



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10920.001467/2010-29  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.972 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de outubro de 2021  
**Recorrente** SCHULZ S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 15/01/2007, 21/01/2007, 25/01/2007, 26/01/2007, 15/02/2007, 12/03/2007, 16/03/2007, 20/03/2007, 04/04/2007, 11/04/2007, 08/05/2007, 10/05/2007, 01/06/2007, 20/06/2007, 29/06/2007, 02/07/2007, 13/07/2007, 16/07/2007, 18/07/2007, 19/07/2007, 10/08/2007, 30/08/2007, 24/09/2007, 26/09/2007, 15/10/2007, 19/10/2007, 23/10/2007, 26/10/2007, 01/11/2007, 29/11/2007, 05/12/2007, 11/12/2007, 10/01/2008, 14/01/2008, 16/01/2008, 08/02/2008, 18/02/2008, 22/02/2008, 05/03/2008, 10/03/2008, 20/03/2008, 25/03/2008, 15/04/2008, 08/05/2008, 12/06/2008, 08/08/2008, 12/08/2008, 29/10/2008, 19/03/2009, 08/05/2009, 05/06/2009, 02/07/2009, 28/07/2009, 15/09/2009, 30/09/2009, 16/10/2009, 21/01/2010, 09/03/2010, 10/03/2010, 01/04/2010, 06/04/2010, 07/04/2010, 04/04/2010, 16/04/2010

**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.

**INFRAÇÕES DIVERSAS. PENALIDADES APLICÁVEIS.**

A multa de ofício proporcional aos tributos e contribuições devidos, a multa por erro de classificação e a multa por importação sem amparo em licença de importação referem-se, cada qual, a infrações distintas, descabendo em relação a elas a tese de cumulação indevida de penalidades.

**MULTA AO CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES. ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT Nº 12/97. DESCRIÇÃO SUFICIENTE PARA IDENTIFICAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO. INAPLICABILIDADE.**

Não se aplica a multa ao controle administrativo das importações, quando, embora a classificação tarifária errônea exija novo licenciamento de importação, 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. Esse o teor do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 12/97.

**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 a preliminar arguida. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo artigo 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate do julgamento, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a multa por falta de Licença de Importação, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Jorge Lima Abud, Larissa Nunes Girard, Carlos Adelson Santiago e Gilson Macedo Rosenburg filho que mantinham a multa por falta de Licença de Importação e negavam provimento ao recurso.

(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, Carlos Delson Santiago (Suplente), Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green. Ausente o Conselheiro Vinícius Guimarães, substituído pelo Conselheiro Carlos Delson Santiago.

## Relatório

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

*Trata o presente processo de **autos de infração** lavrados para a exigência de **Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins-Importação e Contribuição para Programa de Integração Social – PIS-Importação**, além das respectivas multas de ofício de 75% e dos acréscimos legais correspondentes; também são exigidas **multas regulamentares** de 30% do valor aduaneiro de mercadoria importada ao desamparo de Licença de Importação e de 1% do valor aduaneiro, por mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, observados os valores individuais mínimos de R\$ 500,00.*

*Em resumo, conforme descrição fiscal (fls. 136/171), as autuações se referem à divergência, apurada em revisão aduaneira, na classificação fiscal na importação de “Filtros Coalescentes e Filtros Separadores de Condensado” (NCM 8421.39.90), “Elementos Filtrantes” (NCM 8421.99.10), “Separador de Ar/óleo” (NCM 8421.39.90) e “Elemento Separador de Ar/óleo” (NCM 8421.99.10). Destaca a fiscalização que, por ocasião do despacho de importação da Declaração de Importação – DI nº 10/0573514-1, parametrizada para o canal vermelho de conferência, houve a exigência, dentre outras, de reclassificação das mercadorias descritas como “separador de condensado REF. 375/CS 0095-14 007.0264-0” e*

*“separador de condensados REF SCS 490 CS 150-14 / 007.0292-02” para a NCM 8421.39.90 e de obtenção da respectiva Licença de Importação, o que foi acatado pelo importador e adotado, voluntariamente, em despachos posteriores para idênticas mercadorias; destaca que o importador já registrou algumas DI/Adições, que inclusive são objeto desta fiscalização, utilizando a correta NCM 8421.39.90, consoante tabela à fl. 150; também destaca a Solução de Consulta SRRF 09 RF/Diana nº 189/2001, expedida em atendimento a pedido da empresa SCHULZ em relação ao produto “separador de condensado”, que concluiu pela classificação sob a NCM 8421.39.90.*

Cientificada, em 22/07/2010 (fls. 04, 43, 76, 105 e 171), a interessada, por intermédio de procurador (fl. 1320), apresentou, tempestivamente, em 20/08/2010, impugnação (fls. 1279/1317), instruída com documentos (fls. 1318/1349), a seguir sintetizada.

Preliminarmente, alega nulidade da autuação em relação às importações que haviam anteriormente sido parametrizadas nos canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira. Aduz que dez das importações objeto do lançamento já haviam sido objeto de análise documental e física pelas autoridades aduaneiras no momento da nacionalização.

Discorre acerca dos procedimentos relativos aos canais amarelo, vermelho e cinza, nos termos do art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2006, identificando que todos eles implicam exame documental, a teor do art. 25 do mesmo ato normativo, o que inclui a averiguação da “descrição da mercadoria na declaração, com vistas a verificar se estão presentes os elementos necessários à confirmação de sua correta classificação fiscal”. Infere que, assim, por determinação legal, todas as mercadorias direcionadas aos canais de conferência aduaneira não-automáticos devem passar por exame documental ou físico cujo propósito é averiguar se o enquadramento tarifário adotado pelo importador encontra-se correto, devendo a administração aduaneira, quando constatar irregularidade, proceder à autuação fiscal, ainda no curso do despacho aduaneiro.

Nesse sentido, relaciona as dez DI mencionadas e que, após a conferência aduaneira, foram desembaraçadas sem apresentação de exigência fiscal ou aduaneira por parte da fiscalização. Salaria que o produto denominado “elemento separador de ar/óleo” já havia sofrido, em 2006, reclassificação fiscal por parte da fiscalização para o mesmo enquadramento tarifário ora refutado, o que argui evidenciar verdadeira insegurança jurídica, por atribuir diferentes classificações para o mesmo produto.

Sustenta que, segundo o art. 48 da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2006, a mercadoria somente é disponibilizada ao importador quando todas as irregularidades forem sanadas e quando não restar pendência alguma junto à Receita Federal, o que entende demonstrar que a fiscalização encarregada do despacho anuiu com as classificações fiscais declaradas.

Suscita haver mudança de interpretação por parte das autoridades fiscais, em violação ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 1966), sobre o qual discorre, citando jurisprudência judicial e administrativa e concluindo pela nulidade do lançamento em relação às importações antes parametrizadas nos canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira.

Também em preliminar de nulidade, questiona a ausência de laudos técnicos consubstanciando as reclassificações fiscais das mercadorias.

*Argumenta que os “filtros coalescentes”, “filtros separadores condensados”, “elementos filtrantes” e “separadores ar/óleo”, em virtude de sua complexidade, exigem do classificador um conhecimento técnico altamente qualificado. Nesse sentido, questiona a capacidade técnica das autoridades fiscais, pugnando pela necessidade de laudo técnico para respaldar a classificação adotada pelo fisco, arguindo desrespeito ao princípio constitucional da motivação, citando doutrina e aventando descumprimento do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972. Finaliza transcrevendo jurisprudência.*

*No mérito, defende a classificação utilizada, fazendo análise dos produtos importados.*

*Aduz que os **filtros coalescentes** enquadram-se no código NCM/SH 8414.90.39. Esclarece que, não obstante a terminologia “filtro”, são eles concebidos exclusivamente para atuarem em compressores de ar, não havendo, em rigor, qualquer outra função, salvo como parte acessória de compressores de ar; têm por função separar o ar da água em suspensão presente dentro dos compressores, tendo finalidade semelhante a um desumidificador de ar, mas com processos de execução totalmente distintos. Considera, assim, que a correta classificação é com partes de produtos da posição 8414 (“Bombas de ar ou de vácuo, compressores de ar ou de outros gases e ventiladores; coifas aspirantes para extração ou reciclagem, com ventilador incorporado, mesmo filtrantes”), especificamente como “Partes” (8414.90) “De compressores” (8414.90.3), no subitem “Outras” (8414.90.39).*

*Pugna pela observância da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 3, que dispõe que “a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas”.*

*Considera a sua classificação “mais correta” e invoca o preceito “in dubio contra fisco”, do art. 112 do CTN, ponderando que a fiscalização deixou de instruir a autuação com provas que dêem sustento ao seu posicionamento.*

*No que se refere aos **filtros separadores de condensados**, alega que, da mesma forma, apesar da terminologia “filtros”, são concebidos exclusivamente para atuarem em compressores de ar, não tendo outra função possível, a não ser como parte deles acessória, separando o ar da água por processo mecânico, resultado da força centrípeta, semelhante a um desumidificador, mas com processo de execução totalmente diferentes. Faz a mesma análise de classificação que o produto anterior, concluindo pelo código NCM 8414.90.39 como o “mais correto”, suscitando a Regra 3 e o art. 112 do CTN.*

*Pelos mesmos argumentos, defende que os **elementos filtrantes**, os **separadores de Ar/Óleo** e os **Elementos Separador de Ar/Óleo** são classificados sob o código NCM 8414.90.39.*

*Quanto ao último desses itens, destaca que em 2006, por ocasião de desembaraço aduaneiro parametrizado em canal vermelho, as autoridades fiscais já haviam exigido a reclassificação tarifária para o mesmo enquadramento atualmente adotado pela importadora. Suscita modificação de critérios jurídicos por parte da Receita Federal.*

*Por eventualidade, requer aplicação do “Ato Declaratório Executivo COSIT nº 12, de 16 de janeiro de 1997”, em relação às multas de caráter administrativo, em face da correta descrição dos produtos. Questiona especificamente a “multa incidente sobre classificação tarifária errônea aos produtos que estejam corretamente descritos”, salientando que a fiscalização não aplicou penalidade alguma em relação às descrições e que não há elementos que indiquem intuito doloso ou má-fé. Suscita*

*necessidade de observância do caso sob a ótica da razoabilidade, citando jurisprudência administrativa. Conclui que as multas por enquadramento tarifário incorreto e por falta de licença de importação não podem prosperar, pugnando pela improcedência das multas de ofício aplicadas.*

*Também alega que há cumulação indevida de penalidades, aduzindo que o fato que ensejou a aplicação da multa de ofício sobre o valor dos impostos, a reclassificação fiscal das mercadorias, é o mesmo que conduziu à aplicação das multas por classificação fiscal incorreta e por internação de mercadoria sem licença de importação. Para corroborar sua tese, transcreve jurisprudência administrativa relativa à inaplicabilidade da multa isolada cumulada com a multa de ofício.*

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

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

*Data do fato gerador: 15/01/2007, 21/01/2007, 25/01/2007, 26/01/2007, 15/02/2007, 12/03/2007, 16/03/2007, 20/03/2007, 04/04/2007, 11/04/2007, 08/05/2007, 10/05/2007, 01/06/2007, 20/06/2007, 29/06/2007, 02/07/2007, 13/07/2007, 16/07/2007, 18/07/2007, 19/07/2007, 10/08/2007, 30/08/2007, 24/09/2007, 26/09/2007, 15/10/2007, 19/10/2007, 23/10/2007, 26/10/2007, 01/11/2007, 29/11/2007, 05/12/2007, 11/12/2007, 10/01/2008, 14/01/2008, 16/01/2008, 08/02/2008, 18/02/2008, 22/02/2008, 05/03/2008, 10/03/2008, 20/03/2008, 25/03/2008, 15/04/2008, 08/05/2008, 12/06/2008, 08/08/2008, 12/08/2008, 29/10/2008, 19/03/2009, 08/05/2009, 05/06/2009, 02/07/2009, 28/07/2009, 15/09/2009, 30/09/2009, 16/10/2009, 21/01/2010, 09/03/2010, 10/03/2010, 01/04/2010, 06/04/2010, 07/04/2010, 04/04/2010, 16/04/2010*

**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 da 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.*

**INFRAÇÕES DIVERSAS. PENALIDADES APLICÁVEIS.**

*A multa de ofício proporcional aos tributos e contribuições devidos, a multa por erro de classificação e a multa por importação sem amparo em licença de importação referem-se, cada qual, a infrações distintas, descabendo em relação a elas a tese de cumulação indevida de penalidades.*

**PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. INCONSTITUCIONALIDADE. ADEQUAÇÃO.**

*Em face do efeito vinculante da declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, devem as exigências correspondentes serem adequadas, mediante expurgo daquelas parcelas consideradas indevidas.*

Contra a decisão proferida pela instância “a quo”, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, suas razões de defesa. Adicionalmente, a Recorrente trouxe nova matéria em seu recurso voluntário, atinente a exclusão de multa e juros pela aplicação do artigo 100, do CTN.

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 nº 70.235/72<sup>1</sup>.

### II. Admissibilidade

Dispõe o artigo 17, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

No presente caso, os argumentos explicitados pela Recorrente envolvendo o pedido de exclusão de multa e juros de mora pela aplicação do inciso III, do artigo 100, do CTN, não foram apresentados em sede de impugnação, o que acarretaria, em tese, na preclusão e, no direito de fazê-lo nesta fase processual.

Contudo, não obstante a ausência de impugnação específica em relação ao tema citado anteriormente, a Turma “a quo” – *na declaração de voto apresentada no acórdão recorrida* – suscitou a incidência do inciso III, do artigo 100, do CTN à favor do contribuinte, concedendo, assim, o direito do contribuinte discuti-la em sede recursal.

Nestes termos, conheço integralmente do recurso voluntário.

### III – Do Recurso Voluntário

Conforme exposto anteriormente, a Recorrente em sede recursal reproduziu suas alegações de defesa e, adicionalmente trouxe alegações em relação a exclusão da multa e do juros de mora, nos termos do inciso III, do artigo 100, do CTN.

Em relação as preliminares e a classificação das mercadorias arguidas pela Recorrente, 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*:

#### ***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.*

<sup>1</sup> Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência. (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

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 nº 37, de 1966 (com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-lei nº 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 nº 37, de 1966, foi dada pelos art. 570 do Decreto nº 4.543, de 2002, e, posteriormente, pelo art. 638 do Decreto nº 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 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. 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 nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e

II- do registro de exportação.

§3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.” (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 nº 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 nº 37, de 1966 (combinado com o artigo 106 do Decreto nº 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 nº 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 expresso 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 dispondo 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.*

*Sapatos 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 Silvia 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 nº 37/1966, c/c os arts. 107 e 108 do Decreto nº 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 nº 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). Afóra 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 DI's 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 o 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.*

### **Classificação fiscal**

*A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/Tipi), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).*

*A RGI/SH nº 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo, para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes (RGI/SH 2 a 5). A RGI/SH nº 6, por sua vez, dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível.*

*Além disso, no que se refere aos desdobramentos regionais, temos por fundamento a Regra Geral Complementar do Mercosul nº 1 (RGC 1) que dispõe que as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.*

*Em relação aos “Filtros coalescentes”, a divergência na identificação do produto, segundo a impugnante (fl. 1298), decorre (i) do fato, não obstante a terminologia empregada de “filtro”, suas características e aplicações “lhe conferem nova roupagem”, (ii) serem exclusivamente concebidos para atuarem em compressores de ar, como parte deles acessória, (iii) tendo por função separar o ar da água em suspensão presente dentro dos compressores, como se fossem “desumidificadores de ar”, mas com processos de execução totalmente distintos.*

*Para os “filtros separadores de condensado”, os dois primeiros argumentos são idênticos, havendo distinção apenas quanto à sua forma de atuação, eis que, nesse caso, segundo alega, a separação da água do ar ocorre “por processo mecânico através do resultado da força centrípeta” (fl. 1300).*

*Da mesma forma, aduz, além dos outros dois argumentos, que os “elementos filtrantes” são aqueles que têm a função de efetuar a segregação entre o ar e a água*

nos “filtros coalescentes” (fls. 1302/1303); na mesma linha, os “separadores de Ar/Óleo”, estão, segundo a impugnante (fls. 1304/1305), relacionados ao “filtros separadores de condensados”, retendo o óleo do ar expelido pelos compressores, por meio de malha de fibra de vidro, para fins de reutilização do material em processos subsequentes; já a função dos “elementos separadores de Ar/Óleo” (fls. 1306/1307), segundo a impugnante, “se limita a efetuar a segregação entre o ar e o óleo nos separadores ar/óleo”.

Por seu turno, a fiscalização baseou-se nos documentos fornecidos pela importadora, após intimação, para identificar os produtos em questão. Nesse sentido, a partir do Manual de Operação e Manutenção dos Separadores de Condensados, concluiu tratar-se de filtros, destacando as seguintes especificações (fl. 143):

“Os filtros separadores de condensados Schulz irão, quando corretamente instalados e preservados, separar névoas de óleo e água e outra partículas de sujeiras vinda do compressor (...)” (grifo nosso) (documento 05)

“ Os filtros separadores de condensados devem estar localizados onde existe condensação (...)” (grifo nosso) (documento 05)

Em relação aos filtros coalescentes, destaca as seguintes descrições dos manuais (fl. 144):

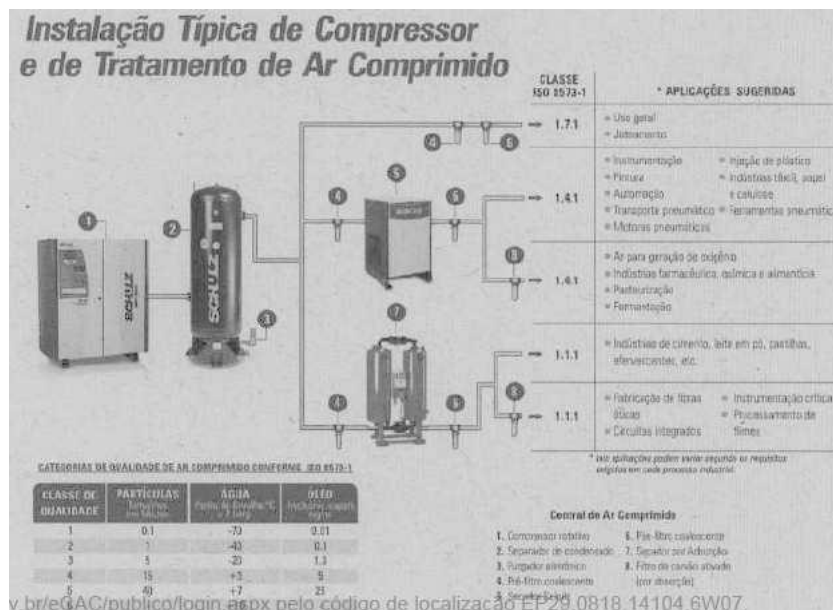
“Os filtros de ar Schulz irão, quando corretamente instalados e preservados, remover partículas de óleo e água, ambos, e outras partículas sólidas vindas do compressor de ar”. (grifo nosso) (documento 05)

“Os filtros devem estar localizados após os pós-resfriadores (...)”. (grifo nosso) (documento 05)

Ainda segundo a fiscalização (fl. 144):

Em resumo, os produtos sob análise são aparelhos prontos e acabados que, uma vez instalados em uma rede, por si só são capazes de filtrar o ar comprimido.

De fato, a tese da impugnante, de que os equipamentos descritos consubstanciaram partes acessórias dos compressores de ar, não procede. A descrição dos manuais dos produtos denota que, apesar de atuarem dentro da rede de ar comprimido, tratam-se de equipamentos externos aos compressores. A documentação técnica fornecida pela importadora à fiscalização demonstra essa circunstância claramente, conforme esquema de “Instalação Típica de Compressor e de Tratamento de Ar Comprimido” (fl. 614):



No desenho representativo da rede de ar comprimido, o compressor é o equipamento de nº 1, ao passo que o separador de condensado é o de nº 2 e os filtros coalescentes encontram-se indicados nos nº 4 e 6.

As “recomendações” dos Manuais de Operação e Manutenção correspondentes confirmam que tais produtos não são partes integrantes dos compressores de ar:

“Os **filtros separadores de condensado** devem estar localizados onde existe condensação, após o compressor de ar e pontos isolados na rede de ar. (...)” (fl. 615) (Grifou-se)

“Os **filtros** devem estar localizados após os pós-resfriadores e separadores de condensados ou em qualquer outra localização no sistema onde a temperatura não exceda 70°C do recomendado, e o mas próximo possível do ponto de aplicação. O **filtro coalescente** não altera o ponto de orvalho do ar comprimido. (...)” (fl. 621)(Grifou-se)

Ou seja, os filtros coalescentes e os filtros separadores de condensados são produtos prontos e acabados e não são partes integrantes dos compressores de ar, mas da rede de ar comprimido, o que afasta a pretensa classificação no código 8414.90.39 da NCM, eis que não são partes de mercadorias da posição 84.14:



|              |                                                                                                                                                                                                   |
|--------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>84.14</b> | <b>Bombas de ar ou de vácuo, compressores de ar ou de outros gases e ventiladores; coifas aspirantes (exaustores*) para extração ou reciclagem, com ventilador incorporado, mesmo filtrantes.</b> |
| 8414.10.00   | - Bombas de vácuo                                                                                                                                                                                 |
| 8414.20.00   | - Bombas de ar, de mão ou de pé                                                                                                                                                                   |
| 8414.30      | - Compressores do tipo utilizado nos equipamentos frigoríficos                                                                                                                                    |
| ...          | ...                                                                                                                                                                                               |
| 8414.40      | - Compressores de ar montados sobre chassis com rodas e rebocáveis                                                                                                                                |
| 8414.5       | - Ventiladores:                                                                                                                                                                                   |
| ...          | ...                                                                                                                                                                                               |
| 8414.60.00   | - Coifas (Exaustores*) com dimensão horizontal máxima não superior a 120 cm                                                                                                                       |
| 8414.80      | - Outros                                                                                                                                                                                          |
| ...          | ...                                                                                                                                                                                               |
| 8414.90      | - Partes                                                                                                                                                                                          |
| 8414.90.10   | De bombas                                                                                                                                                                                         |
| 8414.90.20   | De ventiladores ou coifas aspirantes                                                                                                                                                              |
| 8414.90.3    | De compressores                                                                                                                                                                                   |
| 8414.90.31   | Pistões ou êmbolos                                                                                                                                                                                |
| 8414.90.32   | Anéis de segmento                                                                                                                                                                                 |
| 8414.90.33   | Blocos de cilindros, cabeçotes e cárteres                                                                                                                                                         |
| 8414.90.34   | Válvulas                                                                                                                                                                                          |
| 8414.90.39   | Outras                                                                                                                                                                                            |

A fiscalização, baseando-se na nota 2, “a”, da seção XVI da NCM, e correspondentes Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – Nesh, ainda esclarece (fl. 146):

Reescrevendo-as de uma forma mais clara: ainda que uma mercadoria constitua uma parte de determinada máquina compreendida nos capítulos 84 e 85, se houver uma posição específica descrevendo-a, esta deverá ser classificada nesta posição em detrimento daquela.

Deste modo, mesmo que a mercadoria ora importada se destine a funcionar como um aparelho auxiliar de compressores de ar, efetuando a filtragem do ar comprimido, a mesma deverá ser classificada como filtro (posição 8421) e não como parte de compressor (posição 8414).

Ou seja, ainda que fossem partes de compressores – e não são –, caso identificada uma posição específica dos capítulos 84 e 85 da NCM em que a mercadoria é descrita, a classificação ocorreria nessa posição em detrimento daquela (partes). Essa é a disposição das notas da seção XVI, relativa aos produtos dos capítulos 84 e 85 da NCM:

*“Seção XVI*

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

*Notas.*

*1.-A presente Seção não compreende:*

(...)

2.-Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artigos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:

a) As partes que constituam artigos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;

b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artigos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;

c) As outras partes classificam-se nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38, conforme o caso, ou, não sendo possível tal classificação, nas posições 84.87 ou 85.48.”

Para o caso, a fiscalização identificou no texto da posição 84.21 a correta classificação das mercadorias (fl. 146):

O capítulo 84 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM trata de Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes. Já a posição 8421 refere-se aos centrífugadores, incluídos os secadores centrífugos; aparelhos para filtrar ou depurar líquidos e gases. (grifo nosso)

Atentos à RGI 1, principalmente no ensinamento de que para os efeitos legais a classificação é determinada pelo texto das Posições e das notas de Seção e de capítulo, verifica-se que o texto da Posição 8421 é a mais adequada para as mercadorias em comento, que são, conforme já elucidado, aparelhos para filtrar (filtros) ou depurar gases.

Nesse sentido, cita as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado relativas à posição 84.21:

“A presente posição abrange:

I. (...)

II. Os aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases (exceto os funis providos somente de uma tela filtrante, de peneiras (ou coadores) de leite, peneiras de tintas, por exemplo (Capítulo 73, geralmente)).

...

## II.- APARELHOS PARA FILTRAR OU DEPURAR LÍQUIDOS OU GASES

Um grande número de aparelhos deste grupo, por sua própria concepção, consiste em dispositivos puramente estáticos, desprovidos de qualquer mecanismo móvel. A presente posição engloba os filtros e depuradores de todos os tipos (mecânicos, químicos, magnéticos, eletromagnéticos, eletrostáticos, etc.); compreende também pequenos aparelhos de uso doméstico e os dispositivos filtrantes de motores de explosão, e ainda material industrial pesado, mas não engloba os simples funis,

*recipientes, cubas, etc. providos somente de uma tela filtrante ou de uma peneira e, a fortiori, os recipientes, sem características específicas, que se destinem a serem posteriormente guarnecidos de camadas de produtos filtrantes tais como areia, carvão vegetal, etc.*

*De modo geral, as máquinas e aparelhos deste grupo distinguem-se nitidamente pela sua própria utilização: filtração de líquidos ou tratamento de gases.”*

De fato, como identificado pela fiscalização, os filtros coalescentes, assim como os filtros separadores de condensados, são enquadráveis na posição 84.21 da NCM, eis que se destinam à remoção de óleo, água e outras partículas sólidas eventualmente circulantes nas redes de ar comprimido. São, nesse sentido, aparelhos para filtrar ou depurar gases, estando em conformidade com o texto da posição 84.21:

|                   |                                                                                                                  |
|-------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>84.21</b>      | <b>Centrifugadores, incluindo os secadores centrífugos; aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases.</b> |
| <b>8421.1</b>     | <b>- Centrifugadores, incluindo os secadores centrífugos:</b>                                                    |
| <b>8421.11</b>    | <b>-- Desnatadeiras</b>                                                                                          |
| <b>8421.11.10</b> | Com capacidade de processamento de leite igual ou superior a 30.000 litros por hora                              |
| <b>8421.11.90</b> | Outras                                                                                                           |
| <b>8421.12</b>    | <b>-- Secadores de roupa</b>                                                                                     |
| <b>8421.12.10</b> | Com tambor de capacidade inferior ou igual a 6 kg                                                                |
| <b>8421.12.90</b> | Outros                                                                                                           |
| <b>8421.19</b>    | <b>-- Outros</b>                                                                                                 |
| <b>8421.19.10</b> | Centrifugadores para laboratórios de análises, ensaios ou pesquisas científicas                                  |
| <b>8421.19.90</b> | Outros                                                                                                           |
| <b>8421.2</b>     | <b>- Aparelhos para filtrar ou depurar líquidos:</b>                                                             |
| <b>8421.21.00</b> | -- Para filtrar ou depurar água                                                                                  |
| <b>8421.22.00</b> | -- Para filtrar ou depurar bebidas, exceto água                                                                  |
| <b>8421.23.00</b> | -- Para filtrar óleos minerais nos motores de ignição por centelha ou por compressão                             |
| <b>8421.29</b>    | <b>-- Outros</b>                                                                                                 |
| <b>8421.29.1</b>  | Hemodialisadores                                                                                                 |
| <b>8421.29.11</b> | Capilares                                                                                                        |
| <b>8421.29.19</b> | Outros                                                                                                           |
| <b>8421.29.20</b> | Aparelho de osmose inversa                                                                                       |
| <b>8421.29.30</b> | Filtros-prensa                                                                                                   |
| <b>8421.29.90</b> | Outros                                                                                                           |
| <b>8421.3</b>     | <b>- Aparelhos para filtrar ou depurar gases:</b>                                                                |
| <b>8421.31.00</b> | -- Filtros de entrada de ar para motores de ignição por centelha ou por compressão                               |
| <b>8421.39</b>    | <b>-- Outros</b>                                                                                                 |
| <b>8421.39.10</b> | Filtros eletrostáticos                                                                                           |
| <b>8421.39.20</b> | Depuradores por conversão catalítica de gases de escape de veículos                                              |
| <b>8421.39.30</b> | Concentradores de oxigênio por depuração do ar, com capacidade de saída inferior ou igual a 6 litros por minuto  |
| <b>8421.39.90</b> | Outros                                                                                                           |
| <b>8421.9</b>     | <b>- Partes:</b>                                                                                                 |
| <b>8421.91</b>    | <b>-- De centrifugadores, incluindo as dos secadores centrífugos</b>                                             |
| <b>8421.91.10</b> | De secadores de roupa do item 8421.12.10                                                                         |
| <b>8421.91.9</b>  | Outras                                                                                                           |
| <b>8421.91.91</b> | Tambores rotativos com pratos ou discos separadores, de peso superior a 300 kg                                   |
| <b>8421.91.99</b> | Outras                                                                                                           |
| <b>8421.99</b>    | <b>-- Outras</b>                                                                                                 |
| <b>8421.99.10</b> | De aparelhos para filtrar ou depurar gases, da subposição 8421.39                                                |
| <b>8421.99.20</b> | Do tipo utilizado em linhas de sangue para hemodiálise                                                           |
| <b>8421.99.9</b>  | Outras                                                                                                           |
| <b>8421.99.91</b> | Cartuchos de membrana de aparelhos de osmose inversa                                                             |
| <b>8421.99.99</b> | Outras                                                                                                           |

São enquadráveis na subposição 8421.3 (“Aparelhos para filtrar ou depurar gases”) e por **não** serem aqueles descritos na subposição 8421.31.00 (“Filtros de entrada de ar para motores de ignição por centelha ou por compressão”), são conduzidos à subposição 8421.39 (“Outros”); por não se referirem aos demais itens dessa subposição, devem ser classificados no subitem 8421.39.90 (“Outros”).

Quanto ao “Separador Ar/Óleo” (fls. 155/162), é assim descrito pela fiscalização:

Análise dos documentos apresentados verifica-se que a função do separador de ar/óleo é "separar as gotas de óleo do ar comprimido e retorná-las para o circuito de óleo do compressor. (...) Isto assegura que o consumo de óleo no compressor e a entrada de óleo na rede de ar comprimido são mantidos ao menor nível possível." (tradução livre do catálogo da Mann-Hummel)

Conforme se verifica, o separador de ar/óleo funciona como um equipamento de separação de partículas de óleo existentes no ar gerado pelo compressor, ou seja, efetua a filtração desses elementos, permitindo, entre outras coisas, um ar mais puro e sem a existência de partículas de óleo.

As premissas antes descritas em relação à classificação dos "filtros coalescentes" e dos "filtros separadores de condensados" são as mesmas que determinam a classificação fiscal dos "separadores ar/óleo".

Ainda que fossem partes de compressores de ar, havendo posição específica, dentre aquelas dos capítulos 84 e 85, em que a mercadoria é descrita, a classificação fiscal ocorre segundo essa posição, em detrimento da eventual consideração como "partes" de outro produto.

Assim, tratando-se de filtro que se destina à separação, na rede de ar comprimido, das partículas de óleo nela circulantes, são classificados na posição 84.21.

Da mesma forma que na análise dos produtos anteriores, são enquadráveis na subposição 8421.3 ("Aparelhos para filtrar ou depurar gases") e por **não** serem aqueles descritos na subposição 8421.31.00 ("Filtros de entrada de ar para motores de ignição por centelha ou por compressão"), são conduzidos à subposição 8421.39 ("Outros"); por não se referirem aos demais itens dessa subposição, devem ser classificados no subitem 8421.39.90 ("Outros").

De outra parte, os "**elementos filtrantes**" destinam-se à reposição dos elementos filtrantes dos filtros coalescentes; já o "**elemento separador de Ar/Óleo**", segundo a fiscalização (fl. 163), "*funciona como o próprio equipamento de separação de partículas de óleo existente no ar gerado pelo compressor que, uma vez inserido no compressor efetua a separação (filtração) desses elementos, permitindo, entre outras coisas, um ar mais puro e sem a existência de partículas de óleo*".

Para a classificação desses produtos, a fiscalização vale-se das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – Nesh da posição 8421:

**"84.21 - Centrifugadores, incluindo os secadores centrífugos; aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases.**

A presente posição abrange:

I. As máquinas e aparelhos giratórios que, pelo efeito da força centrífuga, permitem executar a secagem de certos sólidos que contenham líquidos ou ainda a separação total ou parcial de substâncias de densidades ou de pesos diferentes que integram uma mistura.

II. Os aparelhos para filtrar ou depurar líquidos ou gases (exceto os funis providos somente de uma tela filtrante, de peneiras (ou coadores) de leite, peneiras de tintas, por exemplo (Capítulo 73, geralmente)).

(...)

II.- APARELHOS PARA FILTRAR OU DEPURAR LÍQUIDOS OU GASES

(...)

PARTES

*Ressalvadas as disposições gerais relativas à classificação das partes (ver as Considerações Gerais da Seção), também se classificam aqui as partes de filtros ou depuradores acima indicados tais como:*

*Cápsulas de filtros de líquidos, suportes, molduras e placas de filtros-prensas, tambores de filtros de líquidos ou gases, placas metálicas perfuradas ou providas de aletas, de filtros de gases.” (Sublinhou-se)*

Reproduz-se novamente a subposição 8421.9:

|            |                                                                                |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| 8421.9     | - Partes:                                                                      |
| 8421.91    | -- De centrifugadores, incluindo as dos secadores centrífugos                  |
| 8421.91.10 | De secadores de roupa do item 8421.12.10                                       |
| 8421.91.9  | Outras                                                                         |
| 8421.91.91 | Tambores rotativos com pratos ou discos separadores, de peso superior a 300 kg |
| 8421.91.99 | Outras                                                                         |
| 8421.99    | -- Outras                                                                      |
| 8421.99.10 | De aparelhos para filtrar ou depurar gases, da subposição 8421.39              |
| 8421.99.20 | Do tipo utilizado em linhas de sangue para hemodiálise                         |
| 8421.99.9  | Outras                                                                         |
| 8421.99.91 | Cartuchos de membrana de aparelhos de osmose inversa                           |
| 8421.99.99 | Outras                                                                         |

Tratando-se de partes de aparelhos para filtrar ou depurar gases da subposição 8421.39, a classificação dos “elementos filtrantes” e dos “elementos separadores de ar/óleo” são classificados no item 8421.99.10 da NCM.

Nos casos analisados, descabe a aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI nº 3, tendo em vista que, na hipótese concreta, a classificação ocorre segundo as diretrizes da RGI nº 1, qual seja, segundo os textos das posições e das notas de Seção. Ademais, como exposto, não se tratam de partes de compressores de ar, mas produtos que se destinam à filtração do ar circulante em redes de ar comprimido. Em relação à classificação fiscal também não é aplicável a regra do art. 112 do CTN, que se refere à interpretação da lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades.

Portanto, corretas as classificações fiscais que embasaram os lançamentos questionados.

Em relação as matérias sobressalentes, não abrangidas no trecho da decisão citada acima, quais sejam: (i) *da prática reiterada quanto às classificações fiscais em apreço: exclusão das multas e juros de mora;* (ii) *da exclusão da incidência das multas de caráter administrativo em face da correta descrição dos produtos objeto de autuação fiscal;* e (iii) *da cumulação indevida de penalidades contra a Recorrente;* passa-se a sua análise de forma individualizada, senão vejamos.

No tange a aplicação do inciso III, do artigo 100, do CTN, a Recorrente justifica seu pleito alegando que *“as operações aqui debatidas ocorreram ao longo de mais de 04 anos sendo submetidas a despacho aduaneiro e desembaraçadas, inclusive, algumas delas, em conferência tanto no canal amarelo (com exame documental) quanto no canal vermelho (com exame documental e inspeção física da mercadoria), tendo a Recorrente classificado seus produtos e prestado informações SEMPRE da mesma forma, sendo que a autoridade fiscal, ora Recorrida, nunca se opôs às referidas classificações, mesmo após conferência das mesmas.”*

Sem razão à Recorrente. Isto porque, o despacho aduaneiro não se reveste do atributo de pronunciamento inequívoco da Administração necessário a caracterizar a prática reiterada de que trata o artigo 100 do CTN, ainda que tenha havido a conferência física e documental das mercadorias.

Com efeito, o desembaraço da mercadoria, sem que tenha sido detectada infração durante o despacho de importação, não configura prática administrativa reiterada, visto que, por expressa determinação legal, o despacho aduaneiro está sujeito à revisão no período quinquenal, e mormente quando o entendimento que prevaleceu para fins de tributação e controle aduaneiro da importação, em face das informações prestadas pelo contribuinte, contrariar a legislação de regência da matéria ou estiver em desacordo com os fatos apurados.

Sobre o assunto, destaco o trecho do voto proferido nos autos do PA 10611.720601/2011-69 (acórdão 9303-004.154):

*O colegiado reiterou entendimento já manifestado em ocasiões anteriores no sentido de que a prática reiterada de que cuida o art. 100 do CTN requer pronunciamento inequívoco por parte da Administração.*

*Nesta ocasião, também se reiterou não se revestir de tal requisito o despacho aduaneiro, ainda que proferido no curso do chamado canal vermelho de parametrização, em que se conferem tanto física quanto documentalmente as mercadorias submetidas a desembaraço. As razões são, basicamente, aquelas expendidas no voto de primeira instância, que peço vênia para transcrever aqui:*

*(...)*

*Do texto legal extrai-se a ilação de que, na condição de instituto jurídico, a configuração de prática reiterada com natureza normativa, apta, portanto, a gerar direitos e obrigações, requer o atendimento de alguns requisitos, a saber:*

*a) a prática reiterada pressupõe a inexistência de norma escrita específica a respeito de determinada matéria, motivando assim a adoção de práticas ou costumes, pela autoridade fiscal, com vista a regulamentar a execução da lei ou suprir uma lacuna legal, haja vista que, acaso exista norma disciplinando a mesma matéria é despidendo instituir alguma prática administrativa e qualquer ato praticado nessa situação não se enquadra no conceito de “práticas reiteradas” de que trata o CTN;*

*b) exatamente por ter o caráter de norma complementar, deve haver compatibilidade entre a prática tida por reiterada e as demais normas da legislação ou, em outras palavras, requer-se a inexistência de norma escrita dispondo de modo diverso ao da conduta adotada pela autoridade administrativa, sob pena de a aventada “prática” não se caracterizar como norma complementar e sim verdadeiramente um ato flagrantemente ilícito;*

*c) a configuração de uma prática reiterada deve revelar uma conduta inequívoca que, de forma manifesta, oficial e conclusiva, veicule o entendimento da Administração acerca de determinado fato ou direito (por interpretação analógica dos demais incisos do referenciado art. 100, os quais dispõem sobre atos dotados dessas características), excluindo-se, por decorrência, os atos praticados a título precário ou ainda os informais ou perfunctórios.*

*(...)*

*Ademais, 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.*

*Assim, sem embargo das considerações antes expendidas, estando o despacho aduaneiro pendente de revisão, por força de expressa disposição legal, não se pode, nessa situação, falar ainda na consumação de uma prática reiterada, a qual, para se configurar, como visto, pressupõe a existência de um ato conclusivo e manifesto da Administração, revelador da vontade inequívoca acerca de determinado fato ou direito e não meramente a prestação de informações pelo contribuinte na DI e o despacho aduaneiro, durante o qual são praticados atos a título precário, porquanto passíveis de reexame.*

*Portanto, estando os despachos sujeitos à revisão, por não haver transcorrido o interregno legal lhes atribua o caráter de imutabilidade, isso significa que não houve homologação por parte da autoridade fazendária, dispondo 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.*

Não bastasse a ausência de pronunciamento escrito da autoridade administrativa acerca da classificação das mercadorias, a Recorrente não demonstrou efetivamente, através de argumentos e documentos específicos, que as operações anteriormente realizadas envolviam idênticas mercadorias aqui analisadas.

Assim, inaplicável o inciso III, do artigo 100, do Código Tributário Nacional.

Quanto ao pedido de exclusão da incidência das multas 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 e 30% previstas no artigo 84, §2º, da MP nº 2.158-35, de 2001 (multa de 1%) e no art. 633 do Decreto nº 4.534, de 2002, e no art. 706 do Decreto nº 6.759, de 2009, ambos com matriz legal no art. 169 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pela Lei nº 6.652, de 1978, respectivamente. Fundamentou seu pedido com base no Ato Declaratório Normativo ADN COSIT nº 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 nº 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 nº 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 nº 91.030, de 5 de março de 1985, e no art. 112, inciso IV, do Código Tributário Nacional - Lei nº 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.*



Como o auto de infração não aponta explicitamente que (i) as descrições das mercadorias (nas DI) não eram completas ou suficientes para a determinação de seu enquadramento tarifário e/ou (ii) a ocorrência de dolo, entendo que ao caso se aplica obrigatoriamente o que prescrever o Ato Declaratório Normativo ADN COSIT n. 12, de 1997, que exclui a incidência da multa por falta de Licença de Importação.

Em relação a multa de 1% exigida nos autos, não vejo reparos à fazer na decisão Recorrida que, assim se pronunciou:

“...o Ato Declaratório Normativo SRF nº 10, de 1997, foi revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 13, de 2002, que dispõe:

*“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 nº 259, de 24 de agosto de 2001, e considerando o disposto no art. 84, e seu § 2º, da Medida Provisória nº 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 nº 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.*

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

*§2ºA 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.

Por fim, utilizo uma vez mais da decisão recorrida, para afastar os fundamentos atinentes da cumulação indevida de penalidades arguida pela Recorrente, a saber:

“...quanto à tese de cumulação indevida de penalidades em relação ao mesmo fato, descabe provimento.

Ainda que a classificação fiscal errônea seja a infração apurada que desencadeou os lançamentos efetuados, sobretudo da multa de 1%, tal como prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, as demais penalidades aplicadas não decorrem dessa infração. A multa proporcional aos tributos e contribuições estão relacionados à declaração inexata e à falta de recolhimento de valores devidos, apurados em procedimento de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...).”* (Grifou-se)

Já a multa de 30% do valor aduaneiro decorre da importação efetuada ao desamparo de licença de importação, prevista no art. 633 do Decreto nº 4.534, de 2002, e no art. 706 do Decreto nº 6.759, de 2009, ambos com matriz legal no art. 169 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pela Lei nº 6.652, de 1978:

*“Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.652, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):*

*(...)*

*II - de trinta por cento sobre o valor aduaneiro:*

*a) pela importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, desembarcados no regime comum de importação (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169, inciso I, alínea "b" e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.652, de 18 de setembro de 1978, art. 2º); e (...).”* (Grifou-se)

*“Art. 706. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 169, caput e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.652, de 1978, art. 2º):*

*I-de trinta por cento sobre o valor aduaneiro:*

*a) pela importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, desembarcados no regime comum de importação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 169, inciso I, alínea “b”, e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.652, de 1978, art. 2º); e (...).”* (Grifou-se)

Vale dizer, cada uma das multas aplicadas decorre de infrações diversas, cada qual com seu fundamento legal, descabendo a exclusão pretendida, sob o argumento de cumulação indevida.

**IV - Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a multa por falta de Licença de Importação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo