



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

Processo nº 11128.000018/2004-23
Recurso nº 143.716 Voluntário
Acórdão nº 3802-00.215 – 2ª Turma Especial
Sessão de 30 de junho de 2010
Matéria II/IPI - Falta de recolhimento
Recorrente Emulzint Adit. Alimentícios Ind. Com. Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 19/11/1999

REVISÃO ADUANEIRA. FINALIDADE. PRAZO.

Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação.

A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos contados da data do registro da declaração de importação correspondente.

DESPACHO ADUANEIRO. LANÇAMENTO. PROCEDIMENTOS DIVERSOS.

Enquanto o despacho aduaneiro de importação objetiva, mediante conferências definidas em critérios de amostragem, o regular ingresso de mercadoria importada no País, a atividade de lançamento almeja a constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa.

REVISÃO DE LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não havendo lançamento por conta única e exclusivamente da realização de conferência aduaneira, afasta-se também a idéia de ocorrência de revisão de lançamento.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A revisão pela Administração de errônea classificação fiscal utilizada pelo importador não caracteriza mudança de critério jurídico.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AGENTE DE SUPERFÍCIE NÃO IÔNICO. NCM 3402.13.00

O produto caracterizado como um agente orgânico de superfície não iônico classifica-se no código NCM 3402.13.00 determinado pela fiscalização.

MULTAS. FALTA DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS. AUSÊNCIA DE LICENCIAMENTO. CABIMENTO.

Constatadas a falta de pagamento de tributos e a sua importação ao desamparo de licenciamento de importação, impõe-se a aplicação das respectivas multas por expressa disposição legal.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 20 de julho de 2010.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Adécio Salvalégio, Francisco José Barroso Rios, Alex Oliveira Rodrigues de Lima e Alan Fialho Gandra (Suplente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Emulzint Adit. Alimentícios Ind. Com. Ltda. contra Acórdão nº 17-26.427, de 17 de julho de 2008 (fls. 179 a 184), proferido pela 2ª Turma da DRJ/São Paulo-II, que manteve os lançamentos relativos ao Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

A empresa acima qualificada importou mediante a DI 99/0995935-6, de 19/11/1999, o que declarou ser "Alkamuls T/80-MX (Acondicionado em Tambores de Metal)" e classificou tal mercadoria no código 2916.15.19 referente aos "Outros Ácidos Oléicos, seus sais e seus ésteres".

Tal mercadoria foi analisada pelo Laboratório de Análises que emitiu o laudo técnico 2.636/99 (folha 30), concluindo tratar-se de uma "Mistura de reação constituída de Ésteres de Álcool Poliidríco Etoxilado de Ácidos Graxos, um não iônico, um agente orgânico de superfície". Segue informando que o produto é utilizado como aditivo emulsificante, estabilizante e dispersante em alimentos, preparações farmacêuticas e cosméticos.

A fiscalização entendeu que a correta classificação seria na posição 3402.13.00 relativa aos "Agentes orgânicos de superfície, não iônicos".

Assim, foi lavrado o auto de infração às folhas 01 a 17 cobrando o II, IPI, seus juros de mora, além das multas previstas nos artigos 44, I, e 45 da lei 9.430/96 e no artigo 526, II do decreto 91.030/85.

A interessada apresentou suas razões de impugnação às folhas 36 a 43, alegando, em suma, que:

1 – a conferência aduaneira nada apurou de errado. A mercadoria foi normalmente desembaraçada e os impostos devidos foram regularmente pagos;

2 – o artigo 670 do Regulamento Aduaneiro que trata de revisão aduaneira não inclui, no processo revisional, o reexame de critérios jurídicos inerentes à classificação da mercadoria;

3 – o auto apenas refere-se ao artigo 169 do DL 37/66 quando aplica a multa do controle administrativo das importações;

4 – deve ser observado o disposto no ADN COSIT 10/97;

5 – a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão do lançamento;

6 – anexa manifestação de gerência de qualidade da empresa (folhas 60 a 66) alegando, em síntese, que:

a) tanto o laudo técnico quanto a interessada concordam que o produto em questão se trata de um “Éster de Álcool Poliidrico Etoxilado de Ácidos Graxos”,

b) por se tratar de um produto químico orgânico, proveniente do ácido oléico e em conformidade com o item 5 “a” das notas do Capítulo 29 da NCM, a posição específica para o produto em questão é 2916.15.19,

c) a alegação para a desclassificação do produto do Capítulo 29 da NCM, baseia-se apenas em um aspecto comportamental do produto, ou seja, ser não iônico e tratar-se de um agente orgânico de superfície não são características suficientes para considerá-lo classificado no Capítulo 34 da NCM.

Tal manifestação foi encaminhada ao Laboratório de Análises para que o mesmo conhecesse suas alegações e as confrontasse com as conclusões do laudo 2.636/99.

Às folhas 67 a 84, o Laboratório de Análises ratifica seu entendimento anterior, alegando, em síntese, que:

1 – uma mistura de reação não é um produto de constituição química definida,

2 – a mercadoria é proveniente de ácido Oléico, que contém ácido Palmítico e ácido Mirístico, e outros, um ácido graxo que não sofreu processo de purificação, fato este, verificado pelos teores de ésteres metílicos encontrados na análise (53,3% de Oleato de Metila, 4,2 % de Palmitato de Metila e 2,3 % de Miristato de Metila),

3 – a matéria-prima de partida (Ácido Oléico com pureza inferior a 85%) não é um composto de constituição química definida. Desta maneira, o produto de reação com Sorbitan e Óxido de Etileno, também irá formar uma mistura de constituição química não definida, tal como, Éster de Sorbitan Etoxilado do ácido Oléico, Éster de Sorbitan Etoxilado do ácido Palmítico, etc.;

4 – a adição de Óxido de Etileno na mercadoria analisada torna-a hidrofílica, ou seja, quando misturada com água na concentração de 0,5% à temperatura de 20° C e, em seguida deixada em repouso durante uma hora à mesma temperatura, produz um líquido transparente, sem separação de substâncias insolúveis que reduz a Tensão Superficial da água destilada a 44,8 dinas/cm, ou seja, menos de $4,5 \times 10^{-2}$ N/m (45 dinas/cm), caracterizando-se como um Agente Orgânico de Superfície Não Iônico;

5 – a indicação de que o Alkamuls T80 não é um composto orgânico de composição química definida baseou-se no conjunto

de características físico-químicas que culminaram com a conclusão de se tratar de um agente orgânico de superfície.

Cientificada do aditamento do laudo 2.636/99, a interessada alega às folhas 172 a 174, em suma, que:

1 – Tanto a opinião da gerência de qualidade da autuada quanto o laudo do LABANA concordam que o produto importado não tem constituição química definida. A autuada, em momento algum, considerou o produto como sendo de constituição química definida para justificar a classificação adotada;

2 – utiliza o produto importado como emulsificante para produtos de panificação e confeitaria;

3 – quando foi registrada a DI em questão, não vigia a norma explicativa do sistema harmonizado ao final da posição 2916.

A DRJ não acolheu as alegações do contribuinte e considerou procedentes os lançamentos em acórdão com a seguinte ementa:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

A mistura de ésteres do ácido oléico (53,3%), do ácido palmítico (4,2%) e do ácido mirístico (2,3%), adicionados de Óxido de Etileno, caracteriza-se como agente orgânico de superfície e deve se classificar na posição 3402.13.00

Cientificado do referido acórdão em 28 de agosto de 2008 (fl. 185-v), o interessado apresentou recurso voluntário em 26 de setembro de 2008 (fls. 194 a 227) pleiteando a reforma do *decisum* e reafirmando, de forma analítica, seus argumentos apresentados à DRJ.

Acrescenta ainda anotações acerca da adoção, pela decisão recorrida, da Nota 1, “a” do capítulo 29 do Sistema Harmonizado, aduzindo que a mesma não poderia retroagir para alcançar situações ocorridas anteriormente a sua vigência que se deu com a Instrução Normativa SRF nº 99, de 19 de dezembro de 2001.

Referencia e anexa decisões judiciais.

É o relatório.



Voto

Conselheiro REGIS XAVIER HOLANDA, Relator

Da admissibilidade

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte.

Da revisão aduaneira

No presente caso, a autuação deu-se em virtude da constatação pela fiscalização, em procedimento de revisão aduaneira, de erro na classificação fiscal adotada pelo importador por ocasião do registro da Declaração de Importação-DI.

A apuração dessa apontada irregularidade pelo fisco, em procedimento conhecido como revisão aduaneira, pode ser realizada no prazo de 5 (cinco) anos contados do registro da DI consoante disposição legal trazida pelo artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66, *verbis*:

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

De forma semelhante, o então vigente Decreto nº 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro) assim dispunha em seus arts. 455 e 456:

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

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

Com efeito, estamos aqui diante de um regular procedimento de revisão aduaneira que constatou, dentro do prazo decadencial, que o produto importado foi classificado erroneamente na Tarifa Externa Comum (TEC).

Nesse sentido há decisões do antigo Conselho de Contribuintes:



II/IPI . Revisão de Declaração de Importação. Capitulação Errônea Diferença de Aliquota. Constatado, em Processo de Revisão Aduaneira, que o produto importado foi classificado erroneamente na TEC, são cabíveis as exigências do II e IPI recolhidos a menor. (3º CC-2ª Câmara; Acórdão nº 302-39.632; Rel. Cons. Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro; decisão unânime em 08/07/2008)

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA REVISÃO ADUANEIRA. RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. Inexiste nulidade do auto de infração, uma vez que a reclassificação tarifária pode ser levada a efeito antes de fluído o prazo decadencial, no bojo de Revisão Aduaneira, que é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento do benefício fiscal aplicado.

(3º CC-2ª Câmara; Acórdão nº 302-39.555; Rel. Cons. Corinho Oliveira Machado, decisão unânime em 18/06/2008)

REVISÃO ADUANEIRA. DECADÊNCIA. O prazo para efetuar o lançamento nos casos de revisão aduaneira é de cinco anos a contar do registro da Declaração de Importação. (3º CC-2ª Câmara; Acórdão nº 302-39.171; Rel. Cons. Luciano Lopes de Almeida Moraes, decisão unânime em 04/12/2007)

Da inexistência de revisão de ofício de lançamento frente à diversidade nos procedimentos de despacho aduaneiro e lançamento

Permanece em equívoco o contribuinte ao entender que a fiscalização realizou revisão de ofício de lançamento anteriormente efetuado nos termos do artigo 149 do CTN, como se o despacho aduaneiro fosse procedimento administrativo que se identificasse com a atividade de lançamento.

Neste ponto, para uma completa e correta compreensão da matéria, cumpre trazer à baila a definição de **despacho aduaneiro** – procedimento que tem como fases a conferência e o desembaraço aduaneiros - dada pelo Regulamento Aduaneiro/85:

"Art. 411. Despacho de importação é o procedimento fiscal mediante o qual se processa o desembaraço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior, seja ela importada a título definitivo ou não.

....."

Veja-se, portanto, que o despacho de importação é o procedimento que, após a verificação dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, viabiliza o desembaraço dessa mercadoria e a sua conseqüente autorização de entrega ao importador.

Trata-se aqui de uma verificação preliminar e perfunctória – a qual muitas vezes sequer ocorre em virtude dos critérios de seleção e amostragem adotados (canal verde) -, reservando-se para a revisão aduaneira os exames aprofundados e as diligências minuciosas.

Já pelo lançamento há a constituição do crédito tributário consoante enunciado do art. 142 do Código Tributário Nacional nos seguintes termos:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Note-se que, a constituição do crédito tributário nas operações de importação é um procedimento, de ofício e privativo da autoridade administrativa, que pode ocorrer enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Portanto, o procedimento de lançamento poderá se dar tanto no decorrer do despacho de importação – mediante formulação de exigência relativa a crédito tributário – como em momento posterior de revisão aduaneira.

Dessa forma, o procedimento de despacho aduaneiro de importação difere-se sobremaneira do procedimento de lançamento. Enquanto no **primeiro** se objetiva o regular ingresso de mercadoria importada no País mediante seu desembaraço e posterior entrega ao importador, após conferências definidas em critérios de amostragem, no **segundo** se almeja a constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa mediante verificações – que apenas se assemelham às eventualmente realizadas na conferência aduaneira – relativas ao fato gerador, matéria tributável, montante do tributo devido, sujeito passivo e penalidades.

Nesta linha, também é descabida a idéia de que o desembaraço aduaneiro representaria a homologação do pagamento antecipadamente feito pelo importador. Ora, se como vimos, não há que se falar em lançamento por conta única e exclusivamente da realização de conferência aduaneira, não há também que se ter o desembaraço aduaneiro – ato que define a conclusão dessa conferência aduaneira e viabiliza a autorização de entrega da mercadoria ao importador – como ato de homologação de um lançamento que sequer ainda existe.

Por conseguinte, resta também afastada a idéia de ocorrência de revisão de lançamento.

Com efeito, o que temos aqui é apenas uma antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeito assim a uma posterior homologação por parte dessa autoridade para que somente então se opere o lançamento por homologação.

Nesse sentido é a disciplina trazida pelo art. 150 e parágrafos do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade



administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

Tratando dessa matéria, o professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 14ª Edição, Malheiros, São Paulo, 1998, pp. 121 e 122) assim arremata:

"A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art 150 do CTN, que cuida do lançamento tido por homologação. Sem essa homologação não existirá, juridicamente, o lançamento, e não estará por isto mesmo constituído o crédito tributário. Ainda quando de fato seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que a sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isto, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente."

sobre o tema: O então Conselho de Contribuintes apresenta as seguintes manifestações

*PRELIMINARES PEDIDO DE PERÍCIA E NULIDADE DO
AUTO DE INFRAÇÃO.
Prescindível a realização de perícia ou diligência, em face da existência nos autos dos elementos necessários para a elucidação dos fatos e julgamento do processo. A alegação de nulidade do auto de infração, por este ter sido lavrado após o despacho aduaneiro não prospera, pois aquele o foi em virtude de revisão aduaneira, sendo incabível a arguição de mudança de critério jurídico, porquanto a revisão consiste em reexame do despacho de importação, e não de lançamento, o qual somente se perfaz com a homologação expressa ou tácita.*

(3º CC-2ª Câmara; Acórdão nº 302-38.177; Rel. Cons. Corintha Oliveira Machado; decisão em 08/11/2006)

REVISÃO ADUANEIRA. O desembaraço aduaneiro da mercadoria não implica homologação dos atos praticados pelo importador tampouco gera direito adquirido. Configurada a importação de mercadorias ao desamparo de benefício fiscal (isenção do IPI), é cabível a revisão aduaneira, enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário. (3º CC-2ª Câmara; Acórdão nº 302-36.993; Rel. Cons. Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior; decisão em 11/08/2005)

REVISÃO ADUANEIRA. O lançamento do imposto de importação é por homologação e o seu aperfeiçoamento é ato privativo da autoridade administrativa. A revisão aduaneira é um procedimento realizado no curso do prazo de homologação do lançamento e, portanto, não há que se falar impossibilidade de revisão do lançamento, ainda não aperfeiçoado (3º CC-3ª Câmara; Acórdão nº 303-30.510; Rel. Cons. Anelise Daudt Prieto; decisão em 21/03/2000)

Da ausência de mudança de critério jurídico

Ademais, sendo o procedimento de revisão aduaneira - realizado após o desembaraço aduaneiro - destinado ao reexame do despacho aduaneiro com a finalidade de verificar a regularidade da importação quanto aos aspectos fiscais e outros, não se pode desejar que a classificação fiscal constante das DI's seja, por conta do desembaraço aduaneiro, tida como definitivamente correta pela fiscalização.

Da mesma forma, não se pode querer que a correção na classificação fiscal erroneamente adotada pelo importador somente surja efeito para as importações posteriores à revisão aduaneira. Ora, seria esvaziar a própria finalidade e o sentido desse procedimento.

Deve-se ter em conta que a conferência realizada no curso do despacho não vai além de uma verificação preliminar e perfunctória. Não poderia ser diferente: os exames aprofundados e as diligências minuciosas não se compadecem com a celeridade que se deve imprimir ao despacho aduaneiro, só sendo realizados posteriormente à importação, exceto nas hipóteses de irregularidades ostensivas. Assim reclamam as rotinas do comércio internacional, sempre a exigir presteza das repartições alfandegárias. Daí, inclusive, o porquê de prever a legislação aduaneira mecanismos de seleção e distribuição das declarações por canais de conferência, possibilitando, cada vez com maior frequência, que ocorra o desembaraço da mercadoria sem exame de valor aduaneiro, sem análise documental e, até mesmo, sem verificação física.

Assim, mesmo no caso de parametrização no canal vermelho, não se descarta a possibilidade de que os erros cometidos pelo importador passem despercebidos, somente vindo a serem detectados posteriormente, em procedimento de revisão aduaneira.

Assim, não há que se falar em mudança de critério jurídico por parte da autoridade administrativa (CTN, art. 146) tendo em vista a reclassificação tarifária efetuada, **a uma** porque, como já bem destacado, o reexame do despacho aduaneiro com a finalidade de verificar a regularidade da importação quanto aos aspectos fiscais, entre os quais a classificação das mercadorias e enquadramento tarifário, constitui prerrogativa legal da

Secretaria da Receita Federal do Brasil, e, a duas porque o lançamento de ofício presente nestes autos não se reporta a qualquer lançamento anterior que sirva de paradigma para caracterização de qualquer mudança de critério jurídico.

Vejamus a seguir precisa lição de José Eduardo Soares de Melo (Curso de Direito Tributário, 7ª Edição, Dialética, São Paulo, 2007, pp. 301 e 302):

“Advirta-se que este preceito não diz respeito ao “erro de fato”, que ocorre quando o Fisco considera no lançamento do fato gerador aspectos diferentes daqueles efetivamente acontecidos (os valores registrados nas notas fiscais foram transcritos incorretamente). Não se atina, também, com o “erro de direito”, ou seja, com a capitulação legal imprópria (menção a dispositivos legais inadequados para o fato gerador e para a penalidade)

Peculiarmente, o critério jurídico pode ser entendido como a postura, interpretação ou tese adotada relativamente a específicas e determinadas situações tributárias, a saber: a) não caracteriza “subfaturamento” a venda de veículos por preço inferior ao de sua aquisição, de forma a se presumir sonegação de ICMS relativamente à respectiva diferença de preço; b) não considera “passivo fictício” a manutenção de duplicatas vencidas no balanço da empresa, de modo a presumir venda de mercadorias sonegadas à tributação ”

Também tratando dessa matéria, o professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 14ª Edição, Malheiros, São Paulo, 1998, p. 125) assim arremata:

“Não se trata da questão relativa ao erro. Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do Direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.”

Ainda sobre o tema, seguem decisões do então Conselho de Contribuintes:

REVISÃO ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Não caracteriza mudança de critério jurídico o procedimento fiscal decorrente de revisão aduaneira que apure a classificação fiscal incorreta de mercadorias

(3º CC-1ª Câmara; Acórdão nº 301-34.180; Rel. Cons. José Luiz Novo Rossari; decisão em 04/12/2007)

REVISÃO ADUANEIRA PRAZO É de cinco anos, a contar da data do registro da Declaração de Importação, o prazo que a SRF 3802-00 001 proceder a revisão aduaneira e a exigência tributária por motivo de desclassificação fiscal de mercadoria MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO A adoção de critério jurídico, conforme constante do art. 146 do CTN, no que se refere à classificação fiscal, não ocorre no desembaraço da mercadoria, mas no ato do lançamento A alegação de nulidade do auto de infração, por este ter sido lavrado após o despacho aduaneiro não prospera, pois aquele o foi em virtude de revisão aduaneira, sendo incabível a arguição de mudança de critério jurídico, porquanto a revisão consiste em reexame do despacho de importação, e não de lançamento, o qual somente se perfaz com a homologação expressa ou tácita.

(3º CC-2ª Câmara; Acórdão nº 302-39.023; Rel. Cons. Corinto Oliveira Machado; decisão em 16/10/2007)

REVISÃO ADUANEIRA. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI. Não constitui modificação do critério jurídico adotado no fato gerador da obrigação tributária concernente à importação de mercadorias, a revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal antes adotada, visando às corretas determinações da matéria tributável e apuração dos tributos devidos, tendo em vista a existência de previsão legal de revisão aduaneira (3º CC-1ª Câmara; Acórdão nº 301-31.524; Rel. Cons. José Luiz Novo Rossari; decisão em 21/10/2004).

Dessa forma, não se vislumbra aqui qualquer mudança de critério jurídico por parte da Administração Tributária. Estamos sim diante de um lançamento de ofício efetuado em procedimento regular de revisão aduaneira.

Da classificação fiscal

No presente caso, o impugnante pleiteia a classificação do produto importado – declarado como “Alkamuls T/80-MX (Acondicionados em Tambores de Metal)” (fl. 21) - no código NCM 2916.15.19 e a fiscalização pretende o código NCM 3402.13.00.

O laudo de assistência técnica de fl. 30 conclui que o produto “*trata-se de mistura de reação constituída de Ésteres de Álcool Poliidrico Etoxilado de Ácidos Graxos, na forma líquida.*”

Em resposta aos quesitos formulados, referido laudo traz ainda as seguintes informações:

1 Não se trata de Outro Ácido Oléico, Linoléico ou Linolênico, seus Sais e seus Ésteres, de constituição química definida

Trata-se de mistura de reação constituída de Ésteres de Álcool Poliídrico Etoxilado de Ácidos Graxos, um Não Iônico, um Agente Orgânico de Superfície.

2. Não se trata de preparação e nem de composto de constituição química definida.

3. Segundo Referências Bibliográficas, mercadorias dessa natureza são utilizadas como aditivo emulsificante, estabilizante e dispersante em alimentos, preparações farmacêuticas e cosméticos

Ainda consoante aditamento ao laudo acima tratado (fls. 67 a 84) temos que:

1 – uma mistura de reação não é um produto de constituição química definida;

2 – a mercadoria é proveniente de ácido Oléico, que contém ácido Palmítico e ácido Mirístico, e outros, um ácido graxo que não sofreu processo de purificação, fato este, verificado pelos teores de ésteres metílicos encontrados na análise (53,3% de Oleato de Metila, 4,2 % de Palmitato de Metila e 2,3 % de Miristato de Metila),

3 – a matéria-prima de partida (Ácido Oléico com pureza inferior a 85%) não é um composto de constituição química definida. Desta maneira, o produto de reação com Sorbitan e Óxido de Etileno, também irá formar uma mistura de constituição química não definida, tal como, Éster de Sorbitan Etoxilado do ácido Oléico, Éster de Sorbitan Etoxilado do ácido Palmítico, etc.;

4 – a adição de Óxido de Etileno na mercadoria analisada torna-a hidrofílica, ou seja, quando misturada com água na concentração de 0,5% à temperatura de 20° C e, em seguida deixada em repouso durante uma hora à mesma temperatura, produz um líquido transparente, sem separação de substâncias insolúveis que reduz a Tensão Superficial da água destilada a 44.8 dinas/cm, ou seja, menos de $4,5 \times 10^{-2}$ N/m (45 dinas/cm), caracterizando-se como um Agente Orgânico de Superfície Não Iônico;

5 – a indicação de que o Alkamuls T80 não é um composto orgânico de composição química definida baseou-se no conjunto de características físico-químicas que culminaram com a conclusão de se tratar de um agente orgânico de superfície.

A interessada, em sua manifestação às folhas 172 a 174, também informa que o produto em questão não possui constituição química definida.

De acordo com a Regra Geral nº 1 para a Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Decreto nº 97.409/88), "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”.

Semelhante regramento, agora cuidando da classificação em subposições e itens e subitens, encontramos na Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) nº 6 e na Regra Geral Complementar (RGC) nº 1.

A Nomenclatura Comum do Mercosul, baseada no Sistema Harmonizado, traz os seguintes textos relacionados aos códigos desejados:

2916 *ÁCIDOS MONOCARBOXÍLICOS ACÍCLICOS NÃO SATURADOS E ÁCIDOS MONOCARBOXÍLICOS CÍCLICOS, SEUS ANIDRIDOS, HALOGENETOS, PERÓXIDOS E PERÁCIDOS, SEUS DERIVADOS HALOGENADOS, SULFONADOS, NITRADOS OU NITROSADOS*

2916.1 *Ácidos monocarboxílicos acíclicos não saturados, seus anidridos, halogenetos, peróxidos e perácidos e seus derivados*

2916.15 *Ácidos oléico, linoléico ou linolênico, seus sais e seus ésteres*

2916.15.1 *Ácido oléico, seus sais e seus ésteres*

2916.15.11 *Oleato de manitol*

2916.15.19 *Outros*

3402 *AGENTES ORGÂNICOS DE SUPERFÍCIE (EXCETO SABÕES); PREPARAÇÕES TENSOATIVAS, PREPARAÇÕES PARA LAVAGEM (INCLUÍDAS AS PREPARAÇÕES AUXILIARES) E PREPARAÇÕES PARA LIMPEZA, MESMO CONTENDO SABÃO, EXCETO AS DA POSIÇÃO 34.01*

3402.1 *Agentes orgânicos de superfície, mesmo acondicionados para venda a retalho*

3402.11 *Aniônicos*

3402.12 *Catiônicos*

3402.13.00 *Não iônicos*

3402.19.00 *Outros*

Dessa forma, não se tratando o produto de *Outro Ácido Oléico, Linoléico ou Linolênico, seus Sais e seus Ésteres*, afastamos de pronto a subposição 2916.15 desejada pela recorrente.

Ademais, a par da suficiência dos textos das posições para a efetivação da presente classificação, as seguintes Notas apresentam ainda interesse:



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;".

Capítulo 34:

"3. Na acepção da posição 3402, os agentes orgânicos de superfície são produtos que quando misturados com água numa concentração de 0,5%, a 20°C, e deixados em repouso durante uma hora a mesma temperatura.

a) originam um líquido transparente ou translúcido ou uma emulsão estável em separação da matéria insolúvel; e

b) reduzem a tensão superficial da água a $4,5 \times 10^{-2}$ N/m (45dyn/cm), ou menos."

Assim, não se tratando de produto de constituição química definida é impossível classificá-lo no Capítulo 29 desejado pelo importador. Já as características trazidas pela nota ao Capítulo 34 são identificadas na amostra do produto consoante respectivo laudo técnico e seu aditamento.

Por conseguinte, caracterizado o produto como um *agente orgânico de superfície não iônico*, a classificação NCM 3402.13.00 apresenta-se como a adequada para o produto em questão.

Dessa forma, ao contrário do que entende a interessada, tais características são sim suficientes, de acordo com as regras gerais de interpretação referidas, para a definição da presente classificação.

Já a crítica da recorrente à adoção da Nota 1, "a" do capítulo 29 do Sistema Harmonizado também não merece prosperar uma vez que, estando ou não vigente na data do registro da DI, a sua exclusão da presente análise não teria o condão de alterar a classificação aqui definida diante das demais conclusões apresentadas pelo laudo técnico.

Assim, correta a classificação definida pela autoridade fiscal no exercício de sua atividade vinculada.

Das multas

Na presente situação, foram ainda aplicadas multas decorrentes da falta de pagamento de tributos e da importação de mercadoria ao desamparo de licenciamento de importação que encontram supedâneo nos seguintes normativos:

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento

do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

..... (redação original)

Lei nº 4.502/64

Art. 80 A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;

.....
(Redação vigente à época dada pela Lei nº 9.430, de 1996.)

Decreto nº 91.030/85 – Regulamento Aduaneiro

“Art. 526. Constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas às seguintes penas (Decreto-lei No 37/66, art. 169, alterado pela Lei No 6.562/78, art. 2o):

.....
II - importar mercadoria 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: multa de trinta por cento (30%) do valor da mercadoria;

.....”
Um ponto invocado pela recorrente relaciona-se à aplicabilidade do então vigente ADN COSIT nº 10/97 abaixo transcrito – revogado pelo ADI SRF nº 13/02 - e o decorrente afastamento da multa aplicada com base no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96:

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

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração unível 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.

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

Analisando o presente caso, vemos que a descrição da mercadoria informada na DI (fl. 21) - “Alkamuls T/80-MX (Acondicionados em Tambores de Metal)” - carece de elementos essenciais necessários à sua perfeita identificação e enquadramento tarifário, portanto, não abrangido pelo Ato Declaratório nº 10/97, pois omite, por exemplo, a informação determinante de sua desclassificação, a de que é uma *mistura de reação constituída de Ésteres de Álcool Poliídrico Etoxilado de Ácidos Graxos, na forma líquida, um agente orgânico de superfície não iônico*.

Já no tocante à aplicação da multa por infração administrativa ao controle das importações (art. 526, II do Regulamento Aduaneiro), o Ato Declaratório (Normativo) COSIT n.º 12, de 22 de janeiro de 1997, traz disposição semelhante, *in verbis*:

“O Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa n.º 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 91.030, de 5 de março de 1985, e no art. 112, inciso IV, do Código Tributário Nacional – Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966,

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Recita Federal e aos demais interessados, que não constitui infração administrativa ao controle das importações, nos termos do inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, cuja classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque “ex” exija novo licenciamento, automático ou não, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante” (grifei).

Assim, pelo mesmo motivo já exposto – ausência dos elementos essenciais necessários à perfeita identificação do produto e enquadramento tarifário -, também não cabe aqui a aplicação do Ato Declaratório nº 12/97.

Já a alegação da recorrente de que o auto de infração não especifica qual dos incisos do artigo 169 do DL nº 37/66 se enquadraria a infração – o que inviabilizaria o direito de defesa – não merece prosperar.

Como bem destacado pela decisão recorrida, *engana-se a interessada, uma vez que à folha 07 a fiscalização além do enquadramento legal originário (artigo 169, I, "b" do DL 37/66) ainda informa que o mesmo foi alterado pelo artigo 2º da lei 6.568/78 e regulamentado pelo artigo 526, II, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 91.030/85.*

Assim, hígida também a aplicação da multa prevista no artigo 526, II do então vigente Regulamento Aduaneiro por conta da infração administrativa ao controle das importações caracterizada pela efetiva importação da mercadoria do exterior sem o respectivo licenciamento de importação.

Da conclusão

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao presente recurso voluntário.


REGIS XAVIER HOLANDA