



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

**Processo nº** 11050.000979/2005-60  
**Recurso nº** 335.764 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3102-00.562 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2009  
**Matéria** II/IPI - Falta de recolhimento  
**Recorrentes** IPIRANGA PETROQUÍMICA S/A e DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC  
DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 20/03/2000 a 16/03/2005

**PRESUNÇÃO RELATIVA. APLICAÇÃO A FATOS GERADORES ANTERIORES À LEI QUE A INSTITUIU. POSSIBILIDADE.**

A presunção relativa é instituto jurídico de natureza processual probatória, que aumenta o poder de investigação do Fisco e atrai, portanto, a regra de direito intertemporal gizada no § 1º do art. 144 do CTN e, conseqüentemente, pode ser aplicada a fatos geradores anteriores à lei que a instituiu.

Hígida, portanto, a aplicação da presunção instituída pelo art. 53 da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, posteriormente convertido no art. 68 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 a fatos anteriores a data da sua instituição.

**NULIDADE EM RAZÃO DO NÃO CONHECIMENTO DE PARECER TÉCNICO JUNTADO APÓS A IMPUGNAÇÃO. INOCORRÊNCIA**

A juntada de documentos em data posterior ao encerramento do prazo para impugnar é circunstância excepcional, que só se justifica nos casos em que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Inteligência do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, introduzido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97.

Assim, o não conhecimento de parecer técnico juntado após o prazo de impugnação não caracteriza cerceamento do direito de defesa.

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA EM RAZÃO DO LAUDO TÉCNICO TRADUZIR E FAZER REMISSÃO A PUBLICAÇÃO EM LÍNGUA INGLESA. INOCORRÊNCIA.**

A validade do laudo técnico, especialmente o emitido pelo Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outros

órgãos federais congêneres, está atrelada a suas conclusões e não às fontes de consulta consideradas.

Não há que se falar em nulidade em razão de alegada falha na indicação da fonte de pesquisa quando o perito assume as conclusões ali assentadas como suas, máxime em razão de que, após a realização de uma segunda perícia, por um terceiro laboratório, tais informações são ratificadas.

Discutir a correção ou não das conclusões é tarefa a ser executada quando da análise do mérito.

#### ÔNUS DA PROVA

A inconclusividade dos exames laboratoriais, no caso dos ensaios de destilação, necessários para a classificação do produto como Hexano, a teor da nota de subposição nº 3, do capítulo 27 da NCM, fragiliza a comprovação da acusação do Fisco e, se não suprida por outro meio de prova, conduz à improcedência do lançamento.

#### IMPOSIÇÃO DE MULTA DE MORA PELA AUTORIDADE JULGADORA. IMPOSSIBILIDADE

A autoridade julgadora, qualquer que seja a instância, não é competente para promover o lançamento da multa de mora.

#### INOVAÇÃO NA FUNDAMENTAÇÃO PELA AUTORIDADE JULGADORA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em inovação na fundamentação quando o julgador reforça os fundamentos expendidos no Auto de Infração.

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 20/03/2000 a 16/03/2005

#### REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO.

O prazo para a verificação da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação encerra-se em cinco anos, contados do registro daquele documento base de instrução do despacho, independentemente da antecipação ou não de pagamento dos impostos. Inteligência do art. 54 do Decreto-lei nº 37/66, segundo a redação fornecida pelo Decreto-lei nº 2.472/88.

#### MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA

A correção de ofício da classificação fiscal fornecida pelo sujeito passivo, levada a efeito em sede de Revisão Aduaneira, realizada nos contornos do art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, segundo a redação que lhe foi fornecida pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, não representa retificação do lançamento em razão de erro de direito ou de mudança de critério jurídico, não afrontando, conseqüentemente, o art. 146 do Código Tributário Nacional.

Tratando-se de correção de informação prestada pelo sujeito passivo, tal procedimento encontra pleno respaldo no art. 149, IV do mesmo Código Tributário Nacional.

Inaplicável, por outro lado, a pretensão de equiparar a hipótese descrita nos autos a uma das previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional.

#### ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 20/03/2000 a 16/03/2005

Produto comercialmente denominado Hexano S, resultante da mistura de n-Hexano, Metil Ciclopentano, 3-Metil Pentano e 2- Metil Pentano deve ser classificado no subitem 2710.11.10, da NCM/2002.

**MULTA POR INFRAÇÃO AO CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES. DESCABIMENTO.**

Descabe a aplicação da multa por falta de licenciamento de importação na hipótese em que a revisão da classificação fiscal não interfere no controle administrativo que recai sobre a mercadoria importada

**MULTA DE OFÍCIO DE 75% EM RAZÃO DE INEXATIDÃO NA DECLARAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CABIMENTO.**

O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 2002 é taxativo quando enumera as hipóteses de infração excluídas em razão da completude da descrição da mercadoria: reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex.

Nessa linha, tal completude e exatidão só afastou a incidência da multa de ofício enquanto perdurou a vigência do ADN Cosit nº 10, de 1997, tacitamente revogado pelo §2º do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

**MULTA DE 1% DO VALOR ADUANEIRO POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CABIMENTO.**

A infração capitulada no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de agosto de 2001, insere-se no plano da responsabilidade objetiva, não reclamando, portanto, para sua caracterização, a presença de intuito doloso ou má-fé por parte do sujeito passivo.

Não há que se falar, por outro lado, em inaplicabilidade de tal multa regulamentar em razão da imposição das multas de ofício ou por afronta ao controle administrativo das importações. A convivência com tais penalidades foi expressamente prevista pelo legislador no § 2º do mesmo art. 84 da MP 2.158. Ademais, cada uma dessas penalidades tem sua própria *ratio essendi*.

Demonstrado o erro de classificação, impõe-se a aplicação da multa.

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 20/03/2000 a 16/03/2005

**DRAWBACK. REVOGAÇÃO EM RAZÃO DA RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA QUE CONSTOU DO ATO CONCESSÓRIO. IMPOSSIBILIDADE**

Demonstrado que o produto que constou do ato concessório é o mesmo que foi importado não cabe desconsiderar o regime de drawback, máxime quando se revela alteração da função para a qual o produto foi importado ou incorporação a produto diverso do exportado.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 20/03/2000 a 16/03/2005

A base de cálculo do PIS/Cofins importação encontra-se definida em lei vigente e que, pelo menos até o presente momento, que não foi alvo de declaração de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado.

Ineficaz, portanto, perante este conselho a alegação de inconstitucionalidade desses dispositivos.

Recursos de Ofício e Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e acatar a prejudicial de decadência com relação aos fatos geradores ocorridos até 10/05/2000 e, no mérito, em dar provimento parcial aos recursos voluntário e de ofício, para: a) excluir da exigência as frações relativas à revogação dos benefícios do regime de drawback, à reclassificação do produto hexano high purity e à cobrança de multa de mora; e b) restabelecer a exigência de multa de ofício de 75% relativamente aos fatos geradores ocorridos após 24/08/2001.

  
Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

EDITADO EM: 03/02/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Beatriz Veríssimo de Sena, Nilton Luiz Bártoli e Celso Lopes Pereira Neto.

Ausente justificadamente a Conselheira Nanci Gama.


## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário cumulado com de ofício em face de acórdão prolatado pela egrégia 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis.

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou a decisão hostilizada, que passo a transcrever:

*Trata o presente processo dos autos de infração de fls. 01 a 36, 37 a 71 e 72 a 92 por meio dos quais são feitas as seguintes exigências:*

*fls. 01 a 36*



1- **R\$ 1.532.083,31** (um milhão quinhentos e trinta e dois mil e oitenta e três reais e trinta e um centavos) de **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**;

2- **R\$ 1.149.062,48** (um milhão cento e quarenta e nove mil e sessenta e dois reais e quarenta e oito centavos) de **multa de lançamento de ofício do IPI, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto devido, nos termos do art. 80, I da Lei nº 4.502 de 30/11/1964 - DOU 30/11/1964 ret. em 31/12/1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430 de 27/12/1996 - DOU 30/12/1996;**

3- **juros de mora;**

*fls. 37 a 71*

4- **R\$ 5.745.312,83** (cinco milhões setecentos e quarenta e cinco mil e trezentos e doze reais e oitenta e três centavos) de **multa por infração administrativa ao controle das importações - importar mercadorias do exterior, sem Guia de Importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais, no percentual de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria, nos termos do art. 169, I, "b" do Decreto-lei nº 37 de 18/11/1966 - DOU 21/11/1966;**

5- **R\$ 56.017,81** (cinquenta e seis mil e dezessete reais e oitenta e um centavos) + **R\$ 68.087,12** (sessenta e oito mil e oitenta e sete reais e doze centavos) de **multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria, nos termos do art. 84, I da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24/08/2001 - DOU 27/08/2001 combinado com o art. 69 e 81, IV da Lei nº 10.833 de 29/12/2003 - DOU 30/12/2003 - Ed. Extra A;**

*fls. 72 a 92*

6- **R\$ 134.980,88** (cento e trinta e quatro mil novecentos e oitenta reais e oitenta e oito centavos) de **Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, nos termos dos arts. 1º, 3º, 4º, 5º, 7º, 8º II, 13, 19 e 20, da Lei nº 10.865 de 30/04/2004 - DOU 30/04/2004 - ed. extra, para fatos geradores a partir de 1º de maio de 2004, inclusive;**

7- **R\$ 101.235,66** (cento e um mil duzentos e trinta e cinco reais e sessenta e seis centavos) de **multa de lançamento de Ofício da COFINS, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) da contribuição exigida, nos termos do art. 44, I da Lei nº 9.430 de 27/12/1996 - DOU 30/12/1996 c/c art. 19 da Lei nº 10.865/2004;**

8- R\$ 29.305,07 (vinte e nove mil trezentos e cinco reais e sete centavos) de contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação, nos termos dos arts. 1º, 3º, 4º, 5º, 7º, 8º I, 13, 19 e 20, da Lei nº 10.865 de 30/04/2004 - DOU 30/04/2004 - ed. extra, para fatos geradores a partir de 1º de maio de 2004, inclusive;

9- R\$ 21.978,80 (vinte e um mil novecentos e setenta e oito reais e oitenta centavos) de multa de lançamento de Ofício do PIS, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) da contribuição exigida, nos termos do art. 44, I da Lei nº 9.430 de 27/12/1996 - DOU 30/12/1996 c/c art. 19 da Lei nº 10.865/2004;

10- juros de mora.

Conforme consta nas Descrições dos Fatos e Enquadramentos Legais de fls. 03 a 26, 39 a 62 e 74 a 88, os motivos das exigências para as mercadorias constantes no rol de importações às fls. 03/04, foram os seguintes:

a) errônea classificação fiscal para o produto denominado Hexano High Purity, verificado com base no laudo técnico de fl. 222 (pedido de exame nº 151/03), por ocasião da análise do produto da DI nº 03/0860524-6, tendo como consequência a reconstituição da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS e a exigência de tributos e multas;

b) errônea classificação fiscal para o produto denominado Hexano S verificado com base no laudo técnico de fl. 228 (pedido de exame nº 051/04), por ocasião da verificação do produto da DI nº 04/0348541-4, tendo como consequência a reconstituição da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS e a exigência de tributos e multas;

c) descaracterização do regime aduaneiro especial de drawback tendo em vista a divergência entre os produtos para os quais o regime foi concedido e aqueles importados pela beneficiária. O rol das importações se encontra à fl. 17;

f) falta de LI para as mercadorias, tendo em vista a divergência entre o que foi declarado e o que foi importado.

Lavrado os autos de infração em tela e intimada a autuada em 10/05/2005 (fl. 256), em 09/06/2005 ela ingressou com a impugnação de fls. 264 a 306 por meio da qual alega em síntese:

- em preliminar há que se apontar que houve cerceamento do direito de defesa, com violação aos termos do art. 5º, LV da Constituição Federal, haja vista que a fiscalização não deu a necessária oportunidade de a autuada prestar esclarecimentos, nos termos do art. 148 do CTN, pois ao invés de procurá-los junto a petionária buscou unilateralmente informação pericial apresentando quesitos impróprios e insuficientes ao deslinde da dúvida;

- além do mais, no apoio aos laudos foi apresentada uma publicação em inglês que não foi traduzida para o vernáculo o

que dificultou o entendimento para a elaboração da contradita, fator adicional que caracteriza o cerceamento do direito de defesa. Não existe explicação de onde a publicação foi extraída, nem o nome do autor, sua qualificação profissional ou acadêmica, nem a data do escrito. O trecho da publicação não traz justamente a parte que diz respeito ao hexano destinado a aplicações especializadas, caso dos produtos de importação da impugnante. Os laudos que apoiaram os lançamentos são, portanto, distorcidos e tendenciosos no sentido de buscar caracterizar o produto importado pela impugnante como Hexano Comercial nos códigos NCM 2710.00.91 e 2710.11.10;

- outra preliminar a ser analisada é a ocorrência da decadência do direito quanto aos fatos geradores ocorridos há mais de 5 (cinco) anos da intimação do auto de infração, por força dos arts. 150, § 4º e 156, VII do Código Tributário Nacional (CTN). As DI nºs 00/0235781-4, adição 001 e 00/0239688-7, adição 001 foram registradas em 20/03/2000, portanto, qualquer direito sobre elas está decaído;

- quanto aos laudos, o próprio órgão emissor, FUNCAMP, declara que os resultados das análises neles (laudos) contidas têm significação restrita e se referem somente à amostra recebida pelo referido laboratório, assim é de se cancelar as exigências relativas às DI nºs 00/0235781-4, 00/0239688-7, 00/0406094-0, 00/0925147-7, 00/0925147-7, 01/0100654-8, 01/0589459-6, 01/0766987-5, 02/0176282-4, 02/0731786-5, 02/0893597-0, 03/0214451-5, 03/0482748-1, 03/0482748-1, 04/0770663-6, 04/0770663-6, 04/1026462-2, 04/1301468-6, 05/0269724-0, porque deixaram de atender os pressupostos de legalidade necessários à constituição do crédito tributário;

- ademais, existe a ressalva no laudo nº 0108.01 no sentido de que "em função da pequena quantidade de amostra recebida pelo Laboratório não nos foi possível realizar o ensaio de destilação da mercadoria", ora referido ensaio de destilação é essencial para identificar o Hexano Comercial, em virtude do exposto comando normativo exarado pela Agência Nacional do Petróleo (transcreve às fls. 271/272 acórdão do Egrégio Conselho de Contribuintes no sentido de que laudos que deixam dúvidas devem ser interpretados em favor do contribuinte);

- no laudo nº 1530.01 a FUNCAMP afirma que o Hexano Comercial possui faixa de destilação entre 68°C e 79°C, quando norma legal (Resolução nº 10, do Conselho Nacional do Petróleo, de 29/09/1970 - fls. 323 a 325) define como Hexano Comercial aquele com destilação entre 62°C e 74°C. Dada essa divergência é de se solicitar diligência ao LABANA para que aquele órgão esclareça se os laudos base dos lançamentos foram apoiados em ensaios e testes adequados e suficientes para o estabelecimento de Hexano Comercial no código NCM 2710.11.10 (antiga 2710.00.91);

- existe clara distinção entre o Hexano Comercial e os Hexanos S e High Purity. O Hexano ou n-hexano é o nome da substância

química composta de moléculas ( $\text{CH}_3(\text{CH}_2)_4\text{CH}_3$ ). Essa substância não é comercializada em estado isolado ou puro, vindo acompanhada de outras substâncias químicas orgânicas, na sua maior parte, igualmente com seis átomos de carbono;

- Hexano Comercial, Hexano S e Hexano High Purity são denominações que se referem a compostos que apresentam preponderância do hexano (ou n-hexano), mas que diferem entre si drasticamente tanto no grau de pureza quanto nos tipos de impurezas admitidas em sua composição. Seus usos também são inteiramente diferentes. O Hexano S e o Hexano High Purity são conhecidos na literatura técnica como Hexano Grau Polímero, tendo em vista seu emprego específico na industrialização de polietileno;

- o Hexano Comercial contém componentes que constituem veneno catalítico na indústria petroquímica, ocasionando danos às instalações industriais e perda de atividade catalítica, o que o torna imprestável para a produção de polietileno, destino dos produtos objeto da autuação (à fl. 278 apresenta quadro comparativo entre o Hexano S e Hexano High Purity com o Hexano Comercial, amparado no documento de fl. 327);

- verifica-se pela tabela que a especificação de um Hexano Comercial diverge daquela atinente ao Hexano Grau Polímero, especialmente quanto ao teor de aromáticos totais e índice de bromo. Além disso, o Hexano Comercial contém, por definição, menos de 1% (um por cento) de benzeno, conforme se verifica no documento de fl. 327 e na Resolução nº 10 do CNP;

- no documento de fl. 327 (manual da Petrobrás) se observa que o Hexano Comercial deve possuir um teor de benzeno de 0,8% sendo este, inclusive, o valor máximo admitido pela Portaria Interministerial do Ministério do Trabalho e da Saúde nº 775, de 28/04/2004 (fls. 328/329);

- é evidente que os produtos importados pela impugnante com características diversas, entre as quais um teor de 4% (quatro por cento) de benzeno, jamais poderiam ser identificados como Hexano Comercial conforme pretendido pelo fisco (anexos documentos de fls. 330 a 346). Se os produtos em questão fossem efetivamente do capítulo 27 estariam na definição "outros" do código 2710.11.90 (às fls. 280 traça um breve histórico do produto HGP, Hexano S como sendo do código 2901.10.00, conforme estabelecido pela Petrobrás);

- observa que a Refinaria Ipiranga em Rio Grande – RS, uma das empresas do grupo, fabrica o Hexano Comercial e se a impugnante fosse adquirir esse produto o faria de empresa do mesmo grupo no Brasil, ao invés de arcar com os custos da importação;

- além do mais os laudos contrariam o texto da classificação fiscal pretendida pelo fisco (descreve à fl. 281), pois o Relatório de Análise nº R005.02.05 do Laboratório de Combustíveis do Departamento de Engenharia Química da Universidade Federal de Pernambuco (LAC-UFPE) anexo às fls. 347 a 360, ao responder o quesito 10 no sentido "se o produto possui constituintes básicos 70% ou mais, em peso, de óleos de

*petróleo? Apresentar a composição em peso” apresentou a seguinte resposta: “O produto não possui óleos de petróleo”;*

*- para espantar quaisquer dúvidas quanto ao desacerto da classificação pretendida pelo fisco a ANP esclarece na Portaria nº 171, de 20/10/1999, em seu anexo I (fl. 362), que o Hexano Comercial se classifica no código 2710.00.91.01 – “Hexano Comercial”, enquanto que o Hexano Grau Polímero tem lugar no código 2710.00.91.99 – “outros” (fls. 361/362). É remansosa a jurisprudência do Conselho de Contribuintes no sentido de que se a (classificação) correta for uma terceira classificação fiscal que não seja a do contribuinte, nem a pretendida pelo fisco o auto de infração é insubsistente (apresenta ementas de acórdãos às fls. 283/284);*

*= quanto à pretendida descaracterização do regime aduaneiro especial de drawback relativamente às importações amparadas pelas DI nºs 00/0235781-4, adição 001, 00/0925147-7, adição 002, 03/0482748-1, adição 001 e 04/0770663-6, adição 002, há que se esclarecer que essas operações foram realizadas após a anuência da ANP e concessão do regime pelo SECEX, órgão que detém essa atribuição específica (fl. 367), não se justificando a desconstituição pretendida pela SRF, pois não se pode alterar o critério jurídico (transcreve o art. 146 do CTN à fl. 288 e 304) adotado pelas autoridades administrativas concedentes e, também pela Petrobrás que fornecia esses bens à impugnante sob a classificação consagrada na ALADI 2901.10.00.20;*

*- quanto à base de cálculo da COFINS e do PIS (transcreve à fl. 285 o art. 7º da Lei nº 10.865/2004) a interpretação que deve prevalecer é a de que o valor aduaneiro deve ser aquele definido na legislação aduaneira e nos acordos internacionais, pois qualquer modificação do conceito viola o art. 110 do CTN (transcreve à fl. 286 e desenvolve a tese às fls. 302/303);*

*- as multas de lançamento de ofício, tampouco, são aplicáveis, haja vista que a petionária declarou claramente o nome comercial dos produtos e a destinação torna inequívoca a identidade da mercadoria, pois o Hexano Comercial não se presta à produção de polietileno. Assim não há que se falar em declaração inexata;*

*- nas DI e nos pedidos de licença a impugnante, também, especificou que se trata de um hidrocarboneto acíclico saturado, fato confirmado pela própria FUNCAMP em seus laudos (apresenta as descrições à fl. 289);*

*- nesse passo, a multa por infração ao controle administrativo das importações, importar mercadoria sem Licenciamento de Importação, também, é inaplicável, devido ao fato de que as importações objeto da autuação estavam sujeitas a licenciamento prévio na ANP, por força da Portaria ANP 171/99 que alcança tanto o Hexano Grau Polímero, importado pela empresa, quanto o Hexano Comercial, por esse motivo foi solicitado e obtido tal licenciamento para cada uma das importações objeto da autuação. Simples divergência de*

*classificação fiscal não autoriza a imposição da referida multa (transcreve acórdãos do Egrégio Conselho de Contribuintes à fl. 291);*

*- na tentativa de impor a pena em tela a autoridade fiscal aduziu que a descrição do produto era sucinta e não continha todas as características do produto por não conter sua fórmula química, ora não existe qualquer norma legal que estipule a obrigatoriedade de as fórmulas químicas serem indicadas nas DI;*

*- de se observar que o licenciamento de importação das mercadorias em tela sempre foi efetuado pela administração pública através da ANP (transcreve o art. 1º da 9.847/1999 às fls. 293/294) e a exigência fiscal, na verdade, está atribuindo conduta irresponsável àquele órgão;*

*- mesmo se estivesse equivocada a classificação fiscal devido ao longo tempo que a petionária opera nesse tipo de importação há que se aplicar os termos do art. 100 do CTN, que dispões sobre práticas reiteradas da administração;*

*- relativamente à multa no percentual de 1% (um por cento) do valor aduaneiro, como a penalidade foi prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24/08/2001, publicada em 27/08 do mesmo ano, não pode ser aplicada a fatos geradores ocorridos antes dessa última data (defende a irretroatividade da norma penal tributária a não ser nos casos que beneficie o sujeito passivo, mencionando os art. 105 e 166 do CTN e transcrevendo à fl. 295 o art. 5º, caput e incisos XXXIX e XL da Constituição Federal vigente. À fl. 296 transcreve diversas ementas de acórdãos);*

*- mesmo para os casos ocorridos após o advento da MP é pacífico o entendimento de que não cabe a aplicação de penalidade por classificação incorreta se os produtos estiverem apropriadamente descritos nos documentos de importação (transcreve ementa de acórdão do Egrégio Conselho de Contribuintes à fl. 297);*

*- de se observar que o processo de consulta sobre classificação fiscal é extremamente complexo (transcreve à fl. 298 o art. 4º da IN/SRF nº 230/2002), assim não há como se exigir que as importadoras exijam de seus fornecedores estrangeiros que cumpram essa determinação e nem é possível se exigir que escolham classificação diferente da adotada no exterior e na prática internacional (transcreve às fls. 299/300 jurisprudência administrativa a respeito da não exigência de multa por erro de classificação fiscal, em alguns casos concretos. Menciona às fls. 301/302 o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 12/1997 e os interpretativos nºs 10/1197 e 13/2002, além do Parecer Normativo da SRF nº 477/1988);*

*- utilizando a classificação fiscal que utilizou a empresa gerou pagamento que não enseja direito de crédito ao contribuinte, enquanto que se utilizada a classificação fiscal pretendida pelo fisco a empresa teria direito a repassar tal despesa, mas prejudicaria seus acionistas, pois resultaria em um gasto*

*adicional superior em 2% (apresenta demonstrativo à fl. 301, apresentando um breve esboço a respeito de custos);*

*Pede o cancelamento dos autos de infração por cerceamento do direito de defesa, ou alternativamente, a exclusão dos produtos que não foram objeto de análise laboratorial, a exclusão de todas as exigências concernentes a fatos geradores ocorridos antes de 10/05/2000, exclusão das exigências fundadas nos laudos devido a insuficiência das amostras, exclusão das exigências formuladas com base na aplicação retroativa de dispositivos legais, o reconhecimento da inteira correção das classificações fiscais adotadas pela empresa, efetuadas ao amparo de licenças específicas da ANP, a invalidação da descaracterização de drawback e exigências decorrentes, o cancelamento da exigência em classificação diferente da indicada pela ANP, aplicação dos arts. 100 e 146 do CTN, o cancelamento das exigências da COFINS e do PIS e a dispensa das multa por critério de equidade, nos termos do art. 26, II do Decreto nº 70.235/1972. Reitera, ainda, o pedido de diligência junto ao LABANA, protestando, também, pela juntada das provas à medida que as receber.*

Ponderando os elementos narrados, decidiu o órgão julgador de primeira instância pela manutenção parcial da exigência, como se pode observar da leitura da ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 20/03/2000 a 16/03/2005*

*Ementa: JULGAMENTO DA LEGALIDADE E/ OU INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.*

*Aos julgadores administrativos não foi dada a competência legal para o afastamento de normas vigentes pelos motivos de ilegalidade e inconstitucionalidade, salvo nos casos em que ela já tenha sido declarada inconstitucional, em caráter definitivo, pelo Supremo Tribunal Federal.*

#### *NORMAS COMPLEMENTARES*

*As práticas reiteradas das autoridades administrativas somente podem, eventualmente, serem consideradas normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos quando forem práticas discricionárias e reiteradamente observadas, isto é, minuciosa, exaustiva e conscientemente tomadas. Práticas, ainda que reiteradas, fora do campo da discricionariedade, frutos de enganos, ações negligentes ou penderes de revisão, jamais podem ser tomadas como normas complementares.*

#### *DECLARAÇÕES DO CONTRIBUINTE E LAUDO TÉCNICO*

*Salvo prova em contrário, atribuir-se-á eficácia, nos aspectos técnicos de sua competência, aos laudos e pareceres técnicos do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de*

*Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres, sobre produtos descritos de forma semelhante em diferentes declarações aduaneiras do mesmo contribuinte.*

*Assunto: Classificação de Mercadorias*

*Período de apuração: 20/03/2000 a 16/03/2005*

*Ementa: HEXANO DE COMPOSIÇÃO QUÍMICA NÃO DEFINIDA*

*Todos os tipos de hexano que não possam ser considerados como sendo de composição química definida classificam-se no código TEC 2710.11.10, não havendo distinção de classificação entre o Hexano Comercial e o Hexano grau polímero.*

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E DE MORA**

*Ao invés da multa de lançamento de ofício aplica-se a multa de mora quando o produto estiver incorretamente classificado, mas descrito com todos os elementos necessários à sua identificação e correta classificação.*

**MULTA POR FALTA DE LI**

*Não se aplica a multa por falta de LI quando o produto estiver incorretamente classificado, mas descrito com todos os elementos necessários à sua identificação e correta classificação.*

**MULTA POR ERRÔNEA CLASSIFICAÇÃO FISCAL**

*A partir de 27/08/2001 aplica-se a multa de 1% (um por cento) do valor aduaneiro da mercadoria nos casos de classificação fiscal incorreta da mercadoria.*

*Lançamento Procedente em Parte*

Inconformada, compareceu a recorrente aos autos pleiteando a reforma parcial do decisum de primeira instância, com a conseqüente improcedência integral da exigência debatida.

Essencialmente, os fundamentos manejados perante este Terceiro Conselho são em sua essência, os mesmos apresentados perante as autoridades de primeira instância. Cabe acrescentar, portanto os que dizem respeito exclusivamente à inauguração da etapa recursal.

1- Desconsideração de laudo técnico apresentado em complementação à impugnação:

Quando da apresentação da sua impugnação, a recorrente protestara pela juntada posterior de novas provas a serem obtidas, segundo a lega, pela impossibilidade de se produzir laudos técnicos de profissionais qualificados no exíguo prazo deferido para a apresentação de impugnação.

Apesar de tê-lo solicitado no prazo de impugnação, só pôde apresentá-lo quando ele lhe foi entregue.

Assim, na medida em que a autoridade julgadora sequer fizera menção à existência do laudo técnico apresentado, configurada estaria hipótese capaz de provocar a nulidade da decisão, por cerceamento do direito de defesa.

## 2- Inconclusividade do laudo que deu suporte à decisão

Mais uma vez, a recorrente contesta as conclusões levadas a efeito a partir do laudo técnico que deu suporte à fixação da exigência ora debatida, cuja “fraqueza” (sic) teria sido reconhecida pela própria decisão recorrida.

No seu sentir, a informação de que o produto teria componentes do Hexano Comercial não levaria à conclusão de que o mesmo seria este produto, na medida em que não teria sido esclarecido se tais componentes integram outros tipos de hexano. Reforçou a importância de aferição dos pontos inicial e final de ebulição, o que somente seria possível se fosse realizada uma nova análise, por uma terceira instituição, o que fora pleiteado quando da impugnação, mas indeferido pela autoridade *a quo*.

## 3- Inovação pela Autoridade Julgadora

Sustenta a recorrente que o auto de infração teria a ter acusado de importar Hexano Comercial, não qualquer outro Hexano da posição 2710.11.10, nem como Mistura de Hexano e que esse fundamento orientara a sua defesa.

A decisão recorrida, a seu turno, sustentara fundamento diferente: que na posição “2710.11.10 - Hexano Comercial” se classificariam as “misturas de hexano”. Com isso, invalidara o auto de infração litigioso e maculara a própria decisão de nulidade.

## 4- Imposição de multa pela autoridade julgadora

Como se observa na ementa da decisão hostilizada, entenderam os julgadores que a suficiência da descrição da mercadoria afastaria a imposição de multa de ofício, substituída por multa de mora.

Quanto a esse aspecto, sustenta a recorrente que o órgão julgador padeceria de incompetência para complementar constituição de crédito tributário.

De tal sorte, não se poderia promover a inclusão de uma nova penalidade no processo, contra a qual, ademais, não lhe teria sido dada oportunidade de se apresentar defesa.

5- No mérito, reitera suas alegações acerca da inexatidão da classificação fiscal indicada pelas autoridades autuantes e ratificadas pelas autoridades julgadoras, bem assim acerca da improcedência da cobrança de diferença do PIS/Cofins.

Dado que o e. órgão julgador de 1ª instância excluiu do lançamento as parcelas de R\$ 1.149.062,48, referente a multa de lançamento de ofício do IPI; R\$ 101.235,66 referente a multa de lançamento de Ofício da COFINS; R\$ 21.978,80, referente a multa de lançamento de Ofício do PIS e R\$ 5.745.312,83, referente a multa por infração administrativa ao controle das importações, foi ainda interposto recurso de ofício.

Considerando que, quando da realização das análises que embasaram a elaboração dos laudos técnicos, não fora possível realizar testes de destilação, converteu-se o

juízo do recurso em diligência para que fosse complementada essa verificação, a partir da amostra que permaneceu na posse do Fisco, ou, caso essa não fosse suficiente, em mercadoria idêntica àquela descrita nas declarações de importação de que trata o presente processo.

Após a devida confirmação de que as amostras anteriormente coletadas não seriam suficientes para a realização do pré-falado teste, realizou-se uma nova retirada de amostra do produto denominado "Hexano S", despachado por meio da DI 08/1028163-0.

Na oportunidade em que informou a data da nova operação de importação do produto em questão, esclareceu que somente passou a classificá-lo no código apontado pelo Fisco (2710.11.10) no intuito de evitar a lavratura de novos autos de infração, mas que mantém sua convicção acerca da natureza do produto importado (doc. de fl. 602).

Coletadas tais amostras, foram elaborados os pareceres técnicos 09/2009 e 10/2009<sup>1</sup>, onde são apresentados as seguintes conclusões, relativamente à mercadoria importada por meio da declaração em referência:

<i>Aspecto:</i>	<i>líquido incolor</i>
<i>Densidade a 20/4°C:</i>	<i>0,672 g/cm<sup>3</sup></i>
<i>Índice de Refração a 20°C:</i>	<i>1,3805</i>
<i>Destilação: Temperatura inicial:</i>	<i>66°C</i>
<i>Temperatura final:</i>	<i>78°C</i>

Na oportunidade, ressaltaram os *experts* sua convicção acerca da imprestabilidade da presente análise para retificar ou ratificar as informações levadas a efeito por meio dos Laudo de Análise nº 0108.01 Funcamp e 1530.01 Funcamp. Reproduziu ainda os resultados testes de cromatografia realizados sobre os produtos importados por meio das DI nº 03/0860524-6 e 04/0348541-4.

Descreveram, ainda, as características que distinguiriam o produto "hexano comercial".

Cientificado do resultado das análises, questionou a suficiência das verificações e apresentou sua convicção acerca da impropriedade da classificação do produto descrito como "mistura de isômeros de Hexano, Óleo Leve de Petróleo, um Óleo de Petróleo", no subitem 2710.11.10.

Discorreu ainda sobre os desdobramentos da posição 2710, sobre a impossibilidade de se equiparar o produto "hexano grau polímero" ao "hexano comercial". Trouxe à colação a legislação que disciplina o pagamento da CIDE – Combustíveis (Decreto nº 4.940, de 2003 e Instrução Normativa nº 422, de 2004), que distingue tais produtos e fez referência a um suposto histórico de classificação no âmbito do Mercosul e ao resultado de pesquisa fonética realizada no sítio do *European Inventory of Chemical Substances (ECICS)*, onde a única classificação fiscal revelada pela expressão "hexanes" seria a 2901.10.00.

Alegou impropriedade da classificação do produto que alega importar: hexano grau polímero, no mesmo código tarifário do Hexano Comercial, que não corresponderia, como consignado na decisão recorrida, "hexano para comércio" ou qualquer

<sup>1</sup> Docs. às fls. 625 a 632

hexano ou qualquer mistura de hexano, ou ainda qualquer óleo de petróleo ou óleo leve de petróleo.

Questionou fonte bibliográfica apontada pelo perito (Wikipédia) em detrimento daquelas que poderiam ser coletadas na base de informações do *ECICS*.

Reiterou, ademais, as razões aduzidas em sede de recurso.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Analiso separadamente os fundamentos aduzidos em sede de recurso voluntário e reiterados quando da conclusão do procedimento de instrução complementar.

### 1- Preliminarmente

Antes de adentrar no mérito da decisão, considerando que quando da votação que encaminhou a Resolução nº 303-01.386, somente se discutiu a necessidade de se promover um aprofundamento da instrução, há que se enfrentar, no presente julgamento, as questões preliminares aduzidas pelo Sujeito Passivo.

#### 1.1- Prejudicial de Decadência

Tendo em vista que a recorrente tomou ciência do AI em 10/05/2005 (AR de fl. 256), penso que a fração do lançamento relativa às declarações de importação registradas em data anterior a 10/05/2000, ou seja, 00/0235781-4, 00/0239688-7 e 00/0406094-0, as duas primeiras registradas em 20/03/2000 e a última, em 09/05/2000, foram atingidas pela decadência.

Com efeito, mesmo no que se refere à descaracterização do regime de drawback, as infrações apontadas pelas autoridades autuantes não estão atreladas a fato posterior, mas exclusivamente à verificação das informações prestadas pelo sujeito passivo, quando do apresentação das declarações de importação alvo de fiscalização.

Nessa condição, afasta-se o art. 173, I, do CTN<sup>2</sup> e conta-se o prazo decadencial segundo a regra do art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, cuja redação foi alterada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988<sup>3</sup>.

Excluo do lançamento, portanto, o montante correspondente às declarações 00/0235781-4, 00/0239688-7 e 00/0406094-0.

<sup>2</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

<sup>3</sup> "Art. 54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o artigo 44 deste Decreto-lei."

## 1.2- Nulidade por Cerceamento de Direito de Defesa

### 1.2.1 – Do Auto de Infração

Sustenta a recorrente que o auto de infração litigioso teria como único fundamento as conclusões assentadas em laudo técnico vazado de nulidades insanáveis.

Em primeiro lugar, ambos os laudos teriam se baseado em texto cuja fonte não poderia ser identificada, impossibilitando o acesso ao texto em sua integralidade e deixando suspeita de que o trecho omitido é contrário à pretensão fiscal.

Diz ainda, em segundo lugar, que a ausência de tradução juramentada cerceara igualmente o exercício de seu direito de defesa.

Finalmente, aduz a nulidade do laudo 0108.01 da FUNCAMP, que não viria firmado pelo gerente nem pela diretora do setor técnico daquela instituição, mas por terceiros não identificados, sem a sua qualificação técnica.

Entendo desnecessária qualquer consideração acerca da validade do laudo 0108.01, realizado a partir do produto denominado *Hexano High Purity*. Conforme será melhor aprofundado adiante, as conclusões ali assentadas são insuficientes para definição da correta classificação e a diligência determinada no intuito de aprofundar essa investigação não alcançou seu objetivo.

Com relação ao laudo que serviu de ponto de partida para a reclassificação do produto denominado Hexano S, entendo que as alegações da recorrente não merecem prosperar.

Não vejo como uma suposta falha de indicação bibliográfica ou tradução de um anexo ao documento possa desvirtuar o documento em si, cuja validade, *a priori*, é definida pelo art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972<sup>4</sup>.

Ou seja, a informação adotada pelo Fisco como fonte de referência não é a pesquisa bibliográfica que orientou o *expert*, mas as conclusões por ele exaradas no respectivo laudo técnico. Esse é o conteúdo probatório, tomado como “verdade” até que se prove o contrário.

Nessa linha, se o próprio perito promoveu uma tradução livre de sua fonte de pesquisa e a reproduziu, é perfeitamente possível que se conteste, como de fato se contestou, as suas conclusões, mas isso é matéria a ser debatida por ocasião da discussão do mérito.

Finalmente, conforme pisado e repisado pelas autoridades autuantes, parte razoável das informações que conduziram às conclusões acerca da classificação foram extraídas do sítio da rede mundial de computadores sustentado por pessoa jurídica pertencente ao mesmo grupo econômico da recorrente ou ainda pelo fornecedor estrangeiro da mercadoria, este último que confirma, inclusive, a composição química do produto<sup>5</sup>.

### 1.2.2 - Da Decisão

#### 1.2.2.1 - Não Conhecimento do Laudo Apresentado Após a Impugnação

<sup>4</sup> Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a impropriedade desses laudos ou pareceres.

<sup>5</sup> Cópias às fls 232 a 251

Busca a recorrente a decretação da nulidade da decisão de piso, pois, no seu sentir, seu direito de defesa teria sido cerceado.

Segundo aduz, não poderia aquele órgão julgador deixar de tomar conhecimento do laudo técnico só concluído e apresentado após a fluência do prazo para impugnação, máxime em razão de que, no momento em que instaurou a fase litigiosa do processo, protestara pela juntada de novas provas.

Cabe lembrar, preliminarmente, que o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, introduzido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97<sup>6</sup>, restringe a juntada de documentos após o encerramento do prazo de impugnação às hipóteses de força maior, fato ou direito superveniente ou à contraposição de fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Penso, à luz desse dispositivo, que tal pretensão não pode prosperar.

Com efeito, nem a alegada dificuldade de obtenção de laudo técnico se insere nas hipóteses de força maior, conceituadas no parágrafo único do art. 1.058, do Novo Código Civil<sup>7</sup>, nem o laudo técnico apresentado às autoridades de piso em 15/08/2009<sup>8</sup> traz fato novo.

Aliás, tal documento pouco acresce com relação à composição dos produtos alvo de litígio (matéria fática propriamente dita), em verdade, trata-se de um parecer técnico que aponta as conclusões do *expert* acerca da impropriedade de classificar os produtos em questão como hexano comercial, à luz da Resolução CNP nº 10, de 29 de setembro de 1970.

Desnecessário maiores considerações no sentido de que esse laudo não representa direito posterior ou contraponto a alegação superveniente. A recorrente era última a se manifestar no processo, por meio da competente impugnação.

Há que se ter em mente, ademais, que a garantia do devido processo legal e, principalmente, da celeridade processual, alçada à condição de garantia constitucional a partir da EC 45, de 2004, exigem parcimônia na avaliação da necessidade da complementação da instrução processual.

De tal sorte, penso que, com exceção das hipóteses em que o sujeito passivo logra êxito em demonstrar circunstância capaz de afastar a preclusão consignada no já transcrito § 4º, o não conhecimento de documento juntado após o prazo de impugnação não caracteriza cerceamento do direito de defesa.

Rejeito a preliminar, portanto.

#### 1.2.2.2 - Inovação na Fundamentação

<sup>6</sup> § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

<sup>7</sup> Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior, verifica-se no fato necessário cujos efeitos não era possível evitar, ou impedir

<sup>8</sup> Acostado por cópia às fls. 554 a 556

Não diviso a alegada inovação no lançamento por parte das autoridades julgadoras de 1ª instância.

A meu ver, o auto de infração deixa clara a convicção por parte dos autuantes, de que o produto Hexano S, que entendem classificado no subitem 2710.11.10 da Nomenclatura Comum do Mercosul, representa uma mistura, tanto que rechaçou a sua classificação no capítulo 29, próprio para produtos de constituição química definida.

Vide excerto auto de infração em que tal raciocínio é sintetizado<sup>9</sup>:

*De fato o HEXANO COMERCIAL é um bom exemplo para demonstrar a diferença entre os produtos classificados na posição 2901 e os que se enquadram como óleos de petróleo previstos na posição 2710, pois aqueles possuem composição química definida e apresentam-se isoladamente, enquanto estes são constituídos por uma mistura complexa de vários hidrocarbonetos saturados e/ou insaturados, acíclico e/ou cíclicos, os quais não foram submetidos a etapas de purificação para o enriquecimento de um determinado constituinte.*

Rejeito a preliminar, portanto.

### **1.3- Descumprimento do Devido Processo Legal - Inaplicabilidade da Presunção Instituída pela MP nº 135, de 2003.**

Outro fundamento repisado nas oportunidades em que a recorrente se manifestou nos autos é a alegada ilegalidade da autuação, que alcançou número de declarações significativamente superior àquelas que foram alvo de laudo técnico (03/0860524-6 e 04/0348541-4).

Questiona, ainda, nesse diapasão, a aplicação retroativa da presunção estatuída no art. 53 da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003 que, quando da sua conversão na Lei nº 10.833, de 29/12/2003, foi renumerada para artigo 68 deste último diploma, com a seguinte redação (os grifos não constam do original):

*Art. 68. As mercadorias descritas de forma semelhante em diferentes declarações aduaneiras do mesmo contribuinte, salvo prova em contrário, são presumidas idênticas para fins de determinação do tratamento tributário ou aduaneiro.*

*Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput, a identificação das mercadorias poderá ser realizada no curso do despacho aduaneiro ou em outro momento, com base em informações coligidas em documentos, obtidos inclusive junto a clientes ou a fornecedores, ou no processo produtivo em que tenham sido ou venham a ser utilizadas.*

Com a devida vênia, não vejo como tal raciocínio possa prosperar.

Sabidamente, as presunções, especialmente as que se convencionou denominar “relativas”, têm natureza exclusivamente procedimental, eis que se limitam a viabilizar a instrução processual: não cria, altera ou revoga direitos, apenas auxilia no enquadramento do fato à norma.

<sup>9</sup> Penúltimo parágrafo da fl. 12

Veja-se as conclusões de Maria Rita Ferragut<sup>10</sup>, em obra dedicada ao tema:

*Entendemos que as presunções, em todas as acepções por nós adotadas, têm natureza processual probatória, a elas sendo sempre aplicáveis os princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório, dentre outros. Consistem em meios de prova indiciária, subsidiária, indireta, divergindo das hipóteses em que, na definição do fato jurídico ou da base de cálculo, intervêm ficções legais ou "presunções absolutas", enunciado jurídicos de direito substantivo.*

Nessa mesma linha, esclarece ainda a autora<sup>11</sup>:

*"As presunções suprem deficiências probatórias, disciplinam o procedimento de construção de fatos jurídicos, alargam o campo cognoscitivo do homem, e aumentam a possibilidade de maior realização da ordem jurídica, ao permitir que alguns fatos sejam conhecidos por meio da relação jurídica de implicação existente entre indícios e o fato indiciado.."(destaquei)*

Tratando-se de mais um meio de apuração do fato que, evidentemente, amplia os poderes de verificação, há que se aplicar a regra de direito intertemporal gizada no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, que reza:

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

Quanto ao alcance e à validade do dispositivo codificado, pondera Leandro Paulsen, apoiado na doutrina de Misabel Derzi<sup>12</sup>:

*O § 1º refere-se ao procedimento e às prerrogativas instrumentais. Por isso, a aplicação da legislação vigente quando do lançamento. Não há que se falar, no caso, em violação ao princípio da irretroatividade, pois tal não ocorre.*

Com efeito, o dispositivo em questão amplia o poder de fiscalizar, na medida altera a repartição do ônus probatório ou do "dever de colaboração" entre Fisco e Contribuinte, como pondera Alberto Xavier<sup>13</sup>.

*"Mas a intervenção do particular contribuinte na instrução do procedimento nem sempre constitui objeto de um dever jurídico: é o que sucede nos casos de presunção legal relativa e de exigência de meios de prova necessária, que o contribuinte deva*

<sup>10</sup> Presunções no Direito Tributário. São Paulo. Dialética. 2001, p. 73

<sup>11</sup> Op. cit, p. 81.

<sup>12</sup> Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007, p. 951

<sup>13</sup> Do Lançamento Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª ed., pp. 149 a 151.

*prestar. Deparamo-nos aqui com um verdadeiro ônus da prova que recai sobre o contribuinte e que assume a natureza de um ônus material, que o sujeita às conseqüências desfavoráveis resultantes da falta de prova, exercendo deste modo os seus efeitos no terreno probatório, ao invés do que sucedia com o já referido dever legal de colaboração.” (grifamos)*

Nesse contexto, sem que seja acostado aos autos qualquer elemento que demonstrasse a divergência entre os produtos desembaraçados por meio das declarações que foram alvo de laudo técnico e as demais em que suas conclusões foram replicadas, não há como afastar a aplicação de presunções amparadas em lei que se encontrava vigente na data da lavratura do auto de infração.

Com relação ao produto hexano *high purity*, entretanto, penso que tal raciocínio não pode prosperar, não por vício da instrução, mas por sua insuficiência, aspecto que será tratado quando da análise do mérito.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade da prova.

## 2- Mérito

### 2.1 - Definição da correta classificação fiscal

Como já mencionado anteriormente, pretende a recorrente a exclusão do produto Hexano S da posição 2710.11.10, própria para a classificação do Hexano Comercial. Segundo alega, promoveu a importação de Hexanos Grau Polímero (Hexano-S e Hexano High Purity), produtos da posição 2901.11.10.

Essencialmente, essa irresignação está fundamentada na alegada impropriedade da classificação proposta pelo Fisco, eis que o subitem em questão teria sido criado em função dos parâmetros fixados pela legislação pátria, em especial aquela emanada do Conselho Nacional do Petróleo, atualmente Agência Nacional do Petróleo

Notar que não se discute que o produto em questão não se apresenta em sua forma pura ou ainda que a composição do produto Hexano S é aquela que obtida nos testes de cromatografia descritos no laudo 1530.01<sup>14</sup>.

A discussão cinge-se, portanto, à definição da classificação fiscal correta.

Com relação ao produto denominado Hexano *High Purity*, penso que há uma insuficiência probatória, na medida em que não se logrou êxito em realizar uma nova coleta desse produto capaz de viabilizar a realização do teste de destilação considerados essenciais por este Colegiado.

Excluo do lançamento, portanto, em razão da imprestabilidade do laudo técnico, a fração calcada na reclassificação fiscal do produto denominado Hexano *High Purity*, desembaraçado por meio das declarações 03/0482748-1 e 03/0860524-6.

Já com relação ao produto denominado Hexano S, penso que as informações coligidas ao processo são suficientes para demonstrar a propriedade da classificação indicada pelo Fisco.

<sup>14</sup> Doc. de fls. 229/230

Em primeiro lugar, há que se ter em mente o que dizem as alíneas “a”, “f” e “g”, da nota 1 do Capítulo 29:

*1. Ressalvadas as disposições em contrário, as posições do presente Capítulo apenas compreendem:*

*a) os compostos orgânicos de constituição química definida apresentados isoladamente, mesmo contendo impurezas;*

*(...)*

*f) os produtos das alíneas a), b), c), d) ou e) acima, adicionados de um estabilizante (incluído um agente antiaglomerante) indispensável à sua conservação ou transporte;*

*g) os produtos das alíneas a), b), c), d), e) ou f) acima, adicionados de uma substância antipoeira, de um corante ou de uma substância aromática, com finalidade de facilitar a sua identificação ou por razões de segurança, desde que essas adições não tornem o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral;*

Assim, sendo certo que o produto em questão possui 60,8% da substância n-hexano e que as demais substâncias adicionadas não possuem a finalidade descrita nas alíneas “f” e “g”, estou em que a posição 2901, efetivamente, não se presta à classificação do produto.

Nesse ponto, penso que as resoluções da ANP ou de seu antecessor, CNP, pouca serventia tem para definir que o produto em questão deveria prevalecer na posição 2901. É possível que, para efeito daquelas normas de controle, a mercadoria deva ser enquadrada como Hexano Grau Polímero e que, para efeito do Sistema Harmonizado, não.

Como é cediço, a classificação de um produto segundo o Sistema Harmonizado, essencialmente, é feita de acordo com as regras estabelecidas no próprio sistema.

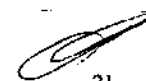
Relembre-se o que diz a Regra I (os grifos não constam do original):

*Os títulos das seções, capítulos e subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras seguintes:*

Restaria, a partir de agora, perquirir qual seria a classificação adequada.

Para esse mister, relevante é o texto da nota explicativa “a”, da posição 2710, consignada nas Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado, publicadas por meio da Instrução Normativa SRF nº 157, de 2002:

*Todos estes óleos permanecem aqui compreendidos seja qual for o processo de depuração a que tenham sido submetidos (pela ação de soluções básicas ou ácidas, pela ação de solventes seletivos, pelo processo de cloreto de zinco ou pelos processos das terras absorventes, por redestilação, etc.), contanto que não*



*sejam transformados em produtos de composição química definida, isolados no estado puro ou comercialmente puro, do Capítulo 29.*

Acerca do papel de tais notas explicativas, destaco o que diz do Decreto nº 435, de 1992, mais especificamente no parágrafo único do seu art. 1º:

*Parágrafo único. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.*

Existe portanto interpretação autêntica no sentido de que produtos com as características daquele que trata o presente litígio, se excluídos no capítulo 29, devem ser classificados na posição 2710, que assim se desdobrava:

*2710.1 Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os desperdícios*

*2710.9 Desperdícios de Óleos*

Lembrar, a esta altura, o que diz a regra geral nº 6:

*A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das notas de subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente regra, as notas de seção e de capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.*

Tendo em mente o norte interpretativo, veja-se o que diz a nota 3 do capítulo

27:

*3. Para os fins da posição 27.10, consideram-se desperdícios de óleos os desperdícios contendo principalmente óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (tais como descritos na Nota 2 do presente Capítulo), misturados ou não com água. Esses desperdícios incluem, principalmente:*

*a) os óleos impróprios para sua utilização original (por exemplo, óleos lubrificantes usados, óleos hidráulicos usados, óleos para transformadores usados);*

*b) as lamas de óleos provenientes de reservatórios de estocagem de produtos petrolíferos, contendo principalmente esses óleos e uma forte concentração de aditivos (produtos químicos, por exemplo) utilizados na fabricação dos produtos primários;*

*c) os óleos apresentados na forma de emulsões em água ou de misturas com água, tais como os resultantes do transbordamento ou lavagem de cisternas e de reservatórios de estocagem, ou da utilização de óleos de corte nas operações de usinagem.*

O produto em análise, tanto na descrição promovida pelo Fisco, quanto na defendida pelo sujeito passivo, é aplicado como solvente e foi produzido para essa finalidade, não se amoldando a qualquer das circunstâncias descritas na nota 3 acima transcrita.

Nessa condição, por exclusão, o produto só pode ser classificado na subposição de primeiro nível 27.10.1, que se assim se subdividia:

*2710.11 Óleos leves e preparações*

*2710.19 Outros*

Acerca da distinção entre tais subposições de 2º nível, diz a nota de subposição nº 3, do capítulo 27:

*4. Na aceção da subposição 2710.11, óleos leves e preparações são aqueles que destilam, incluídas as perdas, uma fração superior ou igual a 90%, em volume, a 210°C, segundo o método ASTM D 86.*

Notar, nessa esteira, que o laudo técnico correspondente ao produto Hexano S (1.530.01 Funcamp), já trazia em seu bojo a realização dos testes de destilação e conduzida à conclusão de que, assumidos os parâmetros fixados na nota 4, o produto em questão seria enquadrado como “óleo leve”, conclusões que posteriormente foram ratificadas pelo Instituto Falcão Bauer, por meio do Parecer Técnico nº 010/2009<sup>15</sup>.

Nessa linha, penso que não existe margem para discutir a classificação do produto na subposição 2710.19.

A subposição 2710.11, a seu turno, se subdividia em:

*2710.11.10 Hexano comercial*

*2710.11.2 Misturas de alquilidenos*

*2710.11.30 Aguarrás mineral ("white spirit")*

*2710.11.4 Naftas*

*2710.11.5 Gasolinas*

*2710.11.90 Outros*

Neste momento, deve prevalecer a RGC 1:

*As regras gerais para interpretação do sistema harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.*

<sup>15</sup> Fls. 629 e ss.

Nesse aspecto, não se cogita do produto em debate tratar-se de uma mistura de alquilidenos, aguarrás mineral, nafta ou gasolina. De tal sorte, os únicos subitens comparáveis seriam o 2710.11.10 e o 2710.11.90.

Nesse ponto, há que se recorrer à Regra Geral nº 3 “a”, aplicada em razão do reenvio expresso na RGC nº 1:

*a) a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.*

Nesse contexto, não vejo como considerar o subitem destinados a “outros” mais específico de que aquele que prevê expressamente o produto hexano.

Com efeito, se, no sistema harmonizado, não há regra capaz de restringir o alcance da expressão “comercial” há que se tomá-la em seu sentido coloquial, colacionado pelo Parecer nº 010/2009<sup>16</sup>, que assim o conceitua:

*n-hexano comercial - é uma mistura de componentes obtidos de certas frações do Petróleo após vários craqueamentos térmicos ou catalíticos, que pode conter além do n-Hexano e seus isômeros, outros componentes orgânicos provenientes do processo de produção, sendo uma de suas especificações:*

ITEM	TEOR
COMPOSIÇÃO QUÍMICA:	
a) n-Hexano	> 60%
b) outros Hexanos (*)	<40%
Faixa de Ebulição	63 — 69°C

*(\*) Outros Hexanos, podendo ser: 2-Metilpentano, 3-Metilpentano, 2,3-Dimetilbutano, Ciclohexano, Metilciclopentano, Pentano, isômeros de Heptano, Acetona, Metil e Acetilacetona, Diclorometano e Tricloroetano, conforme citações em Literaturas Técnicas.*

Dúvida não há que, se o Sistema Harmonizado fizesse remissão à legislação pátria, esse enquadramento, no caso dos produtos comercializados ou incorporados ao processo produtivo nacional, como, diferenças no teor de benzeno, bromo ou outros componentes seriam consideradas e o produto Hexano S seria classificado como outro óleo leve ou preparação do subitem 2710.11.90.

Irrelevante, data vênua, a alegação de que a busca fonética com a expressão *hexanes* no sítio do ESICS apresente como resultado o item 2901.

Notar, nessa esteira que, segundo a ficha de informação juntada aos autos, o produto Hexano S está registrado no Chemical Abstract Service sob o nº 68410-97-9 enquanto que o seu principal componente n-hexano, em sua forma pura, está tombado sob o nº 110-54-3.

<sup>16</sup> Fls. 629 e ss.

Pois bem, o produto resultante da pesquisa fonética indicada pela recorrente, classificado no código 2901, segundo o mesmo inventário da União Europeia é o correspondente ao CAS n.º 110-54-3, hexano puro<sup>17</sup>. Ou seja, simplesmente não se tratam do mesmo produto.

Não custa reafirmar, a propósito, que, se o produto hexano S correspondesse ao hidrocarboneto de nome semelhante em sua forma pura, aquela seria a sua classificação correta.

Em outras palavras, a classificação do hexano em seu estado puro na posição 2901 não autoriza admitir que qualquer outro produto que contenha esse hidrocarboneto em sua fórmula seja classificado nessa posição, máxime em razão das já transcritas alíneas “a”, “f” e “g”, da nota 1 do Capítulo 29.

## 2.2- Revogação do Regime de Drawback

Peço vênia para discordar das i. autoridades julgadoras de 1ª instância, pois entendo que o erro de classificação apontado não é motivo suficiente para a revogação do regime de drawback.

Com efeito, conforme se verifica nos atos concessórios acostados aos autos por cópia<sup>18</sup>, o produto para o qual foi autorizado o regime de drawback sempre foi um hidrocarboneto derivado do petróleo.

Ou seja, a diferença entre o produto que seria classificado na posição 2901 e o da posição 2710 é exclusivamente o grau de concentração do princípio ativo hexano.

Incabível, a meu ver, em razão dessa reclassificação, pretender desconsiderar o regime em questão.

Justamente em razão de que a presente reclassificação não altera a função essencial para a qual o produto foi importado e, até que se diga o contrário, incorporado ao processo produtivo de outro a ser exportado, não vejo como desconsiderar os atos concessórios em questão.

Nessa circunstância, entendo que não há erro flagrante a ser desconstituído com espedeque na Portaria MF n.º 594, de 1992, como já defendi em circunstância anterior, a exemplo da declaração de voto proferida no julgamento do Recurso Voluntário 133.310, que tramitou perante o extinto Terceiro Conselho de Contribuintes.

Peço licença para transcrever trecho de tal manifestação:

*Por outro lado a fim de dirimir dúvidas acerca da legitimidade ativa da SRF para aferir o cumprimento das condições inerentes ao regime, cabe, ainda, trazer à consideração a Portaria MEFP*

<sup>17</sup>

Vide

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds/cgi-bin/ecics2list?Lang=EN&Cas=&Cus=&CnCode=&EcCode=&UnCode=&Name=hexane&LangNm=EN&Inchi=&Characteristic=%25&Order=3&Offset=1](http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds/cgi-bin/ecics2list?Lang=EN&Cas=&Cus=&CnCode=&EcCode=&UnCode=&Name=hexane&LangNm=EN&Inchi=&Characteristic=%25&Order=3&Offset=1)

<sup>18</sup> Fl 370 e ss

*nº594, de 25 de agosto de 1992<sup>19</sup>, que assim reparte as competências atinentes à concessão e fiscalização do regime:*

*Art. 2º Constitui atribuição da Secretaria Nacional de Economia - SNE, nos termos do art. 2º, da Lei nº 8.085, de 23 de outubro de 1990, a concessão do regime, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar.*

*Art. 3º Constitui atribuição do Departamento da Receita Federal - DpRF a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão de reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente. (os grifos não constam do original)*

*Com o advento da Lei no 8.490, de 19 de novembro de 1992, as atribuições da Secretaria Nacional de Economia foram transferidas para a Secretaria de Comércio Exterior (Secex) e do Departamento da Receita Federal, para a Secretaria da Receita Federal (SRF).*

*Indiscutivelmente, não cabe à SRF invadir a competência da Secex, que se limita, nos termos do sobredito ato governamental, à formalizar a concessão do regime, acompanhá-lo e verificar o adimplemento do compromisso de exportar, mas isso não deixa o Fisco a reboque das conclusões daquele órgão de controle administrativo.*

*Ou seja, a Portaria suso transcrita, novamente ratifica a atribuição da SRF, para, a qualquer tempo, verificar o regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados para fruição da isenção proporcionada pelo regime de drawback.*

Nesse aspecto, se o órgão competente para a concessão do regime, analisando o processo produtivo da recorrente, entendeu que a mercadoria não se inseriria na proibição veiculada pelo Regulamento Aduaneiro, até porque a expressão “derivado de petróleo”, se tomada em sua acepção mais ampla, admitiria, por exemplo, proibição para importação de parafina, matérias-primas da produção de borracha sintética, plástico, dentre outros produtos que em nada se confundem com combustíveis, ao que parece, verdadeiro alvo da proibição.

### **2.3 - PIS/Cofins Incidente na Importação**

Não vejo o que acrescentar às considerações do órgão julgador a quo.

Sem a declaração da inconstitucionalidade do dispositivo, não há como afastar a aplicação do art. 7º da Medida Provisória nº 164, posteriormente convertida na Lei nº 10.865, de 2004.

Nesse ponto, é conveniente que se relembre o verbete da Súmula Vinculante nº 10<sup>20</sup>, que reza:

<sup>19</sup>Publicada no DOU de 26/08/1992

<sup>20</sup>DJe nº 117/2008, p. 1, em 27/6/2008. DO de 27/6/2008, p. 1.

Diz o dispositivo:

*VIOLA A CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO (CF, ARTIGO 97) A DECISÃO DE ÓRGÃO FRACIONÁRIO DE TRIBUNAL QUE, EMBORA NÃO DECLARE EXPRESSAMENTE A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO DO PODER PÚBLICO, AFASTA SUA INCIDÊNCIA, NO TODO OU EM PARTE.*

Igualmente esclarecedora é a manifestação do Pretório Excelso nos autos do RE 432.597-Agr<sup>21</sup>:

*"Controle de constitucionalidade de normas: reserva de plenário (CF, art. 97): reputa-se declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que - embora sem o explicitar - afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide para decidi-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição." (destaquei)*

Por óbvio, mais importante do que fixar a as hipóteses em que o art. 97 da Constituição Federal deve ser observado, a manifestação do Pretório Excelso delimita o que se entende por controle da constitucionalidade de lei ou ato normativo, fixando, por via indireta, os limites de atuação deste Colegiado, impedido de exercer tal controle em razão do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, inserido pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009<sup>22</sup>.

#### **2.4 - Lançamento de Multa de Mora pela Autoridade Julgadora**

Penso que razão assiste ao Sujeito Passivo.

O órgão julgador não está autorizado a inovar em relação ao lançamento. Compete à autoridade fiscal, se entender cabível e houver tempo hábil para tanto, formular a exigência de eventual multa alternativa àquela afastada pelo julgador.

#### **2.5 - Suposta Mudança de Critério Jurídico**

Questão suscitada com razoável frequência perante este Colegiado diz respeito à modificação do lançamento promovido no curso do despacho de importação, em razão da verificação, em sede de Revisão Aduaneira, de inconformidade nas informações prestadas na declaração de importação.

Reiteradamente, vislumbra-se violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional, o qual, a teor da súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos, vedara a revisão do lançamento em razão do que se convencionou denominar erro de direito, ou seja, daquele que se verificaria quando o Fisco se equivoca na determinação da legislação aplicável.

Com a devida vênia, penso que tal raciocínio não deve prosperar.

<sup>21</sup> Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14-12-04, DJ de 18-2-05.

<sup>22</sup> "Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

O lançamento promovido no despacho de importação, principalmente após o advento do Sistema Integrado do Comércio Exterior, claramente se insere na modalidade “por homologação”, eis que cabe ao sujeito passivo, independentemente de qualquer intervenção do Fisco, preencher a declaração de importação e transmiti-la eletronicamente.

Cabe exclusivamente ao sujeito passivo, portanto, descrever correta e suficientemente a operação, enquadrá-la na legislação vigente, especialmente a definição da classificação fiscal da mercadoria, e promover o pagamento dos tributos calculados em razão desse enquadramento.

Somente se poderia falar em mero erro de direito, portanto, se todas as declarações prestadas pelo sujeito passivo viessem a ser confirmadas em sede de revisão aduaneira e a única alteração promovida de ofício dissesse respeito exclusivamente à definição da legislação que incidiria sobre a matéria fática submetida ao crivo do Fisco.

De outra banda, se por meio da correspondente revisão aduaneira, resta demonstrado que o sujeito passivo incorreu em declaração inexata, no caso, da classificação fiscal, evidentemente não se está diante de um mero erro de direito, mas inexatidão, por parte do sujeito passivo, da prestação de informações acerca da matéria fática. Ou seja, de erro de fato, hipótese expressamente arrolada pelo art. 149, IV do CTN<sup>23</sup> dentre aquelas em que se autoriza a revisão do lançamento.

Ademais, ainda que configurado o pré-falado erro de direito, conforme já assentado em pródiga doutrina, não se confunde tal hipótese com a mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do mesmo CTN.

Veja-se, por exemplo:

*O art. 146 do CTN, que veda a revisão do lançamento tributário em razão de mudança de critérios jurídicos, não se aplica ao erro de direito, porquanto se tratam de fenômenos distintos: o erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação desta seja notória e indiscutível, enquanto a mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta (MACHADO, Hugo de Brito. Temas de direito tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 107.)*

*“Não importa ao exercício da atividade administrativa de revisão do lançamento a circunstância de se tratar de lançamento eivado de erro de fato ou de direito, porque em qualquer hipótese sempre deverá prevalecer a supremacia da lei sobre o ato administrativo viciado” (MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, no 43, São Paulo: Dialética, julho de 1999, p. 59.)*

<sup>23</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

Inaplicável, por outro lado, a pretensão de equiparar a hipótese descrita nos autos aos atos administrativos elencados no art. 100, III do Código Tributário Nacional<sup>24</sup> e, por conseguinte, afastar a incidência de multa e juros pelo erro de classificação, a teor do previsto no parágrafo único desse mesmo artigo.

O que se verifica, na hipótese dos autos é, no máximo, um erro reiterado, por parte do sujeito passivo, que não foi detectado anteriormente.

## 2.6- Multa de por falta de LI

Outra discussão comumente travada no âmbito deste Colegiado diz respeito aos efeitos do erro de classificação sobre o licenciamento da mercadoria. Normalmente, entende o Fisco que a reclassificação fiscal torna a licença de importação obtida sem efeito, dado que ampararia mercadoria diversa da efetivamente importada.

Outra tese recorrentemente trazida à baila é a de que o exclusivo erro de classificação não seria suficiente para caracterizar o descumprimento do regime de licenciamento e, nessa condição, não haveria como se considerar que a mercadoria importada não estava licenciada.

A meu ver, nenhuma dessas duas teses está correta.

É verdade que no novo regime de licenciamento, em vigor desde a incorporação da Rodada do Uruguai, em 1994, o elemento que identifica se a mercadoria está ou não sujeita a licenciamento não-automático e, em caso afirmativo, quais os procedimentos que devem ser seguidos para sua obtenção dessa autorização, é a classificação fiscal.

Desta feita, se ficar demonstrado erro na indicação da classificação tarifária e o item tarifário apontado como correto estiver sujeito a controle administrativo não previsto para a classificação original (v.g. o código tarifário original estava sujeito a LI automática e o corrigido, a não-automática), forçosamente, mercadoria não passou pelos controles próprios da etapa de licenciamento e, conseqüentemente, teria sido importada desamparada de documento equivalente à Guia de Importação.

Ocorre, por outro lado, que se, tanto a classificação empregada pelo importador, quanto definida pela autoridade autuante não estiver sujeita a licenciamento ou, se sujeita, possuir o mesmo tratamento administrativo da classificação original, não há que se falar em falta de licenciamento por erro de classificação.

Aliás, veja-se a redação do ato que tipifica a infração, qual seja, a atual redação do art. 169 do Decreto-lei nº 37/66 (os grifos não constam do original):

*Art. 169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações: (Artigo com redação dada pela Lei nº 6.562, de 18/09/1978)*

<sup>24</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

(...)

*b) sem Guia de Importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais:*

*Pena: multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria.*

Ora, se o controle administrativo das importações não foi prejudicado, evidentemente não se pode falar na aplicação da multa em questão.

No caso concreto, verifica-se a concretização dessa hipótese.

Compulsando os extratos de declaração de importação, verifica-se que, efetivamente, a mercadoria passou por processo de licenciamento.

Ademais, segundo se observa na leitura da Portaria ANP nº 171, de 20.10.1999, em especial do § 1º do art. 1º, tanto o produto sujeito à classificação na posição 2710, quanto aquele enquadrável na posição 2901, ambos importados para utilização como solvente, estavam sujeitos à anuência da Agência Nacional do Petróleo.

*Art. 1º. Fica sujeita à anuência prévia da ANP a importação dos seguintes produtos:*

*I - Aromáticos: benzeno de petróleo, benzóis de alcatrão de hulha, tolueno de petróleo, toluóis de alcatrão de hulha, orto-xileno, meta-xileno, para-xileno, xilenos mistos de petróleo, xilóis de alcatrão de hulha, refinado de reforma, alquis-benzeno e misturas, C9 aromático, C9 pirólise hidrogenada, solvente C6C9 hidrogenado, reformado pesado e outros solventes aromáticos;*

*II - Alifáticos: óleo para sinal, aguarrás mineral (mineral spirit, white spirit), hexano comercial, hexano grau polímero, heptano, pentano, normal parafina, iso-parafina, ciclohexano, solvente para borracha, corrente C6C8, benzina industrial, nafta para solvente, refinado de pirólise e outros solventes alifáticos;*

*III - Especiais: supernafta, nafta VMP, diluente de tintas e MTBE.*

*§ 1º. As importações de outros solventes aromáticos, alifáticos ou especiais derivados do petróleo, resultantes do desenvolvimento de produtos ou novos processos industriais, não citados neste artigo, ficarão sujeitas à anuência prévia da ANP.*

Em assim sendo, forçoso é concluir que o erro de classificação não prejudicou o exercício do controle administrativo das importações o que, a meu ver, afasta a incidência da multa que visa a tutelar esse controle

## **2.7 - Multa de Ofício**

Assim como consignado na fração do acórdão a quo alvo de recurso de ofício, há completude na descrição capaz de afastar a incidência da multa de ofício.

Como bem consignou a autoridade o órgão julgador a quo:

*Nessa parte tem razão a impugnante, conforme já visto a declaração dos produtos como Hexano S, Hexano S – 65% de pureza, Hexano S (2% Molco) e Hexano High Purity – 85% de pureza é perfeitamente adequada, pois a fiscalização poderia, com base nas declarações da importadora, mesmo sem nenhum laudo, classificar todos os produtos no código TEC 2710.11.10, conforme se depreende por todas as explicações referentes a esses produtos. A declaração somente não possibilitaria a reclassificação fiscal adequada se os produtos estivessem descritos como Cicloexano, que é um tipo de hexano de constituição química definida apresentado isoladamente que consta expressamente na TEC no código 2902.11.00.*

Só não vejo, entretanto, que tal completude tenha o efeito consignado no voto-condutor do acórdão recorrido.

Com efeito, há que se ter em mente, desde já, que o erro de classificação incide no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 em razão de que representa uma modalidade de “declaração inexata”, hipótese não contemplada no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 10/09/2002<sup>25</sup>, que é taxativo quando enumera as hipóteses de infração excluídas em razão da completude da descrição da mercadoria: reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex.

No presente recurso, lembre-se, não se discute uma dessas três hipóteses, maxime após o restabelecimento do regime de drawback, afastado em razão do erro de classificação fiscal.

Tal divergência, entretanto, não restabelece a integralidade da multa de ofício eis que parte significativa dos fatos geradores objeto do litígio se encontravam sob o pálio do Ato Declaratório Normativo Cosit (ADN) nº 10, onde se lia:

*“... não constitui infração punível com as 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, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a classificação tarifária errônea ou a indicação indevida de destaque (ex), desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.*

<sup>25</sup> Art. 1º Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

Tal dispositivo, entretanto, foi tacitamente revogado pelo §2º, do art.84, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e expressamente revogado pelo art. 2º do já transcrito Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 2002<sup>26</sup>.

Com efeito, o caput do art. 84, I da MP 2.158-35<sup>27</sup>, como é cediço, instituiu a multa de 1% do Valor Aduaneiro da mercadoria em decorrência de exclusivo erro de classificação da mercadoria, independentemente do prejuízo tributário decorrente dessa infração.

Já o § 2º<sup>28</sup> desse mesmo artigo 84, interpretando o rol de penalidades cabíveis, foi enfático em determinar que a multa em questão, se caracterizado prejuízo tributário, conviva com a hipótese apenada pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Com isso, restou claro que, pelo menos a partir de então, o erro de classificação incide no universo das declarações inexatas apenadas pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Aliás, não custa lembrar que o § 2º do art. 84 está entre os fundamentos da edição do ADI nº 13, de 2002. Senão vejamos:

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

Em assim sendo, entendo que, a multa de ofício de 75% deva ser afastada exclusivamente para os fatos geradores ocorridos até o início da vigência da medida provisória 2.158-35. Após tal data, cabe a cobrança da multa em questão sobre a diferença dos tributos apurados.

## **2.8 Multa por Erro de Classificação Fiscal**

Dado que o assunto já foi exposto quando da discussão da vigência do ADN Cosit nº 10, de 1997, torna-se desnecessário tecer maiores explanações acerca da redação do art. 84 da MP nº 2.158, de 2001, já transcrito anteriormente.

Como é de conhecimento geral, a aplicação de penalidade há que observar o princípio da tipicidade cerrada, que tem suas origens no Direito Penal.

Sem a subsunção do fato à conduta especificada em lei, afastada estará a aplicabilidade da exigência.

Nessa senda, analisando a descrição dos fatos consignados no auto de infração, posteriormente ratificados pelos i. julgadores *a quo*, vê-se que, efetivamente, a classificação fiscal declarada encontrava-se eivada de erro.

<sup>26</sup> Art. 2º Fica revogado o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 10, de 16 de janeiro de 1997.

<sup>27</sup> Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

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

<sup>28</sup> § 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

Por outro lado, a avaliação da tipicidade da conduta e, conseqüentemente, a aplicação de penalidade não pode olvidar da demarcação do bem jurídico protegido pela norma que a instituiu.

Acerca desse conceito, leciona Mirabete<sup>29</sup>:

*"...o bem-interesse protegido pela lei penal ou, como diz Nuvolone, 'o bem ou interesse que o legislador tutela, em linha abstrata de tipicidade (fato típico), mediante uma incriminação penal'"*.

Acerca dessa demarcação, interessante trazer à colação manifestação do Superior Tribunal de Justiça nos autos do HC nº 50.863/PE<sup>30</sup>:

*HABEAS CORPUS. PECULATO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL: ATIPICIDADE. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. BEM JURÍDICO TUTELADO: A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. INAPLICABILIDADE. ORDEM DENEGADA.*

*1. A missão do Direito Penal moderno consiste em tutelar os bens jurídicos mais relevantes. Em decorrência disso, a intervenção penal deve ter o caráter fragmentário, protegendo apenas os bens jurídicos mais importantes e em casos de lesões de maior gravidade.*

Se cada penalidade tutela interesse distinto, ainda que se demonstrasse que uma mesma conduta estaria sendo penalizada concomitantemente por penalidades diversas, se, efetivamente, bens jurídicos diversos foram afetados, incidiu-se em tipos distintos.

Trazendo tal raciocínio para a penalidade que ora se analisa, mostra-se evidente, a meu ver, que o bem jurídico por ela tutelado é o próprio controle aduaneiro, ameaçado pela indicação de classificação fiscal errônea, ou, se fosse o caso, pela falha na definição de outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria, ainda que tal inexatidão não produza qualquer conseqüência sobre o recolhimento de tributos ou controle administrativo das importações.

Por esse mesmo motivo, é perfeitamente válida a sua convivência com as penalidades atreladas àqueles outros "bens" juridicamente relevantes.

Ademais, o § 2º do já transcrito art. 84 da MP 2.158-35, é taxativo.

Por outro lado, a infração tipificada não exige a presença do intuito doloso ou má-fé para sua configuração.

Trata-se, portanto, de falha formal ou de mera conduta, penalizada independentemente da intenção do agente ou do resultado produzido.

A esse respeito, cabe lembrar que a configuração da responsabilidade por infração à legislação tributária, regra geral, não está sujeita à avaliação da intenção do agente, a teor do comando inserido no art. 136<sup>31</sup> do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966).

<sup>29</sup> Mirabete, Júlio Fabbrini. Manual de Direito Penal. São Paulo-Atlas, 19ª ed. 2003, p. 126.

<sup>30</sup> Min. Hélio Quaglia Barbosa, DJ de 26.06.2006.

Não se verifica, portanto, como acatar a pretensão de excluir a presente multa. O fato se subsume à norma e não existe circunstância capaz de excluir a exigência.

### 3- Conclusão

Com essas considerações, rejeito as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida e, no mérito, dou parcial provimento aos recursos voluntário e de ofício para:

a) acatar a prejudicial de decadência com relação aos fatos geradores ocorridos até 10/05/2000;

b) excluir da exigência as frações da relativas à revogação dos benefícios do regime de drawback, à reclassificação do produto hexano *high purity* e à cobrança de multa de mora;

c) restabelecer a exigência de multa de ofício de 75% relativamente aos fatos geradores ocorridos após 24/08/2001.

É como voto.

  
Luis Marcelo Guerra de Castro

---

<sup>31</sup> Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.