



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10921.000127/2001-80
Recurso nº : 131.211
Acórdão nº : 303-33.452
Sessão de : 16 de agosto de 2006
Recorrente : MARMIMPORT MÁRMORES E GRANITOS LTDA.
Recorrida : DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

II. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA. AFASTADAS AS PRELIMINARES SUSCITADAS. PLACAS DE MÁRMORE POLIDAS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL (RGI/SH E RGC DA TEC) NA POSIÇÃO 6802.21.00. NOTAS EXPLICATIVAS DO SISTEMA HARMONIZADO POSIÇÕES 2515 E 6802.
Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


SILVÍO MARCOS BARCELOS FIÚZA
Relator

Formalizado em: 28 SET 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Zenaldo Loibman, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli, Tarásio Campelo Borges e Luis Carlos Maia Cerqueira (Suplente). Ausente o Conselheiro Sérgio de Castro Neves. Presente o Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno Tierno. Fez sustentação oral o advogado Wagner Silva Rodrigues, OAB/SP 208449.

Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

RELATÓRIO

O processo ora vergastado trata da Notificação de Lançamento de fls. 50 a 58 por meio da qual exige-se da empresa ora recorrente a quantia de R\$ 3.944,99 (três mil novecentos e quarenta e quatro reais e noventa e nove centavos) a título de Imposto de Importação (II), R\$ 789,00 (setecentos e oitenta e nove reais) de multa de mora, nos termos do art. 530 do Decreto nº 91.030 de 05/03/1985 – DOU 11/03/1985 c/c art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430 de 27/12/1996 – DOU 30/12/1996 e juros de mora.

Conforme consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 51/52 o motivo da exigência deveu-se ao fato de a fiscalização haver entendido que o material importado por meio das DI listadas às fls. 51, “Mármore em blocos e placas que tenham sofrido tratamento mais adiantado, tal como cinzelagem e lavagem, apicoamento, martelagem, lapidação, polimento, chanfradura etc., bem como os esboços de obras, as placas serradas em formas determinadas (em triângulo, hexágono, círculo, etc.), estão incluídos na posição 6802”, mais especificamente no código NCM 6802.21.00 cuja alíquota do II era de 11% para fatos geradores até 31/12/2000.

A importadora, embora tenha descrito corretamente a mercadoria classificou-a no código NCM 2515.12.10 havendo recolhido o II à alíquota de 9%.

Lavrada a Notificação de Lançamento referenciada e intimada a notificada (fls. 63/64) em 02/05/2001, ela ingressou com a impugnação de fls. 65 a 79, em 30/05/2001, por meio da qual alega em síntese:

- ocorreu cerceamento do direito de defesa pelo fato de a autoridade notificante indicar como motivo da exigência “simples divergência de classificação fiscal da mercadoria” (apresenta argumentos com relação à classificação às fls. 72 a 74) apontando como enquadramento legal mais de 20 (vinte) dispositivos supostamente infringidos, mas sem a indicação do normativo violado. Assim concluiu-se que não há fato típico punível para fins e efeitos da exigência do crédito tributário (transcreve às fls. 67/68 entendimentos doutrinários e do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes);

- no processo administrativo vigora o princípio da verdade material. Pela análise do lançamento denota-se que a autoridade fiscal não promoveu nenhum ato investigatório complementar, tais como retirada de amostras e laudo pericial, para formar sua convicção, atendo-se unicamente ao rigor da norma para praticar a exigência em questão. O direito tributário não admite a figura da presunção, não sendo lícito ao sujeito ativo, tanto quanto ao passivo argüir em seu favor circunstâncias impossíveis de serem provadas. O *onus probandi* é de quem alega o

Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

crédito, no caso a Fazenda Nacional (transcreve às fls. 71/72 acórdãos do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes);

- além do mais a revisão aduaneira é impossível, pois funda-se em erro de direito e não de fato (apresenta às fls. 74 a 77 sua tese a respeito, com menção dos arts. 447, 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030 de 05/03/1985 – DOU 11/03/1985, arts. 146 e 149 do CTN, além da opinião dos doutos Aliomar Baleeiro, José Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho. Apresenta, também ementa do Acórdão 301-27596 exarado pelo Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes);

- os servidores públicos não podem agir fora dos parâmetros delimitados pela lei e mesmo seus atos discricionários são limitados (cita os insignes Dalmo de Abreu Dallari e Celso Antônio Bandeira de Mello). Não há que se olvidar, também, os termos do art. 112 do CTN que estabelece o princípio da interpretação benigna ao acusado (transcreve à fl. 79 ensinamento de Rafael Moreno Rodrigues e ementa do Acórdão 303-28972 exarado pelo 3º Conselho de Contribuintes);

Requer, em preliminar, a decretação de nulidade por haver ocorrido cerceamento do direito de defesa, em face da violação dos princípios da tipicidade e verdade material, no mérito, a improcedência da ação fiscal, nos termos do art. 112 do CTN e o arquivamento dos autos.

A DRF de Julgamento em Florianópolis – SC, através do Acórdão 4.256 de 02/07/2004, julgou o lançamento como procedente, nos termos que a seguir se transcreve, omitindo-se apenas algumas transcrições de textos legais:

“Preenchidos os requisitos formais de admissibilidade do processo e conhecimento da impugnação procede-se a fundamentação e o voto.

A petionária alega que ocorreu cerceamento do direito de defesa porque a autoridade fiscal não haveria logrado proceder a subsunção dos fatos à legislação.

Engana-se a requerente. Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 52 consta, perfeitamente, a tipificação da ocorrência, tendo em vista que a classificação fiscal de mercadorias importadas deve ser procedida mediante o emprego das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, acordo internacional que após todos os trâmites de praxe, tais como protocolo de intenções, internação no País mediante Decreto Legislativo e promulgação por Decreto sofreu algumas alterações, através do Decreto nº 2.376 de 12/11/1997 – DOU 13/11/1997 ret. 12/12/1997 que alterou a Nomenclatura Comum do MERCOSUL, as alíquotas do Imposto de Importação, e deu outras providências.

Ora, se a autoridade fiscal declarou que ocorreu simples divergência de classificação fiscal da mercadoria é porque entendeu que a autuada ao aplicar as

Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado não o fez de forma correta, ensejando, por esse motivo, a reclassificação da mercadoria em outro código NCM. Devido a essa reclassificação foi encontrado um valor adicional do II que deve ser recolhido.

À fl. 51 consta, adicionalmente, artigos do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030 de 05/03/1985 – DOU 11/03/1985, todos com base em leis específicas que dispõe acerca das penalidades e outras providências quando ocorre a insuficiência de recolhimento do Imposto de Importação (II). Eventual abundância na apresentação de normas, de forma alguma constitui cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, diversamente do que afirma a peticionária no processo administrativo fiscal não vigora o princípio da verdade material, pelo menos não de forma absoluta, basta observar os termos do art. 17 do Decreto nº 70.235 de 06/03/1972 – DOU 07/03/1972 que dispõe, *in verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Se o processo administrativo fiscal adotasse o princípio da verdade material de forma absoluta, conforme pretende a peticionária, mesmo a matéria não expressamente contestada haveria que ser considerada impugnada, ou seja, a lei determinaria ao julgador administrativo o exame de toda matéria do lançamento, inclusive as não expressamente contestadas.

Também ao contrário do que afirma a requerente o Direito Tributário admite várias presunções uma delas está expressa no art. 45 do Decreto-lei nº 37 de 18/11/1966 – DOU 21/11/1966, transcrito.

Assim, para os casos em que a mudança de classificação fiscal é procedida com base nas declarações do importador, relativamente à mercadoria, não há que se proceder qualquer retirada de amostras ou análise do produto, haja vista que as declarações do importador subsistem para quaisquer efeitos fiscais. A prova pericial com a retirada de amostras torna-se necessária quando a fiscalização pretende provar que a mercadoria não é aquela declarada pelo importador.

Quando se aceita que a mercadoria importada foi aquela declarada, não há que se tomar quaisquer providências que visem sua identificação, pois não foram levantadas dúvidas sob esse aspecto. No caso, o que a fiscalização afirma é que a classificação fiscal adotada pela importadora está incorreta, tendo em vista a mercadoria declarada.

Quanto a alegação de que a revisão aduaneira somente seria possível nos casos de erro de fato devido aos termos do art. 146 do CTN se demonstrará a seguir que ela não procede. Transcreveu.

4

Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

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

Analisemos mais detalhadamente a expressão “adotar um critério jurídico”.

No Dicionário Aurélio consta as diversas acepções das palavra adotar e critério

Adotar, portanto, representa um processo volitivo de escolha. Em sede de administração pública esse processo volitivo sofre considerável limitação, aliás como bem frisou a petionária em sua impugnação. De se salientar que a autoridade administrativa fiscal, pelo fato de sua atividade ser plenamente vinculada (parágrafo único do art. 142 do CTN) e hierarquicamente estruturada, só pode adotar (seguir) um critério jurídico quando efetuar um lançamento (conforme deferido pelo art. 146 do CTN), ou quando expressamente homologar o “auto-lançamento” praticado pelo contribuinte (art. 150 do CTN).

Existem, também, critérios jurídicos que lhe são impostos pela legislação ou determinação de autoridade que lhe for hierarquicamente superior conforme se observa nos incisos III e IV da Lei nº 8.112 de 11/12/1990 – DOU 12/12/1990 – ret. 19/04/1991 – rep. 18/03/1998, in verbis:

Art. 116. São deveres do servidor:

I – exercer com zelo e dedicação as atribuições do cargo;

II – ser leal às instituições a que servir;

III – observar as normas legais e regulamentares;

IV – cumprir as ordens superiores, exceto quando manifestamente ilegais;

Por sua vez o critério jurídico em sede administrativa é necessariamente introduzido de forma expressa, ou seja, mediante a observação de formalidade rígida, quais sejam:

a) em caráter geral normativo: atos declaratórios, pareceres normativos, instruções normativas, etc.

b) em caráter subjetivo: decisões em processos de consulta exarados pela autoridade competente, nos termos do arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235 de 06/03/1972 – DOU 07/03/1972, decisões precludidas em processo administrativo fiscal e outras.



Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

Analisemos, por exemplo, um processo de consulta referente à classificação fiscal. O administrado, nesse caso, tem o direito de ingressar com uma consulta para que a administração declare expressamente o critério jurídico (classificação fiscal) que adotará para determinado produto. O código fiscal dessa forma estabelecido constituirá critério jurídico adotado pela administração e estará, igualmente, ao abrigo do art. 146 do CTN.

Em suma, a lei estabelece a necessidade de se proceder um julgamento formal para que a classificação fiscal submetida à consulta passe a ter a condição de adoção de critério jurídico pela administração.

No que se refere à classificação fiscal, a autoridade aduaneira diante da mercadoria que lhe é apresentada no despacho de importação deve **adotar**, entre as classificações normativas porventura existentes (atos declaratórios normativos e interpretativos, etc.), aquela que se refira a ela, ou seja, deve proceder a subsunção do fato concreto à norma determinada pela legislação competente (estabelecidora de códigos de classificação fiscal a serem seguidos pela administração). Deve, também, adotar a classificação estabelecida pelas Superintendências da Receita Federal em processo de consulta.

Portanto, quando existir um código estabelecido pela administração (critério jurídico da classificação), ou mesmo judicialmente, nos casos concretos, para determinado tipo de mercadoria a fiscalização deve adotá-lo (por estar vinculada).

No momento do lançamento, caso não haja nenhum critério jurídico já adotado pela administração, o art. 146 do CTN defere à autoridade fiscal a prerrogativa de adotar um (critério jurídico), pois se assim não fosse o próprio ato seria juridicamente impossível de ser realizado, por falta de balizamento, pois constituiria cerceamento do direito de defesa, vez que a interessada não teria como se defender de lançamento sem base jurídica.

Nesses casos, existência anterior de um critério jurídico adotado pela administração ou critério jurídico estabelecido no ato do lançamento, eventual mudança administrativa posterior, obviamente, constituirá mudança de critério jurídico sendo aplicável o mandamento do art. 146 do CTN.

O entendimento explanado está posto na fl. 247 do livro Processo Administrativo Fiscal de Antônio Silva Cabral Ed. Saraiva 1993, transcreveu.

Portanto, quando não existe classificação fiscal estabelecida em decisões administrativas de cunho normativo ou concreto, ou, ainda, por decisões judiciais (em casos concretos) não há que se falar em critério jurídico adotado pela administração, anteriormente ao lançamento, porque, por sua estrita vinculação, o agente fiscal não pode adotar livremente nenhum critério jurídico fora dos casos, momentos e formas estabelecidos na lei (CTN art. 150 – expressa homologação de auto-lançamento e CTN 146 – no exercício do lançamento de ofício).

Processo n° : 10921.000127/2001-80
Acórdão n° : 303-33.452

O art. 150 do CTN dispõe, in verbis:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (os grifos não fazem parte do original)

(grifos acrescentados)

O desembaraço aduaneiro sem uma declaração expressa de homologação não implica em adoção de qualquer critério jurídico, conforme se depreende dos arts. 450 do RA, in verbis:

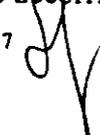
Art. 450 – Concluída a conferência sem exigência fiscal ou outra, dar-se-á o desembaraço aduaneiro da mercadoria (Decreto-Lei nº 37/66, art.53).

§ 1º Desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador.

§ 2º Não será desembaraçada a mercadoria sujeita a controles especiais, antes de cumpridas as exigências pertinentes (Decreto-Lei nº 37/66, art. 51).

Observa-se que nenhuma referência há no art. 450 do RA, no sentido de que o desembaraço aduaneiro constitui ato de homologação expressa. Pela leitura do art. 150 do CTN depreende-se que só existem dois tipos de homologação: a expressa (que ocorreria caso o art. 450 do RA dissesse que o desembaraço constitui homologação, ou, se expressamente a autoridade fiscal assim tivesse declarado) e a tácita (que ocorre por decurso de prazo – cinco anos se não houver estipulação legal em contrário).

Conclui-se que o desembaraço aduaneiro desprovido de expressa homologação da autoridade fiscal, antes de decorrido o prazo de cinco anos da data do

7


Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

registro da DI, não constitui homologação de lançamento e nem adoção de critério jurídico.

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, decretos, atos declaratórios e pareceres normativos;

b) a classificação for estabelecida pelas Superintendências da Receita Federal em decisão sobre processo de consulta, anteriormente ao lançamento, salvo modificações ordenadas pelo Poder Judiciário ou;

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 esse critério, conforme se depreende do art. 146 do CTN que expressamente dispõe "... critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento".

Nos casos acima expostos, eventual mudança de classificação fiscal posterior, obviamente, constituirá mudança de critério jurídico sendo aplicável o mandamento do art. 146 do CTN.

Entretanto, quando não existe classificação fiscal estabelecida em normas específicas, decisões administrativas ou judiciais de cunho concreto ou lançamento precluso na esfera administrativa (analisado, ou não, nos termos do Decreto nº 70.235/1972) obviamente, não haverá nenhum critério jurídico estabelecido a sofrer alteração.

Mesmo que a fiscalização já tenha, anteriormente à revisão aduaneira, procedido a verificação da classificação fiscal com base nas Regras Gerais do Sistema Harmonizado, se não a homologar expressamente, não se pode dizer que houve a adoção de qualquer critério jurídico, haja vista que a lei claramente dispõe sobre a forma e os momentos que ocorre a adoção de critério jurídico.

Em suma, não havendo expressa homologação da classificação fiscal no despacho aduaneiro ela estará sujeita à apreciação no momento da revisão aduaneira, nos termos dos arts. 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030 de 05/03/1985 – DOU 11/03/1985, in verbis:

Art. 455. Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros,

Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

inclusive o cabimento de beneficio fiscal aplicado (Decreto-Lei nº 37/66, art. 54).

Art. 456. A revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário (Lei nº 5.172/66, art. 149, parágrafo único).

As doutrinas e o Acórdão, apresentados pela impugnante, pecam em pontos de suma importância, quais sejam:

1- olvidam que a atividade administrativa é plenamente vinculada e assim o agente fiscal está proibido de adotar um critério jurídico que lhe pareça adequado, a não ser quando procede o lançamento do crédito tributário, ou expressamente homologa um lançamento;

2- a lei não diz que o desembaraço aduaneiro sem a homologação expressa da autoridade fiscal ou tácita (após cinco anos do registro da DI) constitua adoção dos critérios jurídicos do que consta na DI.

Portanto, em face da legislação existente, no presente processo, é despicienda a análise da distinção entre erro de fato e erro de direito para se saber se é ou não admissível a mudança de classificação fiscal empreendida pela fiscalização em ato de revisão aduaneira, pois diante da inexistência de atos normativos específicos relativamente à classificação fiscal da mercadoria importada, ou, ainda, de processo de consulta, homologação das DI e finalmente de lançamento de ofício anterior, não ocorreu qualquer adoção de critério jurídico antes do lançamento que ora se analisa, para que se invoque a proteção do art. 146 do CTN, não sendo, tampouco, aplicável as disposições dos arts. 112 e 149 dessa mesma Lei, conforme pretende a petionária.

O lançamento, portanto, não contém quaisquer vícios de forma, cerceamento do direito de defesa ou mudança de critério jurídico, resta, então, analisar se a mudança de classificação fiscal pretendida pela fiscalização é procedente ou improcedente.

A autoridade fiscal à fl. 51 declara que a atuada submeteu a despacho 313.420 kg de placas de mármore polidas, classificando-as no código NCM 2515.12.10, havendo recolhido o II à alíquota de 9%. Nessa mesma folha procede a listagem das DI e adições em que teria constatado essa ocorrência. Analisando-se, por exemplo, a adição 001 da DI nº 00/0746800-2 (fl. 38) observa-se que isso realmente ocorreu. De fato, ali consta, in verbis:

*Descrição Detalhada da Mercadoria
MARMORE POLIDO EM PLACAS BOTTICINO SEMICLASSICO
DIMENSÕES: 60x60x2 Qtde: 249,48 METRO QUADRADO VUCV
17,500000 DÓLAR DOS EUA*



Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

*MARMORE POLIDO EM PLACAS TRA VERTINO CLASSICO AL
CONTRO DIMENSÕES: 60x60x2 Qtde: 108 METRO QUADRADO
VUCV 17,5000000 DÓLAR DOS EUA*

*MARMORE POLIDO EM PLACAS TRAVERTINO CLASSICO AL
CONTRO DIMENSÕES: 100x15x2 Qtde: 18 METRO QUADRADO
VUCV 12,5000000 DÓLAR DOS EUA*

(grifos acrescidos)

A fiscalização pretende que o código NCM das mercadorias em questão sejam alterados de 2515.12.10 (declarado pela autuada), cuja alíquota do II na TEC é de 9%, para 6802.21.00, cuja alíquota (na TEC) é de 11%.

Analisemos ambos códigos:

NCM 2515.12.10 pretendido pela autuada

*2515 MÁMORES, TRAVERTINOS, GRANITOS BELGAS E
OUTRAS PEDRAS ALCARIAS DE CANTARIA OU DE
CONSTRUÇÃO, DE DENSIDADE APARENTE IGUAL OU
SUPERIOR A 2,5, E ALABASTRO, MESMO DESBASTADOS OU
SIMPLESMENTE CORTADOS A SERRA OU POR OUTRO MEIO,
EM BLOCOS OU PLACAS DE FORMA QUADRADA OU
RETANGULAR*

2515.1 Mármores e travertinos

*2515.12 Simplesmente cortados a serra ou por outro meio, em
blocos ou placas de forma quadrada ou retangular*

2515.12.10 Mármores

NCM 6802.21.00 pretendido pela fiscalização

*6802 PEDRAS DE CANTARIA OU DE CONSTRUÇÃO (EXCETO
AS DE ARDÓSIA) TRABALHADAS E OBRAS DESTAS PEDRAS,
EXCETO AS DA POSIÇÃO 6801; CUBOS, PASTILHAS E
ARTIGOS SEMELHANTES, PARA MOSAICOS, DE PEDRA
NATURAL (INCLUÍDA A ARDÓSIA), MESMO COM SUPORTE;
GRÂNULOS, FRAGMENTOS E PÓS, DE PEDRA NATURAL
(INCLUÍDA A ARDÓSIA), CORADOS ARTIFICIALMENTE*

*6802.2 Outras pedras de cantaria ou de construção e suas obras,
simplesmente talhadas ou serradas, de superfície plana ou lisa*



Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

6802.21.00 Mármore, travertino e alabastro

Lembrar que, de acordo com o Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias o código NCM possui as seguintes divisões:

25 – capítulo

2515 – posição

2515.1 – sub-posição simples

2515.12 – sub-posição composta

2515.12.1- item

2515.12.10- subitem

Sob uma análise perfunctória o código NCM 2515.12.10 adotado pela notificada parece ser adequado, entretanto, consultando-se as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, Notas de Seção, Subseção, de Capítulo e Posição, referentes aos códigos NCM 2515.12.10 e NCM 6802.21.00, anexadas às folhas 88 a 97 observa-se que a Nota 1 do Capítulo 25 (fl. 88) expressamente consigna que nas posições desse Capítulo 25 apenas se incluem os produtos em estado bruto.

Na Nota Explicativa da posição 2515, pretendida pela notificada (fls. 43 e 90), consta que “os blocos e placas que tenham sofrido tratamento mais adiantado, tal como cinzelagem e lavragem, apicoamento, martelagem, lapidação, polimento, chanfradura, etc., bem como os esboços de obras, as placas serradas em formas determinadas (em triângulo, hexágono, círculo, etc.) estão incluídos na posição 68.02”. Verifica-se que referida Nota Explicativa expressamente remete a classificação fiscal dos produtos em Questão para uma outra Posição, de outro Capítulo.

Na Nota Explicativa da Subposição 2515.16 (fl. 91) consta, *in verbis*:

Subposição 2515.12

Para serem aqui classificados, os blocos e placas simplesmente cortados a serra devem apresentar, nas suas faces, marcas perceptíveis da serração (por meio de fio, serra, etc.). Pode ocorrer, quando a separação for feita com esmero, que estas marcas sejam muito fracas. Nestes casos, é conveniente aplicar sobre a pedra uma folha fina de papel e friccioná-la suave e persistentemente com um lápis o mais inclinado possível. Este processo permite com bastante



Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

freqüência descobrir, mesmo em superfícies finamente serradas ou de estrutura muito granulosa, estrias da serração.

Classificam-se igualmente nesta subposição os blocos e placas de forma quadrada ou retangular obtidos por processos diferentes do corte a serra, por exemplo, por um trabalho de martelo ou de buril.

(grifos acrescidos)

De se frisar que de acordo com as descrições efetuadas pela própria notificada nas DI referidas nos presentes autos, não contestadas pela fiscalização, os mármore importados não estavam em estado bruto, portanto, não podem ser classificados no código NCM pretendido pela notificada.

Analisemos a seguir o código NCM 6802.21.00 pretendido pela petionária. A Nota Explicativa da posição 2515 (fls. 43 e 90) remete para a posição 68.02 quaisquer blocos e placas que tenham sofrido tratamento mais adiantado, tal como cinzelagem e lavragem, apicoamento, martelagem, lapidação, polimento, chanfradura, etc., bem como os esboços de obras, as placas serradas em formas determinadas (em triângulo, hexágono, círculo, etc.).

Na cópia da TEC anexada aos autos (fl. 48) verifica-se que as pedras que sofreram tratamento mais adiantado devem ser classificadas na sub-posição simples 6802.2 e tratando-se de pedra de mármore, na sub-posição composta 6802.21 – subitem 6802.21.00. Está correta, portanto, a classificação fiscal pretendida pela fiscalização.

Às fl. 51 observa-se que a autoridade fiscal aplicou ao lançamento o entendimento do Ato Declaratório Normativo (ADN) nº 10, de 16/01/1997, publicado no DOU na pág. 1081 em 20/01/1997, *in verbis*:

Dispõe sobre a aplicação das penalidades de que trata o art. 4º da Lei nº 8.128/91 e o art. 44 da Lei nº 9.430/96, no curso do despacho aduaneiro.”

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item 11 da Instrução Normativa nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no art. 112 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, e art. 107, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982,

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 punível com as

Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

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

2. Nos casos acima, os tributos devidos em razão de falta ou insuficiência de pagamento, exigidos no curso do despacho ou em ato de revisão aduaneira, serão acrescidos dos encargos legais, nos termos da legislação em vigor, a partir da data do registro da Declaração de Importação, relativamente ao Imposto de Importação, e do desembaraço aduaneiro, relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação.

3. Ficam revogados os Atos Declaratórios (Normativos) COSIT nºs 38, de 24 de junho de 1994, e 36, de 5 de outubro de 1995.

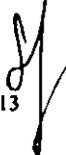
(grifos acrescidos)

A aplicação do transcrito ADN 10/1997 está correta, haja vista que a fiscalização considerou que nas importações em tela o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado.

Por todo exposto voto no sentido de considerar procedente o lançamento consubstanciado na Notificação de Lançamento de fls. 50 a 58 por meio do qual exige-se a quantia de R\$ 3.944,99 (três mil novecentos e quarenta e quatro reais e noventa e nove centavos) a título de Imposto de Importação (II) e R\$ 789,00 (setecentos e oitenta e nove reais) de multa de mora. Sala de Sessões em Florianópolis, 02 de julho de 2004, Iugho Ikemoto – Relator”.

Irresignada, a atuada apresentou recurso voluntário, com a guarda do prazo legal, destarte, intentando a improcedência do auto de infração, exclusivamente, em face da pretendida extinção do crédito tributário, em virtude de que estaria o fisco impossibilitada de exercer a faculdade de revisão aduaneira, para então, ser declarado nulo o lançamento complementar decorrente do procedimento revisional, bem como, solicitou a aplicabilidade do art. 106 do CTN, caso fosse mantido a exigência fiscal, para serem excluídas as penalidades dela decorrentes, conforme a seguir se resume:

13



Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

- "II – DAREVISÃO ADUANEIRA. Sustenta que mesmo na esfera administrativa ter o entendimento de que o art. 455 e seguintes do Decreto 91.030/85 autorizam amplamente a revisão de processos de importação regularmente fiscalizados, na esfera judicial tem afastado essa hipótese, sempre que derivado de erro de direito, já que teria sido verificado a homologação expressa pela autoridade administrativa;

- III – O ERRO DE DIREITO. Transcreve em seu socorro, diversos Acórdãos emanados pelo STJ e TRF, quanto ao entendimento de que após o desembaraço aduaneiro, não poderia mais o fisco rever sua posição aduzindo erro de direito;

- IV – DA ATIVIDADE VINCULADA DA ADMINISTRAÇÃO. Alega que a circunscrição dos atos e das decisões administrativas estaria restrita aos estritos limites da lei, sendo essa atividade sujeita a controle ou nulidade, uma vez extrapolada a dimensão da legalidade. E assim, tratando-se de II pertencente a tributos da classe daqueles cujo lançamento se opera por homologação, tendo a autoridade tomado conhecimento da atividade do administrado e, concordando com ela, o crédito tributário restaria definitivamente extinto.

- PEDIDO: A improcedência do Auto de Infração em face da extinção do crédito tributário e da impossibilidade do fisco de exercer a faculdade de Revisão Aduaneira nos termos do artigo 156, inciso VIII do CTN, cominado com o artigo 447 do Decreto 91.030/85, norma de regência vigente a época dos fatos, declarando nulo o lançamento complementar decorrente do procedimento revisional.

É o Relatório.



Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

VOTO

Conselheiro Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Relator

O Recurso é tempestivo, conforme se verifica às fls. 119/120, tendo a recorrida sido intimada via AR da ECT em 09/08/2004 e protocolizado seu recurso voluntário em 03/09/2004 (fls. 123 a 142), bem como, aceito como atendida a exigência legal da garantia recursal nos termos da IN SRF 264/2002, conforme Relação de Bens e Direitos Para Arrolamento e documento contábil (Balanço levantado em 31/12/2003), revestido das formalidades legais, que demonstram a recorrente não possuir bens imóveis (fls. 143 a 148), apresentando portanto, o equipamento de seu imobilizado constante da relação já neste ato aludida de valor correspondente aos 30% do crédito tributário atualizado, e sendo matéria de apreciação no âmbito deste Terceiro Conselho de Contribuintes, portanto, dele tomo conhecimento.

De plano, verifica-se que a querela principal, e que foi objeto da Notificação de Lançamento para apuração e constituição do crédito tributário, proveniente do Imposto de Importação, referente ao despacho de 313.420 Kg de "Placas de Mármore Polidas" importadas pelo autuado e classificadas na TEC de código 2515.12.10 pela alíquota de 9,0%, entretanto, de acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da própria posição 2515, determinando que os blocos e placas que tenham sofrido tratamento mais adiantado, dentre outros o "POLIMENTO", estão incluídas na posição 6802, na exata classificação da posição 6802.21.00 com alíquota prevista de 11,0%.

Em sede de preliminares, as alegações do recorrente, não lhe assiste razão alguma, vez que sua pretensão de sustentar entendimento de que estaria o fisco impossibilitado de executar a revisão aduaneira em função de que já teria se operado a expressa homologação do lançamento tributário, nos termos do artigo 156, inciso VII do CTN, no ato do desembaraço aduaneiro das mercadorias, não encontram respaldo legal, pelas razões a seguir alinhadas de que me valho, também, transcrevendo e adotando parte do voto do Eminent Relator IUGHO IKEMOTO, constante do Acórdão DRJ/FNS 4.256.

Alega o recorrente, que ao se manter o auto de infração, estaria violando os princípios da legislação tributária e da certeza da estabilidade das relações jurídicas, já que no presente caso, a "Autoridade Fiscal, no cumprimento de suas funções, analisou e comparou a documentação apresentada com a mercadoria importada. Acordando com o que se lhe apresentava, impulsionou os trâmites da importação, realizando o devido desembaraço aduaneiro. Ao se manifestar desta maneira, a Administração homologou os dados apresentados pela Recorrente."
(litters)

Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

Afirmou então, que se poderia dizer que o crédito tributário foi devidamente constituído e extinto, constituído em face do lançamento por homologação, e extinto em decorrência da expressa homologação, consubstanciada na liberação alfandegária baseado em conferência física e documental da transação, operada em vista da antecipação de pagamento efetuada pela importadora, quando submetida a controle aduaneiro.

Concluindo, por defender que se a “homologação do lançamento extingue o crédito tributário, é obvio que tal figura representa a limitação ao exercício do instituto revisional, conforme agasalha o Artigo 456 do decreto 91.030/85, limitando, portanto, a amplitude que via de regra é atribuída ao Artigo 455, do mesmo diploma legal, sob a argumentação de ser um instituto tipicamente aduaneiro.” Ao final, transcreve diversos acórdãos emanados dos tribunais de justiça superiores do país, segundo o qual, teria entendimento de que após o desembaraço aduaneiro, não pode mais o Fisco rever sua posição aduzindo erro de direito.

Ledo engano do recorrente, uma vez que o art. 150 do CTN dispõe, *in verbis*:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (Os grifos são nossos)

O desembaraço aduaneiro, portanto, sem uma declaração expressa de homologação não implica em adoção de qualquer critério jurídico, conforme se depreende do artigo 450 do Regulamento Aduaneiro.

“Art. 450 – Concluída a conferência sem exigência fiscal ou outra, dar-se-á o desembaraço aduaneiro da mercadoria (Decreto-Lei nº 37/66, art.53).

§ 1º Desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador.



Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

§ 2º Não será desembaraçada a mercadoria sujeita a controles especiais, antes de cumpridas as exigências pertinentes (Decreto-Lei nº 37/66, art. 51).”

Observa-se assim, que nenhuma referência há no art. 450 do Regulamento Aduaneiro, no sentido de que o desembaraço aduaneiro se constituísse ato de homologação expressa. Pela leitura do art. 150 do CTN depreende-se que só existem dois tipos de homologação: a expressa (que ocorreria caso o art. 450 do RA dissesse que o desembaraço constitui homologação, ou, se expressamente a autoridade fiscal assim tivesse declarado) e a tácita (que ocorre por decurso de prazo – cinco anos se não houver estipulação legal em contrário).

Conclui-se portanto, que 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 homologação de lançamento e nem adoção de critério jurídico.

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, decretos, atos declaratórios e pareceres normativos;

b) a classificação for estabelecida pelas Superintendências da Receita Federal em decisão sobre processo de consulta, anteriormente ao lançamento, salvo modificações ordenadas pelo Poder Judiciário ou;

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

Nos casos acima expostos, eventual mudança de classificação fiscal posterior, obviamente, constituirá mudança de critério jurídico sendo aplicável o mandamento do art. 146 do CTN.

Entretanto, quando não existe classificação fiscal estabelecida em normas específicas, decisões administrativas ou judiciais de cunho concreto ou lançamento precluso na esfera administrativa (analisado, ou não, nos termos do Decreto nº 70.235/1972) obviamente, não haverá nenhum critério jurídico estabelecido a sofrer alteração.



Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

Mesmo que a fiscalização já tenha, anteriormente à revisão aduaneira, procedido a verificação da classificação fiscal com base nas Regras Gerais do Sistema Harmonizado, se não a homologar expressamente, não se pode dizer que houve a adoção de qualquer critério jurídico, haja vista que a lei claramente dispõe sobre a forma e os momentos que ocorre a adoção de critério jurídico.

Em vista disso, não havendo expressa homologação da classificação fiscal no despacho aduaneiro ela estará sujeita à apreciação no momento da revisão aduaneira, nos termos dos artigos 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030 de 05/03/1985 – DOU 11/03/1985, confira-se:

“Art. 455. Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (Decreto-Lei nº 37/66, art. 54).

Art. 456. A revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário (Lei nº 5.172/66, art. 149, parágrafo único).”

As doutrinas e os Acórdãos, apresentados pela recorrente, pecam em um ponto de suma importância, qual seja:

- a lei não diz que o desembaraço aduaneiro sem a homologação expressa da autoridade fiscal ou tácita (após cinco anos do registro da DI) constitua adoção dos critérios jurídicos do que consta na DI.

Assim pois, em face da legislação existente, referida no processo ora atacado, é desprezível a análise da distinção entre erro de fato e erro de direito para se saber se é ou não admissível a mudança de classificação fiscal empreendida pela fiscalização em ato de revisão aduaneira, pois diante da inexistência de atos normativos específicos relativamente à classificação fiscal da mercadoria importada, ou, ainda, de processo de consulta, homologação das DI e finalmente de lançamento de ofício anterior, não ocorreu qualquer adoção de critério jurídico antes do lançamento que ora se vergasta, para que se invoque a proteção do art. 146 do CTN, não sendo, tampouco, aplicável as disposições dos arts. 112 e 149 dessa mesma Lei, conforme pretende a recorrente.

O lançamento, portanto, não contém quaisquer vícios de forma, cerceamento do direito de defesa ou mudança de critério jurídico.

Quanto à matéria no mérito, que se instaurou o devido Processo Administrativo Fiscal, pela pretensa querela quanto à classificação fiscal da mercadoria importada pelo recorrente, e que fora objeto da impugnação apresentada à autoridade *A Quo*, tendo sido mantida na íntegra como procedente a autuação, através

Processo nº : 10921.000127/2001-80
Acórdão nº : 303-33.452

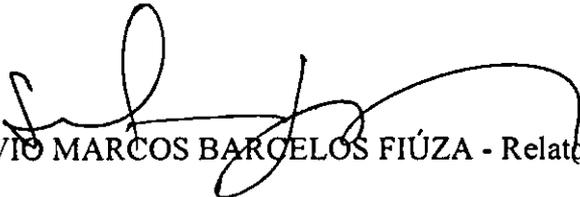
do Acórdão DRJ/FNS 4.256 de 02/07/2004, não mais foi atacada na peça recursal encaminhada a este Terceiro Conselho, nem tão pouco, mantida ou ratificado os seus termos originais.

Desta maneira, independente disso, faço a apreciação no mérito da questão, já que se deve concluir por encontrar-se perfeitamente definido, sem qualquer dúvida, que os produtos importados pela recorrente, constante de 313.420 Kg de “Placas de Mármore Polidas”, foram classificadas erroneamente pelo recorrente na TEC de código 2515.12.10 pela alíquota de 9,0% , entretanto, restando comprovado que de acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da própria posição 2515, determinam que os blocos e placas que tenham sofrido tratamento mais adiantado, dentre outros o “POLIMENTO”, como se apresentou no caso ora em referência, estão incluídas na posição 6802, portanto, na exata classificação da posição 6802.21.00 com alíquota prevista de 11,0%.

Destarte, conheço o presente Recurso Voluntário para julgá-lo improcedente, mantendo na íntegra o acórdão ora vergastado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2006.


SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA - Relator