



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

Processo n° 11050.003119/2004-05
Recurso n° 339.458 Voluntário
Acórdão n° 3102-00.625 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2010
Matéria PIS/COFINS - Importação
Recorrente INTERQUÍMICA - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 18/05/2004

NULIDADE POR VÍCIO FORMAL. FALHA NA TIPIFICAÇÃO LEGAL.

Padece de vício formal o lançamento que deixa de mencionar o dispositivo legal violado, limitando-se a destacar a instrução normativa da Receita Federal do Brasil que disciplinava os procedimentos atinentes à cobrança das contribuições para o PIS e para Financiamento da Seguridade Social (PIS/COFINS) e a norma de execução que aprovou o aplicativo mediante o qual o montante devido deveria ser calculado.

Demonstrada tal falha, há que se reconhecer a nulidade dessa fração do lançamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NA ETAPA QUE ANTECEDE À LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO

Só se discute cerceamento do direito de defesa a partir do momento em que tal direito pode ser exercido. Ou seja, a partir da etapa de impugnação.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do auto de infração sob a alegação de que a autoridade autuante deixara de oferecer prazo para que o sujeito passivo ofereça contrarrazões às conclusões consignadas no laudo técnico produzido no curso da ação fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA EM RAZÃO DE INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE PERÍCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não há que se falar em nulidade por indeferimento de pedido de perícia quando os autos reúnem os elementos necessários à formação da convicção do julgador e, o que é mais relevante, o sujeito passivo não logra êxito em demonstrar a imprescindibilidade desse exame suplementar.

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 . 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 DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DE VÍCIO NO LAUDO TÉCNICO. INOCORRÊNCIA.

O laudo técnico de identificação da mercadoria que descreve os exames laboratoriais executados e as conclusões decorrentes de tais exames não incide em hipótese de nulidade.

Ademais, mesmo se assim fosse declarado, tal nulidade não alcançaria o auto de infração amparado nas demais provas carreadas ao processo, especialmente em função de que os elementos carreados pelo Sujeito Passivo ratificam os aspectos técnicos assentados em tal laudo.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 15/01/1999 a 18/05/2004

KEZADOL GR.

Para efeito da aplicação do Sistema Harmonizado, o produto comercialmente denominado Kezadol GR, uma preparação a base de óxido de cálcio revestida de dispersantes, não representa um elemento químico isolado ou produto de constituição química definida e, conseqüentemente, não seria corretamente classificado em quaisquer das posições do Capítulo 28.

Ausente qualquer outra posição específica e considerando sua aplicação na indústria da borracha, correta é a sua classificação no subitem 3824.90.39 da NCM.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 15/01/1999 a 18/05/2004

Ementa:

VIOLAÇÃO AO ART. 146 DO CTN. INOCORRÊNCIA

O desembaraço aduaneiro não se confunde com a homologação do lançamento promovido no despacho de importação, que somente se dá após a conclusão da correspondente Revisão Aduaneira ou o transcurso do prazo legal para sua realização.

Antes de tal homologação expressa ou tácita, portanto, correta é a retificação da classificação fiscal informada pelo sujeito passivo, plenamente respaldada no art. 149, IV do Código Tributário Nacional.

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

Na vigência do ADN Cosit nº 10, de 1997, a exatidão da descrição da mercadoria afasta a incidência da multa de ofício tipificada no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Após a revogação tácita do referido ato normativo Cosit, promovida pelo §2º do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não há fundamento para afastar tal penalidade.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA

Demonstrado o pagamento dos tributos incidentes na importação em montante inferior ao devido, correta é a cobrança de juros de mora, calculados a partir da data do registro da Declaração de Importação.

MULTA DE 1% DO VALOR ADUANEIRO

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, declarar a nulidade, por vício formal, da fração do lançamento relativa ao PIS/COFINS importação. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a incidência da multa de 75% relativamente aos fatos geradores ocorridos até o início da vigência da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.



Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

EDITADO EM: 22/04/2010

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

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que deu suporte à decisão recorrida, que passo a transcrever:

A empresa acima qualificada importou, por meio das Declarações de Importação (DIs) relacionadas às fls. 27 a 43, registradas entre 15/01/1999 e 18/05/2004, mercadoria consignada como "Kezadol GR", classificando-a no código NCM 2825.90.90 – "Outros óxidos, hidróxidos, e peróxidos de outros metais" (13% de II - fatos geradores ocorridos entre 15/01/1999 e 31/12/2000, 12,5% de II - fatos geradores ocorridos entre 01/01/2001 e 31/12/2001, 11,5% de II - fatos geradores ocorridos entre 01/01/2002 e 31/12/2003, 10% de II - fatos geradores ocorridos entre 01/01/2004 e 18/05/2004, e 0% de IPI).

Por sua vez, Laudo do Laboratório Nacional de Análises em convênio com a Funcamp – Fundação de Desenvolvimento da Unicamp (nº 0905.03 - LAB 2069/RIO GRANDE – fls. 540 e 541, emitido em função de amostra coletada no curso do despacho aduaneiro referente à DI nº 02/0120069-9, incluída no demonstrativo de fls. 27 a 43, informou que a mercadoria trata-se de uma "Preparação constituída de Óxido de Cálcio e um composto orgânico com grupamento Éster", "utilizada principalmente como dessecante em compostos de borracha."

Com base nessas informações, a autoridade autuante concluiu que a mercadoria importada deveria ser classificada no código NCM 3824.90.39 – "Outras preparações para borracha ou plásticos e outras preparações para endurecer resinas sintéticas, colas, pinturas ou uso similares" (17% de II - fatos geradores ocorridos entre 15/01/1999 e 31/12/2000, 16,5% de II - fatos geradores ocorridos entre 01/01/2001 e 31/12/2001, 15,5% de II - fatos geradores ocorridos entre 01/01/2002 e 31/12/2003, 14% de II - fatos geradores ocorridos entre 01/01/2004 e 18/05/2004, e 10% de IPI), o que gerou a lavratura dos Autos de Infração de fls. 01 a 156 para exigência de R\$ 46.029,93, a título de Imposto de Importação (II), de R\$ 133.236,43, relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de R\$ 86,95, correspondente a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), de R\$ 18,88, referente a Contribuição para o PIS/PASEP, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, e de R\$ 18.000,00, a título de multa proporcional ao valor aduaneiro, capitulada no art. 84, inciso I da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001 (mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul).

Cientificada da autuação, a interessada protocolizou a defesa de fls. 551 a 554, acompanhada dos documentos de fls. 555 a 561, complementada às fls. 570 a 655, argumentando, em síntese, que:

- preliminarmente, em relação às Declarações de Importação registradas no ano de 1999, ocorreu a decadência do direito de lançar, nos termos dos arts. 54 e 138 do Decreto-lei nº 37/1966,

com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-lei nº 2.472/1988, uma vez a ciência do Auto de Infração só foi dada à contribuinte em 23/12/2004;

- o Laudo Técnico foi embasado em amostras retiradas de apenas uma operação de importação, ou seja, aquela correspondente à DI nº 02/0120069-9, não havendo qualquer sustentação jurídica para que a interessada possa ser autuada em relação a outras DIs, por analogia, sem a confecção dos devidos laudos periciais específicos, comprobatórios de eventuais erros cometidos, entendimento corroborado pela jurisprudência administrativa transcrita às fls. 585 a 588;

- deve-se lembrar que o Laudo em comento traz em seu corpo uma nota que atesta que os resultados das análises contidos no documento têm significação restrita e se referem somente à amostra recebida pelo laboratório;

- a autorização para utilização da prova emprestada foi concedida pelo art. 68 da Lei nº 10.833/2003, portanto não pode ser aplicada a Declarações de Importação registradas anteriormente à 30/12/2003, data da publicação da referida norma;

- nas DIs em que não houve retirada de amostra para perícia técnica deve prevalecer a descrição e a classificação apontadas pela impugnante;

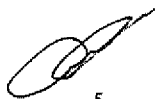
- por outro lado, existindo DIs parametrizadas para o canal vermelho, resta claro que o fisco homologou a classificação aposta nos referidos documentos, já que no referido canal de conferência há a verificação física da mercadoria e, em consequência, a identificação e a classificação são obrigatórias, tornando o desembaraço uma situação jurídica perfeita e acabada; dessa forma, a pretendida alteração do enquadramento tarifário equivale a uma mudança do critério jurídico do lançamento, o que é vedado pelo Código Tributário Nacional (CTN);

- a ciência do Laudo Técnico só foi dada após a lavratura dos Autos de Infração, contrariando o disposto na IN/SRF nº 14/1985, o que torna nulo o procedimento Fiscal, por cerceamento ao direito de defesa;

- além disso, o referido Laudo Pericial não pode ser aceito pois é incompleto, deixando de indicar a metodologia utilizada nas análises efetuadas e não se fazendo acompanhar do espectro do infravermelho;

- o "Kezadol GR" é um óxido de cálcio revestido por um agente dispersante especial usado para remover traços de água em compostos de borracha curados, contendo aproximadamente 85% de óxido de cálcio e 14% de polialquil benzeno;

- uma vez que a posição 3824 é destinada exclusivamente para produtos e compostos não compreendidos em outras posições, e



que no Capítulo 28 encontram-se relacionados todos os óxidos e hidróxidos, constando a subposição residual "outros", fica evidente que o produto importado não pode ser enquadrado na posição pretendida pelo fisco;

- pela aplicação da Regra 3b, considerando que, mediante identificação química e respectivo teor de ignição, o Laudo atesta a presença de cálcio como elemento principal, e na conclusão diz tratar-se de uma preparação de óxido de cálcio, a posição 2825, adotada pela impugnante nas DIs, é mais específica que a posição 3824, indicada pela autoridade aduaneira;

- Parecer anexo, elaborado por perito idôneo, demonstra a invalidade do Laudo da Funcamp e a imprestabilidade de suas conclusões;

- em reforço a todos os argumentos expostos, documento fornecido pelo fabricante do "Kezadol GR" informa o prazo de validade do produto;

- requer a realização de novo exame da mercadoria em questão, designando perito e elencando quesitos à fl. 554;

- questiona se os Autos de Infração atendem ao disposto no art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que, além de não constar do seu enquadramento legal a norma que teria sido infringida, do exame do processo fiscal como um todo verifica-se que o autuante pretende aplicar a multa do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 e os juros previstos no art. 61, § 3º do mesmo diploma legal, dispositivos não citados no corpo dos referidos Autos de Infração;

- especificamente em relação aos Autos de Infração da COFINS e do PIS/PASEP, é detentora de liminar concedida pela Justiça Federal, no sentido de que a base de cálculo de suas importações deve ser determinada sem a inclusão do ICMS;

- mesmo se houvesse erro na classificação fiscal da mercadoria em questão, não seria cabível a aplicação da multa de ofício, nos termos do ADN COSIT nº 10/1997 e do ADI SRF nº 13/2002, visto ter sido o artigo adequadamente descrito, sem qualquer intuito doloso ou má-fé;

- não cabe a imposição de multa e juros moratórios em ato de revisão aduaneira, consoante farta jurisprudência emanada do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes;

- estando o produto corretamente classificado, consoante o exposto, não há que se falar na imposição da absurda multa prevista no art. 84, inciso I da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Ao final, considerando as razões apresentadas, a impugnante requer o cancelamento dos Autos de Infração guerreados.

Ponderando tais argumentos e as demais razões expostas no voto condutor do acórdão recorrido, decidiu o órgão julgador de 1ª instância pela manutenção parcial da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 15/01/1999 a 18/05/2004

REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO PARA LANÇAMENTO DE TRIBUTOS.

Transcorridos mais de cinco anos do registro da Declaração de Importação, descabe à Fazenda Nacional o direito de constituição, pelo lançamento, do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) correspondentes.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 18/05/2004

AÇÃO JUDICIAL. BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

A existência de ação judicial em nome da interessada, pleiteando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as importações, implica em renúncia às instâncias administrativas quanto a essa matéria.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 15/01/1999 a 18/05/2004

CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. PRODUTO KEZADOL GR

O produto denominado comercialmente Kezadol GR é uma preparação constituída de óxido de cálcio e um composto orgânico com grupamento éster, utilizada na indústria da borracha, classificando-se no código NCM 3824.90.39.

PROVA EMPRESTADA.

Laudo técnico exarado em outro processo administrativo pode ser utilizado como prova para importações diversas, desde que trate de produto originário do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação.

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 17/10/2001 a 18/05/2004

MULTA PROPORCIONAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Aplica-se a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada de maneira incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Lançamento Procedente em Parte

Deixou o órgão julgador de piso, portanto, de conhecer as alegações relativas à base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, eis que a matéria encontrar-se-ia em discussão na esfera judicial.

Por outro lado, reconheceu-se a improcedência da fração da exigência baseada nas declarações registradas até 28/12/1999, dada a decadência do direito de promover o lançamento correspondente. Tal desoneração não foi alvo de recurso de ofício.

Regularmente cientificada da decisão *a quo* em 10/04/2007 (AR à fl. 680), mantendo sua irresignação, comparece o sujeito passivo mais uma vez aos autos, em 10/05/2007 (protocolo de fl. 681), para, em sede de recurso voluntário, pleitear a reforma parcial da decisão recorrida

Argúi em sua peça recursal:

que as mercadorias importadas já foram comercializadas, o que inviabilizaria a adição de qualquer custo adicional;

que reitera suas alegações acerca de falha de capitulação dos autos de infração relativos ao II e ao IPI, mas que, em nome da economia processual, deixa de recorrer desse fundamento;

que do auto de infração relativo ao PIS e à Cofins não consta o correspondente enquadramento legal e que essa matéria não é alvo de discussão judicial;

que não caberia à recorrente trazer considerações acerca de dispositivos legais que não constaram da autuação, baseada exclusivamente no art. 68 da Lei nº 10.833, de 2003 e que a autoridade julgadora incluiu fundamentos legais não colacionados no auto de infração;

que o exame da “contraprova” viabilizaria a resposta aos quesitos formulados pela recorrente, bem assim a identificação do produto, de sorte que o seu indeferimento desqualificaria o laudo técnico produzido pela FUNCAMP e cercearia o seu direito de defesa;

No mais, sinteticamente, reitera as razões de inconformidade formuladas por ocasião da instauração da fase litigiosa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Antes de adentrar na análise do recurso propriamente dito, há que se esclarecer que pouco contribui para a solução do litígio a alegação de que a recorrente encontrar-se-ia impedida de repassar os eventuais acréscimos de custo que a exigência formulada por meio do auto de infração agregariam à mercadoria importada.

A este órgão julgador cabe apurar se a exigência está legalmente e faticamente respaldada e, se for o caso, afastar a fração que deixar de cumprir essas condições.

Se e como se dará eventual repasse desses custos, é tarefa a ser exercida pelo sujeito passivo.

Delimitado tal universo, analiso separadamente os aspectos do litígio sobre os quais compete a este colegiado se pronunciar.

1- Preliminarmente

O recurso foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta a esta Terceira Seção.

1.1 - Concomitância - Fração da exigência relativa ao PIS e a COFINS. Questão prejudicial.

Penso que há preliminar de vício formal que antecede a discussão acerca da concomitância entre a exigência objeto do presente litígio e aquele que faz parte da ação judicial em que a recorrente questiona a integralidade da exigência do PIS/Cofins sobre a importação, por suposta violação aos art. 195, § 4º e 154, I da Constituição Federal de 1988¹.

Ou seja, sendo certo que o objeto do litígio judicial é, efetivamente, o mérito do recolhimento das contribuições, só haveria que se falar em concomitância se o lançamento fosse formalmente apto a consubstanciar a exigência.

Ocorre que, efetivamente, a formalização da exigência não observou o comando do art. 10, IV do Decreto nº 70.235, de 1972², na medida em que deixou de mencionar o dispositivo legal em que se fundamentava a exigência das contribuições do PIS e da COFINS.

Com efeito, o auto de infração litigioso limita-se a indicar a instrução normativa que disciplinava os procedimentos atinentes à cobrança de tais contribuições, bem assim a norma de execução que aprovou o aplicativo mediante o qual o montante devido deveria ser calculado.

Demonstrada tal falha, entendo que esta fração do lançamento deva ser considerada nula e, se autoridade preparadora entender pertinente, lavrado um novo auto de infração.

De se consignar, finalmente, que, em homenagem ao comando do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972³, deixa-se de tecer considerações acerca de eventual vício da decisão recorrida em razão do não enfrentamento das arguições de nulidade sustentadas pelo sujeito passivo.

1.2 - Nulidade do Laudo Técnico por Cerceamento do Direito de Defesa

Não vejo invalidar o procedimento fiscal em razão de suposta violação à Instrução Normativa SRF nº 14, de 1985.

¹ Cópia da petição inicial juntada às fls. 627 a 643.

² Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

(...)

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

³ § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Em primeiro lugar, tal ato administrativo trata do desembaraço de produtos químicos, mediante a retirada de amostras para efeito de laudo técnico e prestação de termo de responsabilidade, hipótese que não se confunde com a ação fiscal litigiosa.

Em segundo, e mais importante, não se fala em violação aos direitos à ampla defesa e ao contraditório na fase de investigação que antecede à lavratura do auto de infração.

Sabidamente, o direito à ampla defesa e ao contraditório, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, é uma garantia inerente ao processo administrativo, isto é, à fase litigiosa do procedimento fiscal, que se inicia, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a impugnação da exigência fiscal.

Nesse momento, é concedida oportunidade para que o sujeito passivo questione as conclusões do Fisco, apresente sua discordância e os elementos em que ela se fundamenta ou requeira a realização de diligência ou perícia, *ex vi* do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972⁴.

Antes dessa etapa, a investigação da irregularidade se situa no plano do **procedimento** administrativo, na qual legislação que disciplina o processo administrativo fiscal silencia a respeito da possibilidade de manifestação do autuado.

Consequentemente, não há que se falar em violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório simplesmente porque a Lei não previu seu exercício naquela etapa preliminar.

Veja-se, a respeito, a remansosa jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes:

ACÓRDÃO nº 201-81498, julgado em 10/10/2008:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa só se manifestam com o processo administrativo, iniciado com a impugnação do auto de infração. Não existe cerceamento do direito de defesa durante o procedimento de fiscalização, procedimento inquisitório que não admite contraditório

ACÓRDÃO nº 105-17234, julgado em 18/09/2008:

Trecho da Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA - Não há cerceamento do direito de defesa do contribuinte em lançamento originado de auditoria interna de DCTF, situação em que todas as informações necessárias já se encontram em poder do Fisco e se faz prescindível o procedimento de fiscalização externa, preparatório do lançamento. O direito ao contraditório e à ampla defesa é

⁴ Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

exercido após a instauração da fase litigiosa, com a impugnação ao lançamento. Inexiste, assim, causa de nulidade.

ACÓRDÃO nº 301-33707, julgado em 27/03/2007:

Trecho da Ementa: ADMISSÃO TEMPORÁRIA. DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DE DEFESA. Não há que se alegar cerceamento ao amplo direito de defesa, quando nos autos se comprova que foi assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório e a ampla defesa no curso do processo, a partir da instauração da fase litigiosa através da impugnação tempestivamente apresentada e obedecido o devido processo legal, nos termos da lei processual vigente (Decreto 70.235/72).

ACÓRDÃO nº 106-15779, julgado em 17/08/2006:

FASE DE APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INAPLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA – Garantia constitucional que opera a partir da inauguração do litígio, com a apresentação da impugnação tempestiva, não sendo pertinente pretender que desdobramentos dessa garantia, como o direito de oferecer e produzir provas, atue na fase averiguatória do procedimento, submetida ao princípio da inquisitorialidade.

ACÓRDÃO nº 101-95473, julgado em 26/04/2006:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO – CERCEAMENTO DE DEFESA – FALTA DE INTIMAÇÃO – IMPROCEDÊNCIA – Não é causa de nulidade do lançamento de ofício, a falta de intimação do sujeito passivo sobre as irregularidades apuradas durante a ação fiscal, caso a autoridade autuante entender desnecessário tal procedimento.

ACÓRDÃO nº 104-21003, julgado em 13/09/2005:

PROCEDIMENTO FISCAL - CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA - Por ter o procedimento fiscal natureza inquisitória, não se aplica nessa fase o direito ao contraditório e à ampla defesa. Somente após cientificado da exigência e dos elementos em que se funda, pode o contribuinte impugnar a exigência, devendo para tanto ser-lhe franqueadas amplas condições para o exercício do direito de defesa. Verificando-se que o auto de infração e seus anexos permitem ao autuado amplas condições de conhecer os fundamentos da exigência e, portanto, exercer o amplo direito ao contraditório, não há falar-se em cerceamento do direito de defesa.

Igualmente improcedente é a alegação de violação baseada no indeferimento do pedido de perícia. Conforme se extrai do voto condutor do acórdão recorrido, o órgão

juiz julgador de piso considerou que não havia justo motivo para o deferimento da realização da instrução complementar⁵.

A meu ver, embora a peça impugnatória tenha sido enfática quanto à necessidade de complementar a instrução do processo, não se logrou êxito em demonstrar a imprescindibilidade da providência, condição expressamente prevista no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, que estabelece:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine."

Peço licença para transcrever a interpretação de James Marins⁶ acerca do conteúdo do dispositivo acima transcrito:

"... cumprirá à autoridade julgadora de primeira instância apreciar os requerimentos de produção de provas, apreciar sua pertinência e determinar a realização daquelas que - seja em virtude de terem sido requeridas ou por deliberação ex officio da autoridade de primeira instância - sejam necessárias para que a instrução se complete."

O juízo de pertinência probatória será feito principalmente com base nos critérios de imprescindibilidade e praticabilidade." (os grifos não constam do original)

Nesse contexto, apesar da inquestionável moderação com que as regras relativas à formalidade dos atos processuais devem ser aplicadas, a adoção da medida de complementação da instrução só se justifica se tomada em caráter subsidiário à obrigação das partes de instruir o processo e, ainda assim, se imprescindível à solução do litígio.

No caso do presente recurso, como é possível extrair da impugnação⁷, o único quesito formulado foi:

O Kezadol GR é predominantemente um óxido/hidróxido de cálcio (óxido metálico)?

Pode-se perceber, portanto, que não ficou demonstrado, e, salvo engano, seria difícil demonstrar, que a realização de novos exames laboratoriais seria capaz de trazer qualquer elemento que confirmará ou infirmará a convicção acerca do alegado papel predominante do óxido de cálcio.

Ou seja a preponderância do principal componente daquela fórmula, conforme, aliás, já o fez a recorrente em suas peças impugnatória e recursal, é informação que pode ser trazida ao processo independentemente da repetição dos exames, até porque, nem o Fisco nem os julgadores de piso discordaram dessa informação, apenas não lhe atribuíram o efeito pretendido pela recorrente.

Se tais conclusões estão corretas ou não, é discussão a ser travada no exame do mérito.

⁵ Trecho consignado no quarto parágrafo da fl. 668.

⁶ *Direito Processual Tributário*. São Paulo. 2005, Dialética, 4ª Edição, p. 279.

⁷ Trecho à fl. 554

1.3 – Nulidade do Procedimento - Prova Emprestada

Igualmente descabida a pretensão de invalidar a aplicação, a todos os fatos geradores passíveis de lançamento, da presunção instituída pelo 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.

Diz o dispositivo (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.

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.

Veja-se as conclusões de Maria Rita Ferragut⁸, 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 autora⁹:

“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.

⁸ Presunções no Direito Tributário. São Paulo. Dialética. 2001, p. 73

⁹ Op. cit, p. 81.

Quanto ao alcance e à validade do dispositivo codificado, pondera Leandro Paulsen, apoiado na doutrina de Misabel Derzi¹⁰:

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 Xavier¹¹:

“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 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 análise química 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.

Até porque, como será melhor frisado adiante, as informações que embasaram a autuação foram ratificadas pelos documentos fornecidos pelo exportador ou extraídos de endereço por ele mantido.

1.4 - Nulidade do Laudo Técnico

O pedido de nulidade do laudo técnico está fundamentado, em primeiro lugar, na arguição da sua incompletude, supostamente revelada em razão de que:

- a) deixara de anexar o espectro do testes com uso de infravermelho;
- b) omitira, em suas conclusões, a informação de que dito exame com uso de infravermelho teria apresentado resultado “positivo para o grupamento éster”;
- c) deixara de informar se o produto em questão seria ou não de constituição química definida;
- d) não descrevera a metodologia empregada.

Em razão de tais falhas, restariam descumpridas as exigências fixadas no art. 36 da Instrução Normativa nº 157, de 1998, acrescido pela Instrução Normativa 152, de 2002, que conduziria à sua invalidade, *ex vi* do art. 37 da mesma instrução normativa 157.

Veja-se o que diz o art. 36:

¹⁰ Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007, p. 951

¹¹ Do Lançamento Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª ed., pp. 149 a 151.

Art. 36. Os laudos técnicos emitidos por instituições e peritos credenciados, destinados a identificar e quantificar mercadoria importada ou a exportar, deverão conter, expressamente, conforme o caso, os seguintes requisitos: (Incluído pela IN SRF nº 152, de 08/04/2002)

I – explicitação e fundamentação técnica das verificações, testes, ensaios ou análises laboratoriais empregados na identificação da mercadoria; (Incluído pela IN SRF nº 152, de 08/04/2002)

II – exposição dos métodos e cálculos utilizados para fundamentar as conclusões do laudo referente à mensuração de mercadoria a granel; (Incluído pela IN SRF nº 152, de 08/04/2002)

III – indicação das fontes, referências bibliográficas e normas internacionais empregadas na elaboração do laudo, e cópia daquelas que tenham relação direta com a mercadoria objeto de verificação, teste, ensaio ou análise laboratorial. (Incluído pela IN SRF nº 152, de 08/04/2002)

Sendo certo que, no caso do presente, é inaplicável a exigência elencada no inciso II, na medida em que não se discute a mensuração do produto, caberia avaliar se foram cumpridas as exigências elencadas nos incisos I e III.

Compulsando o documento às fls. 540 a 544, não vejo como acolher as alegações da recorrente.

Com efeito, conforme consta do laudo, cada um dos resultados está atrelado a um processo de identificação diferente. Dentre tais análises, está a realizada por meio de Infravermelho.

Também não procede a alegação de que deixou-se de esclarecer se o produto possui constituição química definida. Essa indagação foi explicitamente atendida nas respostas aos quesitos 1 e 2.

Da mesma forma, a indicação “positivo para grupamento Éster” consta do resultado da análise por infravermelho e esta informação não é infirmada pelas respostas aos quesitos da autoridade fiscal. Ao contrário, é expressamente mencionada na resposta ao quesito 1.

Não há, finalmente, regra que obrigue o Laboratório Nacional de Análises a juntar cópia do correspondente espectro do infravermelho.

Conforme é possível verificar da leitura do inciso I do art. 36, o responsável pela realização da análise está obrigado a descrever os métodos empregados e não, como pretende a recorrente, juntar cópia dos testes realizados.



Aliás é de conhecimento geral, mas não custa reafirmar, a credibilidade das informações consignadas em laudo com características semelhantes ao que consta do presente processo encontra-se legalmente respaldada pelo art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972¹².

Da mesma forma, não vejo como invalidar os exames alegadamente realizados quando já esgotado o prazo de validade da mercadoria (as amostras foram retiradas em 08/02/2002 e o laudo foi emitido em 30/04/2003)

Mais importante do que não haver demonstração de que os testes que o embasaram tenham sido realizados na mesma data da conclusão do laudo¹³ é o fato de que não há qualquer elemento que demonstre que a “perda da validade” da mercadoria altere sua composição química.

Importa consignar, ademais, que a eventual desconsideração das conclusões dos peritos não conduziria à nulidade do auto de infração.

De fato, o parágrafo único do art. 68 da Lei 10.833, de 2003¹⁴ deixa claro que a presunção que embasou a lavratura do auto de infração pode ser formada inclusive a partir de documentos obtidos junto ao fornecedor, não estabelecendo qualquer prioridade para a apresentação de laudo técnico.

Vigora, portanto, a metodologia que a doutrina convencionou denominar “persuasão racional”¹⁵, que no âmbito do processo administrativo fiscal, encontra-se dogmatizada nos art. 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72¹⁶.

Por outro lado, mais importante do que eventual critério de ponderação da prova é o fato de que, no presente litígio, não há dissenso acerca da matéria fática, ou seja, a composição e da aplicação da mercadoria.

Com efeito, o que se pode perceber, em verdade, é que a ficha de segurança onde está estampada a logomarca do fabricante do produto¹⁷, expressamente citada como fundamento para as conclusões da autoridade fiscal¹⁸, a literatura obtida no endereço eletrônico atrelado a domínio daquele mesmo fabricante¹⁹ (fls. 543 e 544), a declaração do fabricante juntada à fl. 555 e, finalmente, a especificação trazida aos autos em sede de impugnação²⁰, juntada pela recorrente, convergem no mesmo sentido: O produto Kezadol contém aproximadamente 80% de óxido de cálcio e é empregado para remover traços de água em compostos de borracha curados.

¹² 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 improcedência desses laudos ou pareceres.

¹³ Observar que a pesquisa ao sítio do fabricante na rede mundial de computadores, juntada às fls. 543 e 544, ocorreu em 03/12/2002.

¹⁴ 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.

¹⁵ Vide Humberto Theodoro Junior, em *Curso de Direito Processual Civil*. Rio de Janeiro, Forense, 9ª ed., volume II, p.p. 416/417.

¹⁶ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

¹⁷ Juntada por cópia à fl. 542.

¹⁸ Vide primeiro parágrafo do trecho do relatório fiscal juntado à fl. 020

¹⁹ http://www.kettlitz.com/e/html/g5_gr.htm

²⁰ Juntada à fl. 613.

2- Mérito

2.1 - Classificação Fiscal Correta

No mérito, argúi a recorrente que exame laboratorial (infravermelho) concluíra que o produto objeto do litígio seria um éster e pela identificação química, que possuiria 97,8% de óxido de cálcio.

Aduz, ademais, que o fabricante ratificaria a informação de que o produto seria um óxido de sódio.

Penso, com a devida vênia, que nem o exame laboratorial, nem as informações do fabricante respaldam essas alegações.

De fato, o laudo técnico deixa claro que os alegados 97,8% de óxido de cálcio somente são alcançados após a ignição (queima) do produto, nas cinzas que resultarem de tal queima.

Com relação ao alcance desse percentual, vale ressaltar que, segundo o mesmo laudo técnico, o produto em questão apresenta “perda” ao fogo de 22,3%.

Por outro lado, não há declaração do fabricante no sentido de que o produto em questão seria exclusivamente formado de óxido de sódio. Afora os percentuais de seus componentes, as descrições consignadas nos documentos carreados às fls. 542 a 544, 555 e 613 deixam claro que o produto encontra-se revestido por “dispersantes especiais”.

Não há dissenso, finalmente, acerca da utilização do produto para remover traços de água em compostos de borracha.

Pode-se concluir, portanto, que, segundo os elementos carreados ao processo, seja em razão do laudo técnico, seja em razão dos documentos de autoria do fabricante, que o produto denominado Kezadol GR é composto por aproximadamente oitenta por cento óxido de cálcio, encontra-se revestido de “agentes dispersantes especiais” e se destina à indústria da borracha.

Estes serão os pressupostos fáticos sobre os quais se buscará avaliar a correta classificação do produto.

Partindo dessas premissas, não vejo como acatar a classificação fiscal do produto no item 2825.90.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul.

Lembrar, à esta altura, o que diz a nota 1 do Capítulo 28

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

a) os elementos químicos isolados ou os compostos de constituição química definida apresentados isoladamente, mesmo contendo impurezas;

b) as soluções aquosas dos produtos da alínea a) acima;

c) as outras soluções dos produtos da alínea a) acima, desde que essas soluções constituam um modo de acondicionamento usual e indispensável, determinado exclusivamente por razões de



segurança ou por necessidades de transporte, e que o solvente não torne o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral;

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

e) os produtos das alíneas a), b), c) ou d) acima, adicionados de uma substância antipoeira ou de um corante, com a 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.

Ora, nem o produto Kezadol é um elemento químico isolado, nem é um produto de constituição química definida, mas uma preparação.

Sendo uma preparação, há que se consignar que não se trata de uma solução aquosa, nem muito menos os “agentes dispersantes especiais” se enquadram em quaisquer das ressalvas contidas nas alíneas “c” a “e”.

Nesse contexto, afastada está a classificação do produto em alguma das posições no capítulo 28.

Por outro lado, salvo se o SH autorizasse (e ele não autoriza), não é possível equiparar, para efeito de classificação fiscal, “produto de constituição química definida” e de “fórmula industrial definida” ou “mistura de substâncias de constituição química definida”, como pretende a recorrente, possivelmente embasada em seus conhecimentos de química.

Como é cediço, a classificação de um produto na NCM, que se baseia no Sistema Harmonizado (SH) é, essencialmente, levada a efeito segundo as regras de interpretação fixadas no texto desse Sistema.

Não custa recordar, à esta altura, o que diz a regra geral de interpretação do SH nº 1 (os destaques não constam do original):

1- 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.

Além de delimitar o universo das regras que devem ser consideradas para efeito de classificação e demonstrar a importância das notas de capítulo, o texto reforça que a aplicação das regras 2 e seguintes só é viável se o recurso a tais regras não gerar um conflito com a regra nº 1.

De tal sorte, a aplicação da regra 3 b), invocada pelo sujeito passivo, jamais poderia conduzir à desconsideração da nota 1 do Capítulo 28.

Como já se viu, mesmo que o óxido de cálcio seja o componente de maior importância do produto, ou ainda o que lhe confere suas propriedades essenciais, a adição de produtos que não atendam às ressalvas estampadas nas alíneas “c” a “e” da nota 1, no caso, de agentes dispersantes, afasta o produto de qualquer posição do capítulo 28.

Nessa linha, resta igualmente prejudicada a pretensão de afastar o produto em questão da posição 3824, por suposta violação à alínea “a” da nota 1 do Capítulo 38²¹, eis que, para efeito do SH, o produto alvo do litígio não se considera como de constituição química definida.

De se registrar, ademais, que não há, por parte do sujeito passivo, indicação de uma terceira classificação fiscal, estranha àquelas defendidas pelo próprio ou pelo Fisco.

Cotejando os dados trazidos ao processo, se não é possível acatar o enquadramento do produto em qualquer posição do capítulo 28, nem há justo motivo para a rejeição do enquadramento no Capítulo 38, não visualizo o enquadramento do produto em outra posição da NCM que não a 3824, que assim se subdividia.

3824 AGLUTINANTES PREPARADOS PARA MOLDES OU PARA NÚCLEOS DE FUNDIÇÃO; PRODUTOS QUÍMICOS E PREPARAÇÕES DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS OU DAS INDÚSTRIAS CONEXAS (INCLUÍDOS OS CONSTITUÍDOS POR MISTURAS DE PRODUTOS NATURAIS), NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES

3824.10.00 Aglutinantes preparados para moldes ou para núcleos de fundição

3824.20 Ácidos naftênicos, seus sais insolúveis em água e seus ésteres

3824.30.00 Carbonetos metálicos não aglomerados, misturados entre si ou com aglutinantes metálicos

3824.40.00 Aditivos preparados para cimentos, argamassas ou concretos (betões)

3824.50.00 Argamassas e concretos (betões), não refratários

3824.60.00 Sorbitol, exceto o da subposição 2905.44

3824.7 Misturas contendo derivados peralogenados de hidrocarbonetos acíclicos com pelo menos dois halogênios diferentes

3824.90 Outros

Não havendo qualquer elemento que enquadre o produto em uma das subposições 1 a 7, forçoso é enquadrar o produto na subposição 3824.90, que assim se desdobrava:

3824.90.1 Produtos intermediários da fabricação de antibióticos ou de vitaminas ou de outros produtos da posição 29.36

²¹ 1. O presente Capítulo não compreende:
a) os produtos de constituição química definida, apresentados isoladamente, exceto os seguintes:

3824.90.2 Derivados de ácidos graxos (gordos) industriais; preparações contendo álcoois graxos (gordos*) ou ácidos carboxílicos ou derivados destes produtos*

3824.90.3 Preparações para borracha ou plásticos e outras preparações para endurecer resinas sintéticas, colas, pinturas ou usos similares

3824.90.4 Preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes; fluidos para a transferência de calor

3824.90.5 Contendo ésteres de ácidos inorgânicos e seus derivados; polietilenoglicóis; polipropilenoglicóis

3824.90.6 Preparações à base de tetrafluoretano e pentafluoretano; preparações à base de clorodifluormetano e pentafluoretano; preparações à base de clorodifluormetano e clorotetrafluoretano

3824.90.7 Produtos e preparações à base de elementos químicos ou de seus compostos inorgânicos, não especificados nem compreendidos em outras posições

3824.90.8 Produtos e preparações à base de compostos orgânicos, não especificados nem compreendidos em outras posições

Se, conforme pisado e repisado, o produto se destina à industrialização da borracha, o item onde se dá o seu enquadramento correto é o 3824.90.3, que assim se desdobrava:

3824.90.31 Contendo isocianatos de hexametileno

3824.90.32 Contendo outros isocianatos

3824.90.33 Contendo aminas graxas (gordas) de C8 a C22*

3824.90.34 Contendo polietilenoaminas e dietilenotriaminas, próprias para a coagulação do látex

3824.90.35 Outras, contendo polietilenoaminas

3824.90.36 Misturas de mono-, di- e triisopropanolaminas

3824.90.37 Reticulantes para silicones

3824.90.39 Outras

Não havendo na, composição do produto litigioso, alguns dos elementos indicados nos subitens 3824.90.31 a 3824.90.36, nem muito menos demonstrada sua utilização como reticulante para silicones, firme nas RGI nº 1 e 6, bem assim na RGC nº 1, entendo que, pelo menos segundo os elementos carreados ao processo, o produto Kezadol é corretamente classificado no subitem 3824.90.39.

2.2 - Desembaraço aduaneiro e Mudança de Critério Jurídico.

Não vejo, por outro lado, que o desembaraço de algumas das declarações no canal vermelho de conferência tenha o condão de afastar o imputado erro de classificação.



Em sentido diverso do alegado, tal medida de controle longe está de homologar as declarações prestadas pelo sujeito passivo.

Afirmar isso seria tornar letra morta o art. 54, constante da Seção II, do Capítulo III, do Título II, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, que, após sua alteração pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, assim restou redigido:

Seção II

Conclusão do Despacho

Art. 54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Como é possível perceber, o lançamento promovido no curso do despacho aduaneiro só é definitivamente homologado após a correspondente revisão aduaneira, daí o título da Seção: Conclusão do Despacho.

Embora não tenha sido expressamente alegado, vale a pena destacar que, na opinião deste Relator, a verificação, em sede de Revisão Aduaneira, de inconformidade nas informações prestadas na declaração de importação não representa violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional, *maxime* após o advento do Sistema Integrado do Comércio Exterior.

Com efeito, a partir desse novo ambiente informatizado, o sujeito passivo, independentemente de qualquer intervenção do Fisco, preenche a declaração de importação e transmite eletronicamente, mediante o pagamento dos tributos calculados, ex vi do art. 6º do Decreto nº 660, de 1992²² e dos atos administrativos da Secretaria da Receita Federal do Brasil que disciplinam a tramitação do despacho de importação.

Dentre tais atos, destaca-se a Instrução Normativa SRF nº 69, de 1996 (vigente durante boa parte dos despachos de importação) em cujo Anexo I, destinado a relacionar as informações a serem prestadas pelo importador²³, se lia:

33 - Classificação fiscal da mercadoria

Classificação da mercadoria, segundo a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) e Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), conforme tabelas administradas pela SRF.

Cabe exclusivamente ao sujeito passivo, portanto, descrever correta e suficientemente a operação e promover o pagamento dos tributos calculados em razão dos enquadramentos que ele mesmo promover.

²² Art. 6º As informações relativas às operações de comércio exterior, necessárias ao exercício das atividades referidas no art. 2º, serão processadas exclusivamente por intermédio do SISCOMEX, a partir da data de sua implantação.

²³ Redação e numeração semelhante às que constaram dos atos administrativos posteriores.

Somente se poderia falar em mero erro de direito, portanto, se todas as declarações prestadas pelo sujeito passivo, inclusive a classificação fiscal, 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 tais declarações.

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 CTN²⁴.

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.)

2.3 - Multa de Ofício de 75%

Neste ponto, penso que parcial razão assiste ao sujeito passivo.

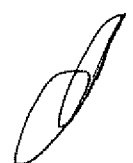
Com efeito, o erro de classificação incide nos art. 44 e 45 da Lei nº 9.430, de 1996 em razão de que representa uma modalidade de “declaração inexata”.

Ocorre que a completude da descrição dos produtos, capaz de dar suporte a ação fiscalizadora independentemente do laudo técnico, atrai a aplicação 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,

²⁴ 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;



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.

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 Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 2002²⁵.

Com efeito, o caput do art. 84, I da MP 2.158-35²⁶, como é cediço, instituiu a multa de 1% do Valor Aduaneiro em decorrência de exclusivo erro de classificação da mercadoria, independentemente do prejuízo tributário decorrente dessa infração.

Já o § 2º²⁷ 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.

2.4 - Juros de Mora

Demonstrado o pagamento dos tributos incidentes na importação em montante inferior ao devido, hígida é a cobrança de juros de mora, calculados a partir da data do registro da DI.

²⁵ Art. 2º Fica revogado o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 10, de 16 de janeiro de 1997.

²⁶ 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

²⁷ § 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.

Não vejo, por outro lado, que haja justo motivo para o afastamento dos juros de mora.

Diferentemente do alegado, o vencimento dos tributos em debate não se dá no encerramento do processo fiscal, mas no registro da declaração de importação.

Veja-se o que dizia o art.112 do Regulamento Aduaneiro de 1985 (Decreto nº 91.030, de 1985), posteriormente reproduzido no art. 106 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543, de 2002):

Art. 112. O imposto será pago na data do registro da declaração de importação (Decreto-lei No 37/66, art. 27).

Já no que se refere o IPI vinculado, vale a regra do art. 26, I da Lei nº 4.502, de 1964

Art. 26. O recolhimento do imposto far-se-á:

I - antes da saída do produto da repartição que processar o despacho - nos casos de importação e de arrematação em leilão de produtos de procedência estrangeiro;

Dito dispositivo foi regulamentado ainda pelo art. 242 do Regulamento Aduaneiro de 2002:

Art. 242. O imposto será recolhido por ocasião do registro da declaração de importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 26, inciso I).

De se registrar, ainda que a matéria foi igualmente disciplinada pelo art. 10 da IN SRF nº 69, de 1996, que dispôs, em seu art. 10, IV²⁸:

Art. 10 O registro da declaração somente será efetivado:

(...)

IV - após o recolhimento dos impostos e outros direitos incidentes sobre a importação, se for o caso;

Ou seja, a partir do SISCOMEX, o vencimento dos tributos incidentes sobre a importação é, indiscutivelmente, a data do registro da DI.

Aplicável, na espécie, a partir de tal data, o comando do art. 61, caput e § 3º da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do

²⁸ Comando reproduzido nos atos administrativos que sucederam dita instrução normativa.

prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

2.5 - Multa de 1% do Valor Aduaneiro

Diz o art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

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

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.

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 Mirabete²⁹:

"...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/PE³⁰:

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

I. 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.

²⁹ Mirabete, Júlio Fabbrini. Manual de Direito Penal. São Paulo. Atlas, 19ª ed. 2003, p. 126

³⁰ Min. Hélio Quaglia Barbosa, DJ de 26.06.2006.

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 consequência 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:

§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

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. 136³¹ do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966).

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, dou parcial provimento ao recurso para declarar a nulidade, por vício formal, da fração do lançamento relativa ao PIS/COFINS importação e, no mérito, afastar a incidência da multa de 75% relativamente aos fatos geradores ocorridos a até o início da vigência da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.



Luis Marcelo Guerra de Castro

³¹ 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção 1ª Câmara

Processo nº : 11050.003119/2004-05
Interessado(a) : INTERQUIMICA – COM. E IND. DE PRODUTOS QUÍMICOS
LTDA.

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto ao CARF, a tomar ciência do Despacho.

Brasília, 13 de dezembro de 2010.

Chefe da Primeira Câmara da Terceira Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional