN COSIT n.º 12/97.

Sobre as questões suscitadas pela Recorrente, entendo que o ADN COSIT 12/97 é específico em relação a multa por falta de Licença de Importação, não se estendo, como pretende a contribuinte, seus efeitos a multa de 1% tipificada no artigo 84, §2º, da MP n.º 2.158-35, de 2001 (multa de 1%). Vejamos o teor do referido ADN:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa n.º 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 91.030, de 5 de março de 1985, e no art. 112, inciso IV, do Código Tributário Nacional - Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966,

declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração administrativa ao controle das importações, nos termos do inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, cuja classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque "ex" exija novo licenciamento, automático ou não, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

O correto respaldo pretendido pela Recorrente, seria o Ato Declaratório Normativo SRF n.º 10, de 1997. Entretanto, aquele foi revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo n.º 13, de 2002, que trouxe as seguintes orientações:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 259, de 24 de agosto de 2001, e considerando o disposto no art. 84, e seu § 2º, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, declara:

Art. 1º Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

Art. 2º Fica revogado o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 10, de 16 de janeiro de 1997.” (Grifou-se)

Como se observa, a expedição desse segundo ato está relacionada ao art. 84, § 2º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que determinou:

“Art.84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I- classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou

II- quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.

§2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.” (Grifou-se)

Verifica-se, portanto, que, à época dos fatos ou mesmo do lançamento, não mais se encontrava vigente o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 10, de 1997. O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 2002, que o revogou, embora tenha reproduzido grande parte do seu teor, foi expedido justamente para suprimir das hipóteses abrangidas a “*classificação fiscal errônea*”, tendo em vista o § 2º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que expressamente previu que a multa de 1º sobre o valor aduaneiro da mercadoria por erro de classificação não prejudica a exigência dos impostos, da multa do art. 44 da Lei nº 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades.

III - Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo