



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

Processo n° 10920.001917/2007-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3402-006.200 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de fevereiro de 2019
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LICENÇA DE IMPORTAÇÃO.
Recorrente DENTSCARE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 07/02/2006 a 13/12/2006

MODIFICAÇÃO CRITÉRIO JURÍDICO. AUSÊNCIA. ART. 146, CTN. INAPLICABILIDADE.

Quando da ocorrência dos fatos geradores autuados, inexistia qualquer manifestação da Secretaria da Receita Federal que reconhecia a validade das classificações fiscais adotadas (base da confiança), necessária para atrair a aplicação deste dispositivo, à luz do princípio da proteção da confiança e da moralidade administrativa. Inexiste, no caso, um critério jurídico adotado anteriormente pela Administração Pública Tributária que teria sido modificado na presente autuação.

IDENTIFICAÇÃO INCORRETA DA MERCADORIA. FALTA DE LICENCIAMENTO DA IMPORTAÇÃO. MULTA POR INFRAÇÃO AO CONTROLE ADMINISTRATIVO. CABIMENTO.

A falta de Licença de Importação para produtos descritos na Declaração de Importação com enquadramento incorreto na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), restando demonstrado que as mercadorias importadas estavam sujeitas ao controle administrativo por ocasião do respectivo despacho, constitui infração para aplicação da multa de 30% (trinta por cento) do valor aduaneiro. Incidência do artigo 633, inciso II, alínea "a" do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n° 4.543/02.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora). Designada a Conselheira Cynthia Elena de Campos.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz e Cynthia Elena de Campos.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da multa do controle administrativo por falta de licenciamento, (art. 633, II, “a”, Regulamento Aduaneiro/2002, vigente à época, aprovado pelo Decreto n.º 4.543/02), e da multa proporcional ao valor aduaneiro por classificação incorreta da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM - art. 84, I, da Medida Provisória n.º 2.1583-5/01, com a redação dada pela Lei 10.833/2003).

Como indicado no Auto de Infração, o contribuinte importou entre 07/02/2006 e 13/12/2006, sem licença de importação vinculada:

- "*PONTAS APLICADORAS EM AÇO*" e "*PONTAS APLICADORAS EM AÇO - NEGRAS*" nos tamanhos 18 e 20 da marca PRIME DENTAL MANUFACTURING INC, classificadas na NCM 7326.90.00 (Obras de ferro fundido, ferro ou aço - Outras obras de ferro ou aço - Outras - Outros Obras De Ferro Ou Aço): e
- "*CAPSULA 1:1 PET MARROM*", "*DOSADOR COM BORDA 5ML 1:1 POLIPROPILENO*", "*MISTURADOR DN2 5X12 1:1 MARROM/PRETO*", "*SERINGA DUPLA 5ML 1:1 POLIPROPILENO PRETA*" da marca SYSTEMS AG e "*SERINGA 1,2ML BLK T-FLNG LL*" da marca ORATECH HEALTHCARE TECHNOLOGIES, classificadas na NCM 3926.90.90 (Plásticos e suas obras - Outras obras de plásticos e obras de outras matérias das posições 3901 a 3914 - Outras - Outras)

Especificamente quanto à importação realizada em 07/03/2007, a fiscalização procedeu com conferência aduaneira e identificou a importação de "*PONTAS APLICADORAS*

NEGRAS - TAMANHO 20" da marca DENTAL MFG, INC com a classificação na NCM 7326.90.00. No momento da conferência aduaneira, a fiscalização confirmou que essa mercadoria seria parte e componente de equipamento odontológico, procedendo com a reclassificação fiscal para a NCM 9018.39.99 (Instrumentos e aparelhos de óptica, fotografia ou cinematografia, medida, controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios - Instrumentos e aparelhos para medicina, cirurgia, odontologia e veterinária, incluídos os aparelhos para cintilografia e outros aparelhos eletromédicos, bem como os aparelhos para testes visuais - Seringas, agulhas, cateteres, cânulas e instrumentos semelhantes: - Outros - Outros - Outros)

Com isso, ao identificar que as mercadorias importadas no ano de 2006 seriam partes e componentes de equipamentos odontológicos, a fiscalização procedeu com a reclassificação fiscal das mercadorias, enquadrando-as em sua maioria no referido código NCM/TEC 9018.39.99. Especificamente a mercadoria "SERINGA 1,2ML BLK T-FLNG LL" da marca ORATECH HEALTHCARE TECHNOLOGIES, a NCM específica identificada pela fiscalização foi a 9018.31.11 (Instrumentos e aparelhos de óptica, fotografia ou cinematografia, medida, controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios - Instrumentos e aparelhos para medicina, cirurgia, odontologia e veterinária, incluídos os aparelhos para cintilografia e outros aparelhos eletromédicos, bem como os aparelhos para testes visuais - Seringas, agulhas, cateteres, cânulas e instrumentos semelhantes: - Seringas, mesmo com agulhas - De plástico - De capacidade inferior ou igual a 2cm3).

Como mercadorias da subposição 9018, as importações estão sujeitas ao licenciamento não automático desde o Comunicado DECEX n.º 23/1998, com anuência do Ministério da Saúde e procedimentos estabelecidos na Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005, com alterações dadas pela Resolução n.º 217/2006.

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa, julgada integralmente improcedente em acórdão ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 07/02/2006 a 13/12/2006

MULTA DE 1% DO VALOR ADUANEIRO.

Cabível a multa prevista no inciso I do artigo 84 da Medida Provisória 2.15835/2001 se o importador não logrou classificar corretamente a mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul.

FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. PENALIDADE.

Aplica-se a multa por falta de licença para importação quando resta demonstrado que a mercadoria efetivamente importada estava sujeita a licenciamento no órgão competente para apresentação tempestiva por ocasião do despacho aduaneiro.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido" (e-fl. 290)

Intimada desta decisão em 18/12/2012 (e-fl. 300), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 15/01/2013 (e-fls. 302/314) alegando, em síntese:

(i) a impossibilidade de reclassificação fiscal, vez que a importação foi parametrizada no canal cinza, com a conferência física e documental da mercadoria. Trata-se de ato jurídico perfeito, no qual foi atestada a regularidade da classificação fiscal adotada pelo sujeito passivo. Indica que o caso não se enquadra em quaisquer das hipóteses de modificação do

lançamento do art. 149, do CTN, tratando-se de verdadeiro erro de direito que não seria suscetível a ensejar a modificação do lançamento. Indica a impossibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento, com base no art. 146 do CTN e no REsp 1.130.545, julgado em sede de recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ;

(ii) a necessidade de aplicação do Ato Declaratório Normativo (ADN) COSIT n.º 12 de 21/01/1997, vez que o produto foi devidamente descrito pelo sujeito na DI, afastando a multa do controle administrativo por falta de licença na importação.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. A seguir, passa-se a análise segregada dos argumentos nele aventados.

I - DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Sustenta a Recorrente que a fiscalização não poderia proceder com a reclassificação fiscal das mercadorias importadas, vez que a importação foi parametrizada no canal cinza, com a conferência física e documental da mercadoria. Contudo, entendo que, no presente caso, não merece amparo a alegação do Recorrente.

Primeiramente, essencial salientar que a Recorrente em qualquer momento demonstra que quaisquer das importações que foram objeto de autuação, relativas ao ano de 2006, teriam sido efetivamente parametrizadas no canal cinza ou vermelho de conferência aduaneira.

Com efeito, depreende-se da análise dos documentos das importações acostadas aos presentes autos (e-fls. 33/131 e e-fls. 223/271) que somente a importação realizada pela empresa em 07/03/2007 foi objeto de conferência aduaneira, sendo desembaraçada em 27/04/2007 após a retificação da DI para a indicação da NCM 9018.39.09 (DI n.º 0702970586 - e-fls. 102/127). Inclusive, o comprovante de importação da e-fl. 102 identifica que o canal de conferência aduaneira, especificamente desta declaração de importação, foi o canal "*VERMELHO*".

Contudo, para as importações incorridas no ano de 2006 (antes desta conferência aduaneira, frise-se), que foram efetivamente objeto da presente autuação, inexistente qualquer confirmação de quais teriam sido seus canais de parametrização. Na verdade, a planilha constante da e-fl. 128 evidencia que essas importações foram desembaraçadas no mesmo dia do registro das DIs ou com pequenas diferenças de até 4 (quatro) dias da data do registro, o que denota que essas DIs não foram parametrizadas nos canais vermelho ou cinza¹:

¹ Canais de conferência atualmente identificados no art. 21 da Instrução Normativa n.º 680/2006: "*I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria; II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria; III - vermelho, pelo*

Processo nº 10920.001917/2007-88
Acórdão n.º 3402-006.200

S3-C4T2
Fl. 329

DENTSCARE LTDA>					IMPORTAÇÕES TOTAIS								
Despacho	DI	registro	desemb	ad	subitem	RTPL	NCM	cap	Descrição	Exportador	origem	produtor	LI
IRF/Curitiba	0601463468	07 Fev 2006	07 Fev 2006	1	Outras Obras De Ferro Ou Aço	100	73269000	7326	PONTAS APLICADORAS EM AÇO - TAMANHO 18	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	Estados Unidos	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0601463468	07 Fev 2006	07 Fev 2006	1	Outras Obras De Ferro Ou Aço	100	73269000	7326	PONTAS APLICADORAS EM AÇO - TAMANHO 20	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	Estados Unidos	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0602937811	14 Mar 2006	16 Mar 2006	1	Outras Obras De Ferro Ou Aço	100	73269000	7326	PONTAS APLICADORAS EM AÇO - NEGRAS - TAMANHO 18	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	Estados Unidos	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0602937811	14 Mar 2006	16 Mar 2006	1	Outras Obras De Ferro Ou Aço	100	73269000	7326	PONTAS APLICADORAS EM AÇO - NEGRAS - TAMANHO 20	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	Estados Unidos	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0605159216	05 Mai 2006	12 Mai 2006	1	Outras Obras De Ferro Ou Aço	100	73269000	7326	PONTAS APLICADORAS EM AÇO - TAMANHO 18	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	Estados Unidos	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0605159216	05 Mai 2006	12 Mai 2006	1	Outras Obras De Ferro Ou Aço	100	73269000	7326	PONTAS APLICADORAS EM AÇO - TAMANHO 20	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	Estados Unidos	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0606844524	12 Jun 2006	28 Jun 2006	1	Outras Obras De Ferro Ou Aço	100	73269000	7326	PONTAS APLICADORAS EM AÇO - TAMANHO 20	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	Estados Unidos	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0611380999	21 Set 2006	22 Set 2006	1	Outras Obras De Ferro Ou Aço	100	73269000	7326	PONTAS APLICADORAS EM AÇO, TAMANHO 20	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	Estados Unidos	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0612701195	20 Out 2006	24 Out 2006	1	Outs.Obras D/Plast.E Outs.Mat.Pos. 3901/3914	100	39269090	3926	CAPSULA 1:1 PET MARROM - REF. VL 002-S1	MIXPAC SYSTEMS AG	Suíça	MIXPAC SYSTEMS AG	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0612701195	20 Out 2006	24 Out 2006	1	Outs.Obras D/Plast.E Outs.Mat.Pos. 3901/3914	100	39269090	3926	DOSADOR COM BORDA SML 1:1 POLIPROPILENO PRETO - REF. PLD	MIXPAC SYSTEMS AG	Suíça	MIXPAC SYSTEMS AG	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0612701195	20 Out 2006	24 Out 2006	1	Outs.Obras D/Plast.E Outs.Mat.Pos. 3901/3914	100	39269090	3926	MISTURADOR DN2 SX12 1:1 MARROM/PRETO - REF. M. 2.5-12-58	MIXPAC SYSTEMS AG	Suíça	MIXPAC SYSTEMS AG	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0612701195	20 Out 2006	24 Out 2006	1	Outs.Obras D/Plast.E Outs.Mat.Pos. 3901/3914	100	39269090	3926	SERINGA DUPLA SML 1:1 POLIPROPILENO PRETA - REF. SDL 005-01-52	MIXPAC SYSTEMS AG	Suíça	MIXPAC SYSTEMS AG	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0613573832	09 Nov 2006	17 Nov 2006	1	Outs.Obras D/Plast.E Outs.Mat.Pos. 3901/3914	100	39269090	3926	SERINGA 1,2ML BLK T-FLNG LL	ORATECH INNOVATIVE HEALTHCARE TECHNOLOGIES	Estados Unidos	ORATECH INNOVATIVE HEALTHCARE TECHNOLOGIES	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0615144939	13 Dez 2006	14 Dez 2006	1	Outras Obras De Ferro Ou Aço	100	73269000	7326	PONTAS APLICADORAS NEGRAS - TAMANHO 20	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	Estados Unidos	PRIME DENTAL MANUFACTURING INC	S/LI Vinc
IRF/Curitiba	0702970586	07 Mar 2007	27 Abr 2007	1	Outs. Seringas, Agulhas, Catet. Can. Inst. Semelh.	100	90183999	9018	PONTAS APLICADORAS NEGRAS - TAMANHO 20	PRIME DENTAL MFG, INC	Estados Unidos	PRIME DENTAL MFG, INC	0706518028

Ademais, considerando a discussão levantada pelo Recorrente quanto ao art. 146, do CTN, é importante frisar: em 2006 inexistia qualquer manifestação da Secretaria da Receita Federal que reconhecia a validade das classificações fiscais adotadas (base da confiança²), necessária para atrair a aplicação deste dispositivo, à luz do princípio da proteção da confiança e da moralidade administrativa. Como mencionado na r. decisão recorrida:

"Esclareça-se que, no presente caso não houve adoção de critério jurídico, conforme consta do art. 146 do CTN, pois não há qualquer legislação normativa que trate especificadamente da mercadoria em questão, não há processo de consulta em que a impugnante seja a consulente e não houve lançamento anterior, que ora se pretenda revisar, para o mesmo contribuinte. E, fora destas hipóteses, em havendo irregularidades ou erro, seja ele de fato ou de direito, a autoridade fiscal não só pode como deve proceder à revisão do procedimento, dentro do prazo previsto na lei, conforme expresso mandamento do art. 149 do CTN." (e-fl. 294 - grifei)

No presente caso, portanto, a Administração não trouxe uma interpretação da legislação aplicável para as mercadorias envolvidas na autuação no qual teria o Recorrente se baseado para realizar sua classificação fiscal. Não se identifica, portanto, um critério jurídico adotado anteriormente pela Administração Pública Tributária que teria sido modificado na presente autuação.

Nos anos de 2006 o contribuinte realizou importação de mercadorias que deveriam estar classificadas na subposição 9018, sem sujeitá-las à anuência prévia da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, exigida à época pela Resolução RDC/Anvisa nº

qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria (...)." (grifei)

² ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 476-477

350/05³. Ou seja, nos lançamentos por homologação realizados pela empresa nas declarações de importação, a qualidade diferenciada dos bens importados não poderia ser vislumbrada pela fiscalização face a indicação das NCMs incorretas (7326.90.00 e 3926.90.90), que não evidenciavam a necessidade de tratamento administrativo específico das mercadorias. Esses lançamentos, realizados pelo sujeito passivo, foram revisados de ofício pela Administração Pública, com fulcro no art. 149, V, do Código Tributário Nacional - CTN apenas com a lavratura do presente Auto de Infração, vez que não foram sujeitos à conferência aduaneira anteriormente.

Mesmo que se admita que a fiscalização eventualmente tenha procedido com uma análise dos documentos em um canal de conferência aduaneira amarelo (sem análise da mercadoria), observa-se que a documentação apresentada pela empresa teria induzido a fiscalização em **erro de fato**, já que, em razão da classificação incorreta das mercadorias, nas palavras do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, "**os agentes aduaneiros ficam impossibilitados de saber que a mercadoria importada está sujeita a prévia e expressa anuência de um específica agência fiscalizatória, o que indevidamente limita a sua análise apenas à questão afeta ao comércio exterior propriamente dito.**" (Acórdão nº 3402.003.051. Sessão de 28/04/2016 - grifei).

O desconhecimento das qualidades dos fatos, em especial do tratamento aduaneiro diferenciado a que se sujeitavam as mercadorias, pode ser depreendido das Declarações de Importação objeto de autuação, às quais não foram vinculadas quaisquer licenças de importação (vide novamente o quadro acima reproduzido da e-fl. 128 dos autos).

Neste aspecto, importante ainda mencionar que as considerações em torno da eventual existência, no presente caso, de erro de fato está em conformidade com o julgamento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no Recurso Especial n.º 1.130.545, invocado pelo sujeito passivo em sua peça recursal. Como indicado pelo Ministro Luiz Fux naquela oportunidade, "*a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.*" Este julgado, proferido em sede de recursos repetitivos, continua, trazendo doutrina que diferencia o erro de fato e o erro de direito nos mesmos moldes do desenvolvido neste voto:

"8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está

³ "1. A importação de mercadorias sujeitas a licenciamento não automático do Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, dispostas no Anexo XLIV deste Regulamento, destinada à pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, **sujeitar-se-á obrigatoriamente a prévia e expressa anuência da ANVISA por meio de deferimento de licença de importação, como entidade integrante do sistema.**(...)

1.36. **Mercadorias Importadas Sob Vigilância Sanitária:** matérias-primas, insumos, partes e peças, produtos acabados, produtos a granel, produtos semi-elaborados e produtos in natura, e demais sob vigilância sanitária de que trata a Lei n.º 9.782, de 1999, **compreendendo, dentre outros, as seguintes classes de bens e produtos:** (...) e) **produto médico: aparelhos, instrumentos e acessórios usados em medicina, odontologia e atividades afins, bem como em educação física, em embelezamento ou em correção estética;**" (grifei)

configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. *Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)*

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707) (...) 10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (Recurso especial 1130545/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011 - grifei)

Ora, somente em 2007, após a conferência aduaneira das mercadorias importadas na DI n.º 0702970586, a fiscalização tomou conhecimento do equívoco na classificação fiscal cometido pela Recorrente nas operações anteriores, procedendo com a correta lavratura do presente auto de infração. Assim, o presente trabalho fiscal foi realizado em conformidade com a conferência aduaneira realizada em março/2007, para proceder com a reclassificação fiscal das mercadorias importadas no ano de 2006, dentro dos limites da revisão aduaneira autorizada pelo art. 54 do Decreto-lei n.º 37/1966⁴.

⁴ "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

Nesse sentido, merece ser afastada as alegações do Recorrente quanto a impossibilidade de reclassificação fiscal.

II - DA APLICAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO (ADN) COSIT N.º 12 DE 21/01/1997

Subsidiariamente, sustenta a Recorrente a necessidade de se afastar a multa do controle administrativo por falta de licença na importação face a aplicação, no presente caso, do Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 12/1997. Vejamos o exato teor desse ato:

"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." (grifei)

Em suas razões, o Recorrente sustenta a aplicação dessa previsão vez que os dois requisitos indicados na parte final do ato foram cumpridos: a correta descrição dos produtos, com todos os elementos necessários à sua identificação e a falta de intuito doloso ou má-fé do declarante. A r. decisão recorrida, por sua vez, não adentrou nesses dois requisitos por entender que a aplicação do ADN n.º 12/97 exige, ainda, que a mercadoria importada anteriormente tenha sido objeto de "licença de importação anterior" (e-fl. 295).

O argumento trazido pela Delegacia de Julgamento no presente processo foi rechaçado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão n.º 3401-005.288 de 28/08/2018, a partir de uma análise pormenorizada do histórico da penalidade por falta de licença de importação no Brasil e do controle das importações. Em seu voto, o Conselheiro busca diferenciar o processo de licenciamento da própria licença de importação, evidenciando que, em 1997 a expressão "licenciamento, automático ou não" abrangia tanto as mercadorias com licença de importação (LI) quanto as sem licença:

"Quando o legislador, em 1978, tratou de "Guia de importação ou documento equivalente", estava a se referir a documento que autoriza a importação. Daí ser elevado o percentual da multa (30%) para quem importasse mercadoria sem a "autorização". Estamos a tratar de tempos em que a "autorização" tinha aplicação ampla, e os controles se davam em papel, e não em sistemas informatizados. O sistema informatizado de controle do comércio exterior brasileiro, SISCOMEX, surge em 1992 (restrito, na prática, à exportação, tardando em 5 anos a se alastrar à importação), e a norma que lhe deu amparo foi o Decreto no 660, de 25/09/1992, que dispôs, em seu art. 6o, § 1o:

na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo DL n.º 2.472/88)"

“Art. 6º As informações relativas às operações de comércio exterior, necessárias ao exercício das atividades referidas no art. 2º, serão processadas exclusivamente por intermédio do SISCOMEX, a partir da data de sua implantação.

§ 1º Para todos os fins e efeitos legais, os registros informatizados das operações de exportação ou de importação no SISCOMEX, equivalem à Guia de Exportação, à Declaração de Exportação, ao Documento Especial de Exportação, à Guia de Importação e à Declaração de Importação.”

(...)

No início da década de 90, no século passado, o Brasil ainda tratava de “Guias de Importação”, obtidas em agências bancárias (vide art. 6º da Portaria DECEX 8/1991), e disciplinadas pelo Departamento de Comércio Exterior (DECEX), que fazia parte da estrutura do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento (MEPF), passando ao Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo em 1992 (Lei nº 8.490/1992), como uma Secretaria (SECEX).

Em 1997, após a Rodada Uruguai, a incorporação do “Acordo sobre Procedimentos para o Licenciamento de Importações”, e com o advento do SISCOMEX-Importação, a SECEX, por meio de Portarias, passa a regulamentar o tratamento administrativo das importações, no Brasil, de forma absolutamente desvinculada da tributação (diga-se, em ministério diverso).

À época, o “licenciamento não-automático” era aquele que resultava em um número de licença de importação, que figuraria posteriormente na declaração de importação, atestando que a mercadoria tinha “autorização” para ser importada.

E o licenciamento automático era aquele no qual sequer era exigida providência do importador, não figurando qualquer número de licença na DI correspondente.

Tanto que a Portaria MF/MICT nº 291/1996, que dispõe sobre o processamento das importações, no SISCOMEX, estabelece, em seu art. 4º, § 1º, que “...no caso de licenciamento automático, as informações serão prestadas por ocasião da formulação da declaração para fins do despacho aduaneiro da mercadoria”.

A mesma subdivisão (em licenciamento automático e não-automático) é assentada na Portaria SECEX nº 21/1996. Todo o universo de importações brasileiras, então, era considerado como submetido a licenciamento automático ou não automático.

No ano de 1997, a COSIT, buscando adaptar-se ao entendimento então predominante no então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, publica uma série de Atos Declaratórios Normativos dispendo sobre a não aplicação de penalidades, entre os quais o multicitado ADN COSIT nº 12, que dispõe:

“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”. (grifo nosso)

O Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002), em respeito à terminologia já adotada no acordo internacional e nas normas infralegais então vigentes, estabeleceu, em seu art. 490, que a “...importação de mercadoria está

sujeita, na forma da legislação específica, a licenciamento, que ocorrerá de forma automática ou não-automática, por meio do Siscomex”.

Em 2003 a SECEX passa a consolidar as normas sobre tratamento administrativo das importações, na Portaria no 17, estabelecendo, em seu art. 6o, classificação tripartida:

“Art. 6o O sistema administrativo das importações brasileiras compreende as seguintes modalidades:

I – importações dispensadas de Licenciamento;

II – importações sujeitas a Licenciamento Automático; e

III – importações sujeitas a Licenciamento Não Automático.” (grifo nosso)

Vejam-se os textos das normas que tratam das classificações bipartida e tripartida:

Portaria MF/MICT no 291/1996	Portaria SECEX no 17/2003
<p><i>Art. 4o Para efeito de licenciamento da importação, na forma estabelecida pela Secex, o importador deverá prestar as informações específicas constantes do Anexo II.</i></p> <p><i>§ 1º - No caso de licenciamento automático, as informações serão prestadas por ocasião da formulação da declaração para fins do despacho aduaneiro da mercadoria.</i></p> <p><i>§ 2º - Tratando-se de licenciamento não automático, as informações a que se refere este artigo devem ser prestadas antes do embarque da mercadoria no exterior ou do despacho aduaneiro, conforme estabelecido pela Secex.</i></p>	<p><i>Art.7o Como regra geral, as importações brasileiras estão dispensadas de licenciamento, devendo os importadores tão-somente providenciar o registro da Declaração de Importação – DI no Siscomex, com o objetivo de dar início aos procedimentos de Despacho Aduaneiro junto à unidade local da Secretaria da Receita Federal – SRF.</i></p> <p><i>Art.10. Nas importações sujeitas aos licenciamentos automático e não automático, o importador deverá prestar, no Siscomex, as informações a que se refere o Anexo II da Portaria Interministerial MF/Mict no 291, de 12 de dezembro de 1996, previamente ao embarque da mercadoria no exterior.</i></p>

A diferença é sutil, e a nova classificação, a nosso ver, é adequada ao “Acordo sobre Procedimentos para o Licenciamento de Importações”. Só há que se falar em licenciamento se houver “pedido”, e o licenciamento será “automático” se o pedido é aprovado em todos os casos, com as ressalvas previstas no acordo, e será “não automático” se depender de análise, observando-se também a disciplina do acordo. Mas, na prática, revele-se que o que acontece, no Brasil, é que passam a ser chamados de “dispensados” os licenciamentos que antes eram denominados de “automáticos” (ou, ao menos, a maioria deles).

Veja-se que só culminam, hoje, em um número de licença a constar na DI os licenciamentos “automáticos” e “não-automáticos”. Antes de 2003, só culminavam em um número de licença a constar na DI os licenciamentos “não-automáticos”.

Tal distinção é relevante, a nosso ver, pois não se pode imputar falta de licença a quem sequer deveria obter licença, ou seja, a quem sequer deveria passar por um procedimento de licenciamento que culminaria em um número de licença.

Esses esclarecimentos aplicam-se à análise da jurisprudência. Por óbvio, quando se falava em “licenciamento automático” em 1997, tratava-se de algo distinto daquilo que se passou a entender como “licenciamento automático” após 2003.

Feitas essas observações preliminares, é preciso retomar a narrativa dos fatos do presente processo, no qual, destaque-se, já não se discute a classificação das mercadorias. A imputação fiscal para aplicação da multa por falta de licença, já à luz da Portaria SECEX no 17/2003, transcrita à fl. 15.

É incontroversa ainda a informação constante ao início da fl. 16 da autuação, de que a mercadoria estava sujeita a licenciamento não-automático. (...)

De qualquer modo, o raciocínio externado pelo julgador de piso no sentido de que “novo” licenciamento, automático ou não, quer dizer “nova” licença, é incoerente com a evolução dos textos no tempo, aqui demonstrada. À época da edição do ADN COSIT no 12/1997 a expressão “licenciamento, automático ou não” abrangia tanto as mercadorias com licença de importação (LI) quanto as sem licença, sendo a distinção efetuada somente em 2003, como exposto. Entendo, assim, que a argumentação da DRJ, além de inovadora em relação à autuação, faz leitura em descompasso com a evolução terminológica na legislação, e seu impacto no ADN COSIT no 12/1997, devendo ser afastada.

Até concordo com a linha de raciocínio do julgador, com algumas aparas, se esquecido o texto do ADN, que fala em “licenciamento”. **Por certo que uma mercadoria que sequer tenha licença de importação, reclassificada para código NCM que exija a referida licença, está, em regra, cometendo grave infração, a culminar a referida multa.** Mas uma mercadoria, v.g., que tenha licença de importação, e reclassificada para código NCM que exija outra licença, atrelada a anuente distinto, não estaria em situação idêntica? Ou seja, o simples fato de ter ou não licença para a classificação incorreta é pouco relevante diante do fato de não ter licença para a classificação correta.

Daí o texto do ADN privilegiar circunstâncias outras que não a mera existência de “licença” na classificação incorretamente adotada.

(...)

Analiso, assim, se as mercadorias estavam, como prescreve o ADN COSIT no 12/1997, corretamente descritas, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado. Eis o único tema que resta a discutir, pois imputado na autuação.

Na DI, as mercadorias foram descritas da seguinte forma (fl. 31): (...) Veja-se que em todas as descrições resta claro que a mercadoria se destina a alimentação animal, e em todas há o nome comercial do produto e o registro no Ministério competente, que permitem, inclusive, classificação sem necessidade de exame das mercadorias (veja-se que a própria perícia utiliza, para a classificação, a literatura técnica – fichas técnicas dos produtos pelo nome comercial), a menos que se suspeite que o produto importado não é o declarado (o que não ocorre no presente processo).

(...)

Assim, é improcedente a autuação, no que se refere à aplicação da multa por falta de licença de importação, pois seu fundamento jurídico (descrição inexata/insuficiente, impedindo a aplicação do ADN COSIT no 12/1997) não encontra respaldo nos documentos acostados ao processo."

Mesmo com a modificação normativa incorrida em 2003 na disciplina da importação, o ADN COSIT n.º 12/1997 permanece plenamente vigente e aplicável, sendo que o caso acima transcrito se refere a fatos geradores ocorridos em 2004. Assim, descabida a exigência trazida pela decisão recorrida de se exigir, para a aplicação do ADN 12/97, que a mercadoria classificada anteriormente precisasse de licença de importação. À luz da legislação vigente à época, o termo "licenciamento" não necessariamente corresponderia à necessidade de emissão de uma licença de importação, podendo se referir ao licenciamento automático e não automático que era aplicável para todas as importações.

Assim, tratando-se o presente caso de "classificação tarifária errônea" que exigiu "novo licenciamento, automático ou não", possível a aplicação do ADN COSIT n. 12/1997, desde que observados os dois requisitos trazidos por este ato normativo: **(i)** o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao

enquadramento tarifário pleiteado, e que **(ii)** não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

Quanto ao primeiro item, não há dúvidas nos presentes autos que os produtos foram corretamente descritos, com a identificação de todos os elementos necessários à correta classificação fiscal das mercadorias, inclusive com a identificação das marcas dos produtos.

Com efeito, a fiscalização se baseou na descrição trazida pelo sujeito, sequer precisando se valer de perícia técnica para confirmar a finalidade odontológica das mercadorias importadas. O erro na classificação fiscal não decorreu da incorreta descrição das mercadorias, mas da incorreta interpretação pelo sujeito passivo das normas do sistema harmonizado (aplicação de classificação geral em detrimento da classificação específica prevista, de partes e componentes de equipamentos odontológicos).

Da mesma forma, não se vislumbra nos presentes autos qualquer acusação ou confirmação de dolo ou má-fé por parte do sujeito passivo.

Nesse sentido, entendo ser aplicável ao presente caso a previsão do Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 12/1997, ainda vigente, para afastar a aplicação da multa por falta de licença de importação (art. 633, II, “a”, Regulamento Aduaneiro/2002, vigente à época, aprovado pelo Decreto n.º 4.543/02).

III - DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação da multa por falta de licença de importação com base no ADN COSIT n.º 12/1997.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

Voto Vencedor

Conselheira Cynthia Elena de Campos.

Com relação ao parcial provimento do Recurso Voluntário para afastar a multa por falta de licença de importação com base no ADN COSIT n.º 12/1997, peço *vênia* à Ilustre Conselheira Relatora para divergir de suas conclusões, o que faço em razão dos fatos e fundamentos abaixo demonstrados:

Conforme relatado, versa o presente processo sobre o Auto de Infração lavrado para as seguintes exigências:

i) Crédito tributário relativo ao IPI no valor de R\$ 4.176,10, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora;

ii) Multa do controle administrativo no valor de R\$ 37.025,57 por falta de licenciamento, prevista no artigo 633, inciso II, alínea “a” do Decreto nº 4.543/02 (Regulamento Aduaneiro/2002);

iii) Multa proporcional ao valor aduaneiro no valor de R\$ 3.829,59, em razão de classificação incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul, conforme previsão do artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.15835/01, com as alterações dos artigos 69 e 81 da Lei 10833/2003.

A autuação teve por objeto as seguintes importações realizadas pela

Recorrente:

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO	DESCRIÇÃO DA MERCADORIA	LICENÇA DE IMPORTAÇÃO	NCM INFORMADO PELA IMPORTADORA	NCM INDICADO PELA FISCALIZAÇÃO (e-fls. 137)
				TRATAMENTO ADMINISTRATIVO
06/0146346-8	PONTAS APLICADORAS EM AÇO TAMANHO 18	SEM LI VINCULADA	7326.90.00	9018.39.99
				L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005
06/0146346-8	PONTAS APLICADORAS EM AÇO TAMANHO 20	SEM LI VINCULADA	7326.90.00	9018.39.99
				L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005
06/0293781-1	PONTAS APLICADORAS EM AÇO NEGRAS TAMANHO 18	SEM LI VINCULADA	73269000	9018.39.99
				L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005
06/0293781-1	PONTAS APLICADORAS EM AÇO REGRAS TAMANHO 20	SEM LI VINCULADA	73269000	9018.39.99
				L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005
06/0515921-6	PONTAS APLICADORAS EM AÇO TAMANHO 18	SEM LI VINCULADA	73269000	9018.39.99
				L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005
06/0515921-6	PONTAS	SEM LI	73269000	9018.39.99

	APLICADORAS EM AÇO TAMANHO 20	VINCULADA		L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005
06/0684452-4	PONTAS APLICADORAS EM AÇO TAMANHO 20	SEM LI VINCULADA	73269000	9018.39.99
				L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005
06/1138099-9	PONTAS APLICADORAS EM AÇO TAMANHO 20	SEM LI VINCULADA	73269000	9018.39.99
				L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005
06/1270119-5	CAPSULA 1:1 PET MARROM - REF. VL 002-S1	SEM LI VINCULADA	39269090	9018.39.99
				L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005
06/1270119-5	DOSADOR COM BORDA 5ML 1:1 POLIPROPILENO REF. PLD	SEM LI VINCULADA	39269090	9018.39.99
				L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005
06/1270119-5	MISTURADOR DN2 5X12 1:1 MARROM/PRETO - REF. 2.5-12-SB	SEM LI VINCULADA	39269090	9018.39.99
				L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005
06/1270119-5	SERINGA DUPLA 5ML 1 LIPROPILENO PRETA - REF. SDL 005-01-52	SEM LI VINCULADA	3926.90.90	9018.39.99
				L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005
06/1357383-2	SERINGA 1,2ML BLK T-FLNG LL	SEM LI VINCULADA	3926.90.90	9018.31.11
				L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005
06/1514493-9	PONTAS APLICADORAS NEGRAS TAMANHO 20	SEM LI VINCULADA	7326.90.00	9018.39.99
				L. I. ANVISA Com. DECEX n.º 23/1998 Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) detalham a classificação fiscal indicada pelo Auditor Fiscal da seguinte forma:

90.18 - INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA MEDICINA, CIRURGIA, ODONTOLOGIA E VETERINÁRIA, INCLUÍDOS OS APARELHOS PARA CINTILOGRAFIA E OUTROS APARELHOS ELETROMÉDICOS, BEM COMO OS APARELHOS PARA TESTES VISUAIS.

A presente posição compreende um conjunto - particularmente vasto - de instrumentos e aparelhos, de quaisquer matérias (incluídos os metais preciosos), que se caracterizam essencialmente pelo fato de que o seu uso normal exige, na quase totalidade dos casos, a intervenção de um técnico (médico, cirurgião, dentista, veterinário, parteira, etc.), para estabelecer um diagnóstico, para prevenir ou tratar uma doença, para operar, etc.

Classificam-se também nesta posição os instrumentos e aparelhos para trabalhos de anatomia ou de dissecação, para autópsias e, sob certas condições, os instrumentos e aparelhos para oficinas de prótese dentária.

II.- INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA ODONTOLOGIA

Além dos aparelhos comuns ao presente grupo e ao precedente, tais como as máscaras e outros aparelhos para anestesia odontológica, pertencem especialmente a esta categoria:

6) As sondas diversas, as agulhas (de abscessos, hipodérmicas, de suturas, de algodão, etc.), os porta-algodões e porta-tampões, os insufladores, os espelhos de boca.

Classificam-se também aqui as ferramentas e instrumentos dos tipos que se utilizam nas oficinas de prótese dentária pelo próprio dentista ou pelo protético (mecânico-dentista), tais como: facas, espátulas e outras ferramentas para modelar, pingas diversas (para colocar grampos, para coroas, de cortar pivôs, etc.), serras, cisalhas, malhetas, limas, buris, raspadores, polidores, formas metálicas para trabalhar, por martelagem, as coroas dentárias metálicas, etc., exceto as ferramentas e outros artefatos de uso geral (fornos, moldes, ferramentas de soldagem, colheres de fundição, etc.), que seguem o seu próprio regime. Também se classificam aqui as máquinas de moldar, de trabalhar os dentes e ainda as máquinas para ajustar as próteses dentárias.*

PARTES E ACESSÓRIOS

Ressalvadas as disposições das Notas 1 e 2 do presente Capítulo, classificam-se aqui as partes e acessórios dos instrumentos ou aparelhos da presente posição.

Como observado na decisão recorrida, a Contribuinte não apresentou nenhum argumento fático contrário ao código NCM 9018.3999, adotado pela fiscalização, o que torna procedente o lançamento da multa prevista no inciso I, do artigo 84, da Medida Provisória nº 2.15835/2001.

E com relação às mercadorias da Subposição 9018, as importações estão sujeitas ao licenciamento não automático desde o Comunicado DECEX n.º 23/1998, com anuência do Ministério da Saúde e procedimentos estabelecidos na Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005, com alterações dadas pela Resolução n.º 217/2006.

A Resolução - RDC nº 350, de 28 de dezembro de 2005 dispõe sobre o Regulamento Técnico de Vigilância Sanitária de Mercadorias Importadas e assim prevê:

ANEXO I - TERMINOLOGIA BÁSICA:

1. Para os efeitos do disposto neste Regulamento adotar-se-ão as definições deste Anexo.

1.36. Mercadorias Importadas Sob Vigilância Sanitária: matérias-primas, insumos, partes e peças, produtos acabados, produtos a granel, produtos semi-elaborados e produtos in natura, e demais sob vigilância sanitária de que trata a Lei n.º 9.782, de 1999, compreendendo, dentre outros, as seguintes classes de bens e produtos:

e) produto médico: aparelhos, instrumentos e acessórios usados em medicina, odontologia e atividades afins, bem como em educação física, em embelezamento ou em correção estética.
(sem destaque no texto original)

A Recorrente argumentou em defesa pela incidência do ITEM 45 da Resolução nº 217/2006 (Capítulo VII, Procedimento 5, Seção VI, Procedimento 5.6). Ocorre que a Resolução em referência entrou em vigência somente em dezembro de 2006, ou seja, após os fatos geradores da autuação.

E, ainda que se aplicasse a Resolução nº 217/2006, o enquadramento legal não socorre a Contribuinte, uma vez que assim dispõe:

Seção VI - Procedimento 5.6 - Mercadorias Diversas:

45. A importação das mercadorias, na forma desta Seção, conforme enquadramento das mercadorias disponível no sítio eletrônico da Anvisa, estará sujeita ao registro de Licenciamento de Importação no Siscomex, submetendo-se à fiscalização pela autoridade sanitária antes de seu desembarço aduaneiro.

45.1. São mercadorias enquadradas nesta Seção:

e) vestuários e acessórios para uso médico, odontológico ou hospitalar, incluindo artefatos confeccionados e moldes para vestuário. (sem destaque no texto original).

Inclusive, a obrigatoriedade da anuência da ANVISA é comprovada às fls. 104 (e-fls. 108), na qual consta o Auto de Infração Sanitária nº 15/2007, lavrado em 13/04/2007 com fundamento no artigo 10, inciso XXXI da Lei 6.437 do 20 de agosto de 1977.

A autuação da ANVISA se deu justamente pelo fato de as mercadorias estarem classificadas com código NCM diverso de tais produtos e, uma vez que a Subposição correta seria o NCM 9018, as importações estavam sujeitas ao licenciamento não automático, nos termos dos procedimentos estabelecidos na Resolução RDC/ANVISA n.º 350/2005.

Outro ponto a ser considerado para afastar a alegação de que a Recorrente desconhecia o código correto é a afirmação mencionada na manifestação apresentada ao Ilustre Auditor Fiscal (e-fls. 118), pela qual a própria importadora descreveu a mercadoria da seguinte forma:

"Informamos para os devidos fins que, a ponteira que estamos importando faz parte de um produto por nós desenvolvido que se chama Top Dam, que é uma barreira gengival. Segue abaixo descrição do produto.

Descrição do Produto

Top Dam é uma resina fotopolimerizável que substitui o dique de borracha (isolamento absoluto) em alguns casos, onde o isolamento relativo da gengiva é suficiente. O produto possui tixotropia para facilitar a aplicação e controle e também coloração azulada para contrastar com a gengiva e com os dentes. Após cobertura da área que se deseja proteger, basta polimerizar o produto com luz azul (fotopolimerizador) e este se torna rígido, insolúvel e levemente aderido sobre a gengiva. Ao final do tratamento o produto polimerizado pode ser facilmente destacado e removido.

Descrição da Ponteira

A ponteira deve ser uma cânula de aço fina para permitir a condução da resina Top Dam até o ponto onde deverá ser aplicada. Em outras palavras, a ponteira atua como bico aplicador do produto. **A composição em aço é necessária para evitar a possibilidade de reação da resina com a ponteira e também para fornecer a rigidez e resistência suficiente para a aplicação do produto.**

Quando é feita a aplicação a ponteira não encosta na boca do paciente, ela somente direciona o produto para facilitar a aplicação." (sem destaques no texto original)

A Nota 1 ao Capítulo 73 da TIPI/2002, utilizado pela importadora nas operações autuadas, tem por enquadramento ***os produtos obtidos por moldação nos quais o ferro predomina em peso sobre cada um dos outros elementos, e que não correspondam à composição química dos aços.*** Ou seja, por simples leitura do texto é possível concluir a divergência dos produtos identificados na respectiva Declaração de Importação com o código adotado.

Outrossim, destaca-se ainda que, juntamente com a manifestação, a Importadora apresentou a **Nota Fiscal de Entrada nº 2094 emitida em 26/04/2007 (e-fls. 119) e originada da Declaração de Importação nº 07/0297058-6, registrada em 07/03/2007,** ou seja, **anterior ao início do procedimento fiscal expedido em 22/04/2007 e recebido em 01/06/2007 (MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO Nº 09.2.02.00-2007-00355-9 de fls. 23/e-fls. 27),** na qual consta o código NCM correto indicado posteriormente na autuação, qual seja: **9018.3999, vinculado à Licença de Importação nº 0706518028.** Este fato demonstra, mais uma vez, que a importadora tinha pleno conhecimento da classificação fiscal que deveria informar, apesar de tentar justificar o NCM constante das operações autuadas.

Comprovado que a Recorrente classificou erroneamente a mercadoria importada, bem como a ausência de Licença de Importação, as penalidades aplicadas no presente caso não podem ser elididas pelo ADN COSIT n. 12/1997, uma vez que não está configurada a ausência do dolo, o que seria condição essencial prevista para sua aplicação.

A boa-fé da empresa importadora ao indicar o NCM 7326.9000 deve ser afastada por simples análise dos autos, especialmente às fls. 35 e 36 (e-fls. 39 e 40), pelas quais se constata a correspondência eletrônica enviada em 11/01/2006, em que a Recorrente fez o pedido de 50.000 peças de pontas aplicadoras em aço tamanho 18 e 50.000 peças de pontas aplicadoras em aço tamanho 20 indicando o NCM 9018.29.39. Vejamos:

De: "Rafael - FGM" <crafael@fgm.ind.br>
 Para: <primedental@hotmail.com>
 Cc: "Debora - FGM" <debora@fgm.ind.br>
 Enviada em: quarta-feira, 11 de janeiro de 2006 13:50
 Assunto: Re: NEEDLE TIPS

Estimado Sr Andres,

Gracias por su atencion al contacto por telefono con la Sra Debora. Confirmamos que estas 50.000 piezas de cada tamaño para embarque URGENTE son determinantes para tenermos una parada en nuestra linea de produccion. Así, el tiempo que Uds poden reducir para la entrega nos sera de mucha ayuda.

Por favor envíe una Proforma con los siguientes topicos:
 - 50.000 pcs 18G y 50.000 pcs 20G - embas en color negro
 - Nombre y dirección completa de su empresa
 - Pago: CAD
 - Entrega: 1 semana
 - descripción de la mercaderia: Puntas aplicadoras
 - Preço unitario neto: US\$ 0,025 por pieza precio total: US\$
 - condiciones: FOB Chicago
 - NCM: 9018.29.39
 - Dimensiones del paquete:
 - Peso neto y peso bruto total:

Nosotros vamos a emitir una licencia en brasil para podermos importar y asi necesitamos de esta proforma. Despues de la licencia aprobada por nuestra aduana, nosotros vamos informar detalles de nuestro freight forwarder para envio intemacional.

De misma manera, por favor emitir una segunda proforma en los mismos termos, pero als cantidades seran: 150.000 Pzs 18G + 250.000 pzs 20 ambas en color negro.

POR FAVOR CONFIRME EL PLAZO DE ENTREGA DE ESTAS 50.000 + 50.000 PZS CON LA MAXIMA BREVEDAD.

Gracias y saludos

Constata-se que na correspondência eletrônica enviada à empresa de assessoria em 19/01/2006 (e-mail de fls. 37/e-fls. 41), a importadora encaminhou a Fatura 6410 observando pela extrema urgência e que, segundo a NCM, teria que fazer uma "declaração de importação antecipada". Vejamos:

De: "Debora - FGM" <debora@fgm.ind.br>
 Para: "Freitas - Greice" <greice@freitasassessoria.com.br>
 Enviada em: quinta-feira, 19 de janeiro de 2006 14:06
 Anexar: Mallfgminvoice6410.JPG
 Assunto: Importação Prime Dent

Cara Greice:

Segue fatura em anexo referente importação que estamos fazendo dos EUA. Temos extrema urgência nesta mercadoria e segundo a NCM teremos que fazer uma declaração de importação antecipada, favor providenciar e enviar numero. Peço a gentileza de verificar se esta tudo ok. Mercadoria prevista para embarque aéreo dia 27/01. A transportadora será a Figwal. Estaremos efetuando fechamento de cambio hoje e assim que tiver nº do contrato lhe envio.

Grata,

Débora de Valgas
 Exportation
 FGM Produtos Odontológicos Ltda
 Fone: 55 347 441 6106
 Fax: 55 347 427 3377
 e-mail: debora@fgm.ind.br
 www.fgm.ind.br

Após, em data de 24/01/2006, a importadora enviou outra correspondência eletrônica para o fornecedor solicitando a alteração do NCM para 7326.9000 e justificando pela dificuldade de trazer as mercadorias com a NCM anteriormente indicada. Vejamos:

Processo nº 10920.001917/2007-88
Acórdão n.º 3402-006.200

S3-C4T2
Fl. 336

De: "Debora - FGM" <debora@fgm.ind.br>
Para: "Prime Dental - USA" <primedental@hotmail.com>
Cc: "Djeimes Hoffmann-JOI" <dhoffmann.joi@figwal.com.br>; "Rafael - FGM" <crafael@fgm.ind.br>
Enviada em: terça-feira, 24 de janeiro de 2006 15:11
Anexar: Mailfgmproformano.1.JPG
Assunto: Fw: NEEDLE TIPS

Estimado Mr. Segura:

Reciba saludos desde Brasil.

Recibieron el giro bancario?

Por favor le pido más un favor. Como es la primera oportunidad que importamos estas puntas, estamos con dificultad de traerlas con esta NCM que habiamos indicado. Por favor cambiar la NCM para 7326.9000 y el aeropuerto cambiar para Curitiba-PR, ya informamos al nuestro freight forwarder.

Quedo en el aguardo de la factura alterada.

Muy atentamente,

Gracias,

Débora de Valgas
Exportation
FGM Produtos Odontológicos Ltda
Fone: 55 347 441 6106
Fax: 55 347 427 3377
e-mail: debora@fgm.ind.br
www.fgm.ind.br

Com isso, da análise dos fatos comprovados nos autos, verifica-se que a INVOICE nº 6410, que deu origem à Declaração de Importação nº 06/0146346-8, foi emitida em 19/01/2006 e, posteriormente, a pedido da importadora/Recorrente, foi alterada para fazer constar o NCM 7326.9000, com o embarque da mercadoria em 31/01/2006.

Da mesma forma, em 08/02/2006 a importadora novamente solicitou ao fornecedor a alteração da NCM sobre o pedido sob a Fatura nº 6411, como se constata da correspondência eletrônica de fls. 46/e-fls. 50. Vejamos:

De: "Debora - FGM" <debora@fgm.ind.br>
Para: "Prime Dental - USA" <primedental@hotmail.com>
Enviada em: quarta-feira, 8 de fevereiro de 2006 17:06
Anexar: Mailfgminvoice6411.JPG
Assunto: Fw: INVOICES

Estimado Mr. Pedro Segura:

Agradecemos el recibimiento de las mercancías del pedido nº 6410, llegaron todo correcto.

Ahora necesitamos verificar el pedido 6411 adjunto.

Solicitamos las siguientes alteraciones:

- Terms pago : Advance Payment
- **NCM alterar para : 7326.9000**
- Final Airport Destination : Curitiba - PR
- Por favor verifique la posibilidad de cambiar todas las puntas para el tamaño 20, quedando portanto 400.000 puntas aplicadoras 20 gauge.

Favor informar plazo de entrega lo más pronto posible y enviar la factura alterada para empezarnos la segunda importación.

Muy Atentamente,

Débora de Valgas
Exportation
FGM Produtos Odontológicos Ltda
Fone: 55 347 441 6106
Fax: 55 347 427 3377
e-mail: debora@fgm.ind.br
www.fgm.ind.br

OU SEJA, por todos os lados que os fatos e as comprovações constantes dos autos são analisados, resta flagrante que a importadora agiu de forma a burlar o Controle Administrativo. Considera-se, neste caso, que: **(i)** a mercadoria não estava corretamente

descrita, como atestado por conferência da ANVISA e **(ii)** resta evidente o intuito doloso e má fé por parte da declarante.

Impera salientar que o Controle Administrativo nas importações é realizado por meio da Licença de Importação, sujeitando as operações realizadas com o comércio exterior à necessária anuência de órgãos governamentais.

A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias deve ser respeitada para garantia das informações prestadas, possibilitando o efetivo controle aduaneiro, o qual representa "... o poder soberano do estado e seu poder de polícia, atuando na proteção da sociedade e da economia"⁵.

Em suma, a autuação constituiu o crédito tributário em razão de classificação fiscal incorreta e falta de licenciamento no momento do despacho aduaneiro, conforme previsão do artigo 633, inciso II, alínea "a" do Decreto n.º 4.543/02 (Regulamento Aduaneiro/2002) c/c artigo 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.15835/01, com as alterações dos artigos 69 e 81 da Lei 10833/2003, com lançamento do crédito tributário relativo ao IPI, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora.

E da análise dos fatos acima demonstrados, é flagrante que a Recorrente enquadrou o Código NCM diverso daquele que realmente representava os produtos importados. Tanto é que informou previamente à fornecedora o NCM 9018.29.39 e, após verificar sobre a necessária anuência do Ministério da Saúde, solicitou a alteração da Invoice, como já mencionado.

Portanto, não há dúvida de que não deve ser aplicado o ADN COSIT n.º 12/1997, estando correta a decisão *a quo* ao julgar improcedente a manifestação de inconformidade da Contribuinte para confirmar integralmente o lançamento.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

⁵ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Notas introdutórias sobre o direito aduaneiro. in Introdução ao Direito Aduaneiro, São Paulo: Editora Intelecto, 2018, p. 13.