



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

Processo n° 11128.006426/2005-70
Recurso n° 501.026 Voluntário
Acórdão n° **3102-00.952 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 02 de março de 2011
Matéria II - CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente EXXONMOBIL QUÍMICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 22/05/2001, 17/05/2002

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). MISTURA DE ÉSTERES GLICÍDICOS DERIVADOS DE ÁCIDO CARBOXÍLICOS, DENOMINADO COMERCIALMENTE “GLYDEXX N-10”. ENQUADRAMENTO TARIFÁRIO.

O produto químico denominado comercialmente “Glydexx N-10”, identificado em laudo técnico como sendo uma “mistura de ésteres glicídicos de ácido carboxílicos saturados e ramificados, com predominância do ácido com 10 Carbonos (ácido neodecanóico; ácido versático)”, classifica-se no código NCM 3824.90.29.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. FALTA DE PRÉVIO CRITÉRIO JURÍDICO INTRODUZIDO POR ATO DE OFÍCIO. CONDIÇÃO NECESSÁRIA. INOCORRÊNCIA.

Para que haja mudança de critério jurídico é imprescindível que a autoridade fiscal tenha adotado um critério jurídico anterior, por meio de ato de lançamento de ofício, realizado contra o mesmo sujeito passivo, o que não ocorreu no presente caso, uma vez que o primeiro ato de ofício praticado pela autoridade fiscal foi exatamente a lavratura dos presentes autos de infração.

MULTA POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO (LI). PRODUTO DISPENSADO DE LICENCIAMENTO. INAPLICABILIDADE.

É condição necessária para a prática da infração administrativa ao controle das importação por falta de Licença de Importação (LI) que produto importado esteja sujeito ao licenciamento não automático, previamente ao embarque no exterior ou ao despacho aduaneiro. Nos presentes autos, inaplicável a multa por falta de LI, pois os produtos importados estavam dispensados de licenciamento.

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA INCORRETA. APLICABILIDADE.

O incorreto enquadramento tarifário do produto na NCM subsume-se a hipótese fática da infração por erro de classificação fiscal, prevista no inciso I do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, sancionada com a multa de 1% (um por cento) do valor da mercadoria.

MULTA DE OFÍCIO. DECLARAÇÃO INEXATA. ERRÔNEA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CORRETA DESCRIÇÃO DO PRODUTO. INEXISTÊNCIA DE DOLO OU MÁ-FÉ. DESCARACTERIZADA. INAPLICABILIDADE.

A classificação tarifária errônea do produto na NCM não constitui infração punível com a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, se o produto estiver corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário, e que não se constate intuito doloso ou má fé por parte do importador (ADN Cosit nº 10, de 1997).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir a exigência da multa por falta de LI e das multas de ofício de 75% (setenta e cinco por cento). Vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que mantinha a multa de 75%, relativamente aos fatos geradores posteriores à vigência da Medida Provisória nº 2.158-35.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro- Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento- Relator.

EDITADO EM: 05/04/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Beatriz Veríssimo de Sena, José Fernandes do Nascimento, Luciano Pontes de Maya Gomes e Nanci Gama.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 17-32.752, de 18 de junho de 2009 (fls. 95/104), proferido pelos membros da 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo II/SP (DRJ/SPOII), em que, por maioria de votos, consideraram procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário lançado, com base nos fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 22/05/2001, 17/05/2002

Classificação fiscal do produto Glydexe N-10.

O produto importado, denominado comercialmente como Glydexe N-10, identificado por Laudo de Análise como sendo Mistura de Reação constituída de Ésteres Glicídicos de Ácido Carboxílicos Saturados e Ramificados, com predominância do Ácido com 10 Carbonos (Ácido Neodecanóico; Ácido Versático), um Outro Derivado de Ácido Carboxílico, um Produto Diverso das Indústrias Químicas, encontra correta classificação tarifária na NCM/SH 3824.90.29.

Lançamento Procedente

Por bem descrever os fatos que motivaram o presente Recurso, transcrevo a seguir o Relatório encartado no Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Auto de Infração, lavrado em 23/09/2005, para a cobrança do imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, multas de ofício pela falta de pagamento dos impostos, multa do controle administrativo por falta de licenciamento de importação, multa proporcional ao valor aduaneiro em decorrência da classificação incorreta na NCM/SH e juros moratórias, tendo em vista a desclassificação fiscal da mercadoria importada.

Através das DIs - Declarações de Importação nº 01/0510623-7, registrada em 22/05/2001, e 02/0442806-2, registrada em 17/05/2002, o contribuinte importou o produto descrito como "Éster Glicídico derivado de ácido carboxílico com 10 átomos de carbono - Glydexe N-10", adotando o código tarifário NCM 3824.90.27, com alíquota do II de 4,5% e do IPI de 10%.

Em ato de conferência física foram retiradas amostras do produto para pedido de exame e, posteriormente, foram emitidos os Laudos Periciais no. 2092.01 de 27/08/2001 (referente à DI no. 01/0510623-7) e 1525.01 de 31/07/2002 (referente à DI no. 02/0442806-2) pelo Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami.

Os Laudos Periciais concluíram que a mercadoria se tratava de "Mistura de Reação constituída de Ésteres Glicídicos de Ácido Carboxílicos Saturados e Ramificados, com predominância do Ácido com 10 Carbonos (Ácido Neodecanóico; Ácido Versático), um Outro Derivado de Ácido Carboxílico, um Produto Diverso das Indústrias Químicas".

A fiscalização entendeu que a mercadoria importada deve ser classificada no código tarifário NCM 3824.90.29. Assim sendo,

em face da descrição inexata da mercadoria e a desclassificação tarifária da mesma, lavrou os presentes Autos de Infração.

*A empresa regularmente cientificada da autuação, no dia 09/01/2006 (fl. 52 - frente e verso), apresentou tempestivamente a **Impugnação** em 08/02/2006 (folha 55 , e seguintes), onde alega em síntese que:*

- em relação à classificação fiscal do produto entende aplicável ao caso em tela a Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado No. 3, segundo a qual a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica;

- o produto Glydext N-10 é um éster produzido da reação entre uma mistura de isômeros do ácido neo-decanóico com o álcool glicidílico, tratando-se, portanto, um éster de ácido monocarboxílico acíclico saturado de dez carbonos (C10);

- as misturas de isômeros podem ser consideradas produtos puros, como indicado nas considerações gerais da NESH. No item 5-A das Notas de Capítulo da NESH, fica claro que os ésteres de produto do mesmo capítulo, subcapítulos de I a VII devem ser classificados na mesma posição do composto situado em último lugar, na ordem numérica. Assim, no caso do Glydext N-10 isso corresponde ao item que descreve o ácido neo-decanóico;

- as notas explicativas da posição 2915 da NESH confirmam esta interpretação ao indicar que estão ali inclusos os ésteres dos ácidos monocarboxílicos acíclicos saturados;

- recentes análises por cromatografia gasosa informam que a concentração de isômeros de C10 é maior que 90%;

- como não há sub-item específico que descreva o ácido neo-decanóico na TEC, a posição mais correta deve ser 2915.90.90;

- entende que está demonstrado que a posição tarifária adotada pela fiscalização não está correta;

- alega que também não procede a imposição de multa do controle administrativo, uma vez que o produto foi suficientemente descrito;

- requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração lavrado.

É o Relatório. Passo a decidir

Sobreveio o Acórdão recorrido, sendo dele cientificada a Autuada, por via postal (fl. 107v), em 21/07/2009. Inconformada, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 109/128, protocolado em 17/08/2009 (fl. 109), rerepresentando as razões de defesa aduzidas na peça impugnatória e acrescentando, em síntese, as seguintes alegações:

- a) a decisão recorrida seria nula, por evidente cerceamento do direito de defesa e violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material, uma vez que não foi realizado o teste de cromatografia gasosa, para aferir a concentração de isômeros no produto

em questão, prova pericial indispensável para afastar a classificação fiscal por ela defendida;

- b) requereu a conversão do julgamento em diligência para que fossem aditados os Laudos Periciais colacionados aos autos, para fim de análise do percentual de isômeros contidos na fórmula do produto em questão;
- c) a reclassificação fiscal, após o despacho aduaneiro, implicava mudança de critério jurídico e violação aos arts. 145, 146 e 149 do CTN, por esse motivo era indevido o crédito tributário lançado;
- d) o produto somente poderia ser classificado no Capítulo 38, caso possuísse menos de 90% de um determinado isômero, o que não foi levado em consideração pela prova técnica realizada. Tal fato impediu que a Turma de Julgamento de primeiro grau confirmasse que a classificação fiscal no código NCM 2915.90.90, por ela defendida, não estava correta;
- e) ainda que se entendesse que a mercadoria importada não poderia ser enquadrada na posição apontada pela Recorrente, tal fato não constituiria qualquer infração à legislação tributária, sendo insubsistentes os fundamentos do acórdão recorrido em relação à aplicação das multas de ofício e administrativa ao controle das importações;
- f) não praticou o tipo previsto no art. 526, II, “a” do Regulamento Aduaneiro, uma vez que a mercadoria não estava desacompanhada de guia/declaração de importação, mas sim de uma suposta declaração inexata, o que afasta a aplicação da multa de 30% do controle administrativo, tendo em conta o entendimento exarado no Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº. 12, de 1997;
- g) não havia fundamento jurídico para a aplicação das multas de ofício sobre os valores do II e do IPI devidos, pois o produto importado fora corretamente descrito e identificado nas respectivas DI, atendendo as condições exigidas no Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 10, de 1997; e
- h) a multa por erro de classificação fiscal era indevida, pois o produto fora suficientemente descrito na DI.

No final, a Autuada pleiteou o seguinte: a) anulação da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa; b) caso não admitida a preliminar, fosse dado provimento ao presente Recurso, para que fosse reformado o Acórdão recorrido e cancelado o crédito tributário lançado, haja vista a impossibilidade de revisão despacho aduaneiro por erro de direito; e c) caso mantido o lançamento fiscal em relação ao suposto enquadramento fiscal errôneo da mercadoria importada, que fosse canceladas as penalidades aplicadas, face a não subsunção dos fatos às normas sancionadoras.

Em cumprimento ao despacho de fl. 147, os presentes autos foram enviados a este e. Conselho. Na Sessão de julho de 2010, em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foram distribuídos, mediante sorteio, para este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

O presente Recurso é tempestivo, foi apresentado por parte legítima, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colegiado, portanto, dele tomo conhecimento.

I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

No presente Recurso, alegou a Autuada nulidade do Acórdão recorrido, com base no argumento de que houve evidente cerceamento do direito de defesa e violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material, pois não foi realizado o teste de cromatografia gasosa, para aferir a concentração de isômeros no produto em questão, prova pericial indispensável para a verificação do correto enquadramento do mencionado produto químico na posição específica demonstrada pela Recorrente (código NCM 2915.90.90).

Não procede a alegação da Recorrente. No âmbito processual e, em especial, no processo administrativo fiscal, a prova tem por finalidade o convencimento do julgador acerca dos fatos controvertidos submetidos a julgamento. Portanto, é autoridade julgadora a destinatária por excelência da prova produzida nos autos.

No que tange a prova pericial, é sabido que ela destina-se ao esclarecimento de questão de natureza técnica relevante para a atividade de julgamento. Tal prova somente é realizada quando há necessidade de elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados.

Não se deve olvidar que o art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal federal (PAF), com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, faculta a autoridade julgadora de primeira instância determinar a realização de perícia somente quando entendê-la necessária.

No mesmo sentido, dispõe o art. 29 do PAF que a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção, podendo determinar as diligências ou perícias que entender necessárias.

No presente caso, tendo em conta que a Fiscalizada não formulou pedido perícia perante a autoridade de julgadora de primeiro, esta no uso das suas prerrogativas, presumivelmente convencida de que as provas coligidas aos autos eram suficientes para o julgamento da controvérsia, não determinou a realização da prova pericial reclamada pela Recorrente.

Dessa forma, penso que o Acórdão recorrido foi proferido com estrita observância dos procedimentos legais que regem o processo administrativo fiscal, logo, sem fundamento o alegado cerceamento do direito de defesa. Também pelas razões entendo que não houve qualquer violação aos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório.

Com essas considerações, rejeito a presente preliminar de nulidade.

Do pedido de diligência solicitado.

No presente Recurso, requereu Autuada a conversão do julgamento em diligência para fim de análise do percentual de isômeros contidos na fórmula do produto em questão e, em decorrência, aditados os Laudos Periciais colacionados aos autos.

De acordo com inciso IV do art. 16 do PAF, os pedidos de diligências ou perícias que sujeito passivo pretendam sejam efetuadas devem ser formuladas na fase de impugnação, precluindo o direito de formulá-las em outro momento processual.

Na fase recursal, em consonância com o disposto no art. 29 do PAF, somente se entender necessária, a autoridade julgadora poderá determinar realização de diligência.

No presente caso, considero desnecessária a realização da diligência pleiteado. Entendo que os esclarecimentos pretendidos pela Recorrente nada acrescentariam às conclusões que constam dos Laudos Técnicos colacionados aos autos, os quais, cabe destacar, foram elaborados por entidade credenciada e portadora de notória competência técnica na matéria.

Dessa forma, proponho o indeferimento da diligência solicitada, por considerá-la prescindível para a solução da presente controvérsia, posto que os elementos probatórios acostados aos autos são suficientes para este julgador firmar seu convencimento a respeito da matéria fática, concernente a identificação do produto químico em questão.

II- DO MÉRITO

Em relação ao mérito, alegou a Recorrente, em síntese o seguinte: a) impossibilidade de revisão do despacho aduaneiro, em razão da mudança do critério jurídico de classificação das mercadorias; b) era incorreta a classificação fiscal atribuída ao produto pela Fiscalização; e c) inaplicabilidade das penalidades pelo indevido enquadramento tarifário, posto que não ficou caracterizada qualquer infração, haja vista que produto importado fora devidamente descrito e identificado pela Recorrente nas respectivas DI.

II.1- Da Mudança de Critério Jurídico: Prejudicial de Mérito.

Alegou a Autuada que a concordância do Fisco, no momento do desembaraço aduaneiro, com a classificação fiscal informada na DI, por força do art. 146 do CTN, estaria impossibilitado de posteriormente adotar um outro critério jurídico, com vista a alteração do enquadramento tarifário do produto na NCM.

Trata-se de novo argumento de defesa não suscitado na fase impugnatória, portanto, sem que tenha sido apreciado pela autoridade julgadora de primeira instância.

Assim, tratando-se de um novo fundamento de defesa, portanto, não aduzido na fase de impugnação, em princípio ele não poderia ser conhecido nesta fase de julgamento, em face da preclusão estabelecida no art. 17 do PAF.

Porém, por se tratar de matéria de ordem pública, insuscetível de preclusão consumativa, não me negarei conhecê-la nesta fase de julgamento.

Previamente, a análise do argumento trazido pela Recorrente, é oportuno fazer uma rápida digressão acerca do instituto da mudança de critério jurídico, denominado pela doutrina de princípio da proteção da confiança.

No âmbito tributário, o citado princípio encontra-se previsto no art. 146 do CTN. Sendo assim, recomenda a boa doutrina que o primeiro passo para a sua adequada compreensão consiste em abordá-lo tendo em conta o conteúdo veiculado no citado preceito legal. Seguindo essa diretriz, passo a transcrevê-lo:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (grifos não originais)

Transparece com clareza que a modificação critério jurídico em apreço está relacionado a prévio ato de lançamento tributário da alçada autoridade administrativa, portanto, trata-se de lançamento de ofício, evidentemente. Além dessa condição essencial, a alteração do critério jurídico anterior deva ser efetivada por meio de ato de autoridade administrativa (ato de ofício) ou de decisão administrativa ou judicial (ato de jurisdição), e que tanto um quanto o outro refiram-se a um mesmo sujeito passivo da relação jurídico tributária.

Em suma, três são condições que deverão ser atendidas para que haja a configuração da mudança do critério jurídico, no âmbito do lançamento tributário, a saber:

- a) a primeira: haja um prévio ato de lançamento de ofício, em que a autoridade administrativa tenha adotado um determinado critério jurídico;
- b) a segunda: a modificação do critério jurídico anteriormente aplicado seja introduzida pela autoridade administrativa (mediante ato de ofício) ou pelo órgão julgador administrativo ou judicial (por meio de decisão administrativa ou judicial); e
- c) a terceira: tanto o ato de lançamento quanto o ato de ofício e as decisões administrativa e judicial refiram-se a um mesmo sujeito passivo.

No caso presente, tenho que não se verificou nenhuma das condições, pois, a primeira delas, somente veio acontecer com a realização dos presentes lançamentos, mediante manifestação expressa da autoridade fiscal acerca do correto enquadramento tarifário dos produtos na NCM. Até então, a classificação fiscal e, por conseguinte, o critério jurídico adotado para estabelecê-la foram, exclusivamente, da iniciativa da Autuada, ora Recorrente.

Não é demais lembrar que, nos termos do § 1º do art. 27 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), o procedimento de classificação fiscal de mercadoria se divide em duas fases distintas, a saber: a) **a fase de identificação física**, com a especificação de todos os aspectos técnicos relevantes para o enquadramento do produto nos códigos da NCM (fase técnica); e b) **a fase de enquadramento do produto nos códigos da NCM**, realizada em consonância com as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI-SH) e a Regra Geral Complementar (RGC-1), vigentes data da ocorrência dos fatos geradores, com subsídio nos esclarecimentos contidos nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) (fase jurídica).

Nesse diapasão, cabe esclarecer que antes da conclusão do despacho aduaneiro, mediante ciência ao contribuinte do resultado do procedimento revisão aduaneira, o critério jurídico utilizado para a classificação fiscal do produto é aquele adotado pelo próprio importador, pois, como é de sabença, é da incumbência do Importador a elaboração da Declaração de Importação (DI) e, conseqüentemente, a responsabilidade pelo conteúdo das informações nela inseridas, incluindo, as atinentes à identificação e classificação fiscal da mercadoria.

Assim, somente após a homologação expressa, pela autoridade fiscal, do procedimento consubstanciado no despacho aduaneiro, é que se poderá falar em critério jurídico adotado pela Fiscalização. O simples ato de desembaraço aduaneiro, que consiste na liberação da mercadoria, encerrando a fase de conferência aduaneira, por óbvio, não tem a mesma natureza jurídica do ato de homologação expressa realizada no âmbito do lançamento por homologação (art. 150 do CTN).

Com efeito, até a conclusão da fase de conferência aduaneira, com o ato de desembaraço aduaneiro, a atividade de classificação fiscal, valoração aduaneira, apuração e recolhimento dos tributos devidos etc, foram todos eles realizados pelo importador, atividade exercida anteriormente ao início do despacho aduaneiro, portanto, sem qualquer participação da Fiscalização aduaneira.

Além disso, ainda que na fase de conferência aduaneira, a autoridade fiscal tenha poderes para alterar as informações prestadas pelo importador, em raríssimas oportunidades ela expressamente homologa a classificação fiscal adotada pelo importador. Na grande maioria das vezes, em face das peculiaridades do procedimento, que exige rapidez na liberação da mercadoria, sequer a autoridade fiscal toma conhecimento do desembaraço aduaneiro, podendo ocorrer até o desembaraço automático, sem a interveniência da autoridade fiscal.

Na prática, esta situação passou a ser a regra, a partir da implantação do Siscomex importação, em 01/01/1997, quando, em conformidade com disposto no art. 504 do RA/2002, a conferência aduaneira passou a ser realizada por amostragem (art. 508 do RA/2002), mediante a seleção da DI para um dos seguintes canais: **verde, amarelo, vermelho e cinza**.

É cediço que, dependendo do tipo de canal de seleção, é totalmente ausente a participação da autoridade fiscal na fase de conferência aduaneira. Neste sentido, dispõe o art. 20¹ da Instrução Normativa SRF 206, de 25 de setembro de 2002.

¹ "Art. 20. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira: (Revogado pela IN SRF nº 680, de 02/10/2006)

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido nos arts. 65 a 69".

Nessas circunstâncias, querer equipara o ato de desembaraço aduaneiro ao ato de homologação expressa da atividade de lançamento, parece-me um sem sentido (um *nonsense*).

Na verdade, somente quando a autoridade fiscal se pronuncia de modo expreso sobre a classificação fiscal adotada pelo importador, no meu entendimento, estará configurada a fixação de um critério jurídico da Administração tributária, o que, regra geral, concretiza-se com o ato de revisão aduaneira.

Sem tal manifestação, enquanto não precluso o direito de o Fisco realizar o lançamento, mediante procedimento de revisão aduaneira, definido pelo art. 54² do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, a autoridade fiscal poderá rever a classificação fiscal adotada pelo importador e, se apurada diferença de crédito tributário a maior, deverá proceder ao lançamento de eventual diferença de crédito tributário apurada, com supedâneo nos incisos I, IV, V e VIII do art. 149 do CTN, conforme o caso.

Como não há notícias nos autos de que houve prévio lançamento de ofício ou homologação expressa da atividade de lançamento, relativamente aos despachos aduaneiros objeto da presente autuação, fica cabalmente demonstrada a improcedência da alegação de que houve mudança de critério jurídico no caso em tela.

Ao contrário. Consta da Descrição dos Fatos que integra o presente Auto de Infração (fl. 03), que Autoridade Fiscal, ainda na fase de conferência física, portanto, previamente ao desembaraço aduaneiro, retirou amostra do produto, para ser submetida à identificação do Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami (Labana).

Na pendência do resultado, mediante Termo de Responsabilidade consignado nas respectivas DI (fls. 23 e 36/37), a Autuada deixou expreso que estava ciente de que a homologação do lançamento somente se consumaria após a conclusão dos trabalhos de auditoria, assumindo ainda a responsabilidade pelo recolhimento de eventual tributos e multas que fossem afinal apurados.

Dessa forma, fica cabalmente demonstrado que não houve homologação expressa da atividade de lançamento realizada pela Importadora, nem tampouco concordância com o critério de classificação do produto por ela adotado na DI.

Na verdade, contrariando o alegado pela Recorrente, em nenhuma fase do despacho aduaneiro a Autoridade Fiscal manifestou a sua concordância com o critério de classificação fiscal adotado pelo Importadora. Os documentos colacionadas aos autos, como já mencionado, demonstram exatamente o contrário.

Com tais considerações, tenho por improcedente a alegação de que houve mudança de critério jurídico no caso vertente.

II.2- Da Classificação Fiscal do Produto de Nome Comercial “Glydexx N-10”.

Nos presentes autos, é incontroverso que o código tarifário 3824.90.27 da NCM, atribuído ao produto nas respectivas DI, era incorreto, conforme expressamente reconhece a Recorrente.

² 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)

O ponto fulcral da presente controvérsia diz respeito ao correto código tarifário em que se enquadra o produto em destaque, ou seja, no código NCM 2915.90.90, defendido pela Recorrente, ou NCM 3824.90.29, determinado pela Fiscalização.

Segundo a Recorrente, o produto em destaque somente poderia ser classificado no Capítulo 38 da NCM, caso possuísse menos de 90% de um determinado isômero, fato que não foi levado em consideração pela prova técnica realizada. Neste sentido, alegou que, em função da concentração de isômeros e tendo conta o disposto na Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI-SH) nº 3 “a”, o citado produto poderia ser classificado no código NCM 2915.90.90, por ser mais específico.

Por outro lado, com base nas conclusões apresentadas nos Laudos de Análise de fls. 28/29 e 41/42, a Fiscalização enquadrou do referido produto no código 3824.90.29 da NCM, sob o argumento de que ele seria uma **“Mistura de Reação constituída de Ésteres Glicídílicos de Ácido Carboxílicos Saturados e Ramificados, com predominância do Ácido com 10 Carbonos (Ácido Neodecanóico; Ácido Versático), na forma líquida”**.

Por sua vez, a Turma de Julgamento de primeiro grau decidiu que o enquadramento correto do produto era no código NCM 3824.90.29, atribuído pela Fiscalização.

No que tange a identificação do produto, por falta de qualquer outro elemento probatória que infirmem as conclusões constantes dos Laudos Técnicos oficiais colacionados aos autos, com suporte no *caput* do art. 30 do PAF, tenho que o que produto em tela trata-se de uma de uma **mistura de ésteres glicídílicos de ácido carboxílicos saturados e ramificados**.

Por outro lado, penso que as alegações da Recorrente, relacionadas com a concentração de isômeros, por não estar amparada em qualquer publicação de natureza técnica ou científica, não tem qualquer relevância com vista à identificação do produto em destaque.

Assim, superada a questão de natureza técnica. Passo a analisar o aspecto jurídico da contenda, consistente no enquadramento do produto no código correto da NCM. Nesta etapa, utilizarei dos critérios de classificação contidos nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI-SH) e na Regra Geral Complementar (RGC-1) da NCM, e ainda, se necessário, nos esclarecimentos apresentados nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

No que tange ao aspecto jurídico da classificação, a RGI-SH nº 1 traça o caminho geral a ser seguido, ao dispor que para efeitos legais ou jurídicos, “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”.

Assim, de acordo com o teor da RGI-SH nº 1, o primeiro critério para enquadramento do produto em um dos códigos da NCM tem por base o texto das posições e das notas de seção e de capítulo. O recurso aos critérios de classificação estabelecidos nas demais Regras Gerais Interpretativas somente será utilizado em caráter subsidiário e desde que não sejam contrários aos textos das referidas posições e notas, deixando claro que os dizeres das posições e das notas de seção ou de capítulo prevalecem, para fim de determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração.

Tendo em conta o asseverado, passo a analisar os textos das posições 2915 e 3824, bem como dos respectivos desdobramentos, até os códigos da NCM 2915.90.90 e 3824.90.29, respectivamente defendidos pela Recorrente e pela Fiscalização, que seguem transcritos:

29.15- ÁCIDOS MONOCARBOXÍLICOS ACÍCLICOS SATURADOS E SEUS ANIDRIDOS, HALOGENETOS, PERÓXIDOS E PERÁCIDOS; SEUS DERIVADOS HALOGENADOS, SULFONADOS, NITRADOS OU NITROSADOS.

2915.90 - Outros

2915.90.90 - Outros

38.24- 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.

3824.90 - Outros

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

3824.90.29 - Outros

De acordo com Nota 1 “a”³ do Capítulo 29 da NCM, as posições deste Capítulo apenas compreendem os compostos orgânicos de constituição química definida apresentados isoladamente.

Segundo os citados Laudos Técnicos oficiais, o produto em destaque não seria um “**composto de constituição química definida**”. Logo, com base na RGI-SH nº 1 e tendo em conta o teor da mencionada Nota, tenho que o produto em tela não integra o Capítulo 29 e, por conseguinte, o código 2915.90.90 da NCM.

Por falta de posição mais específica do Capítulo 38, chego a conclusão que o citado produto melhor se enquadra na posição 38.24 da NCM. No âmbito dessa posição, por falta de subposição mais específica, o mencionado produto inclui-se na subposição 3824.90.

Tratando-se de uma mistura de ésteres glicídicos derivados de ácidos carboxílicos, o texto do item 3824.90.2 contém a melhor descrição para o produto. Por fim, na ausência de subitem específico, o citado produto enquadra-se no código NCM 3824.90.29 - Outros.

Dessa forma, com base nas RGI-SH nº 1, combinado com disposto na Nota 1 “a” do Capítulo 29 da NCM, tenho que o produto em destaque, na falta de código específico,

³ "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; (...)"

classifica-se no código 3824.90.29 da NCM, que corresponde ao mesmo código atribuído pela Fiscalização.

II.3- Das Multas Aplicadas

Em relação às multas aplicadas, alegou a Recorrente que, ainda que fosse considerada errônea a classificação fiscal por ela defendida, as multas aplicadas não seriam devidas, pois não havia motivos para aplicação de tais penalidades, porque agiu sem dolo ou má-fé, uma vez que descrevera corretamente o produto na citada DI. Aduziu ainda que tal procedimento estava em sintonia com o entendimento exarado nos Atos Declaratórios Normativos (ADN) Cosit nº10, de 16 de janeiro de 1997, e nº 12, de 21 de janeiro de 1997.

Da multa por falta de licenciamento.

Inicialmente, é oportuno esclarecer que a multa que sanciona a infração administrativa ao controle das importações consistente na falta de Licença de Importação (LI), documento substituto da Guia de Importação (GI), encontra-se prevista na alínea “b” do inciso I do art. 169 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 6.562/78, a seguir transcrita:

Art.169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações:

I - importar mercadorias do exterior:

(...)

b) sem Guia de Importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais: (Incluída pela Lei nº 6.562, de 1978)

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

(...) (grifos não originais).

Com a implantação do Sistema Integrado do Comércio Exterior (Siscomex) – Módulo Importação, todo o controle aduaneiro, administrativo e cambial das importações brasileiras passou a ser realizado no âmbito do referido Sistema, em que a GI foi substituída pela LI, passando este último a ser o novo documento base do controle administrativo das importações, conforme estabelecido no § 1º do art. 6º⁴ do Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992.

Nas datas em que ocorreram as operações de importação objeto da presente autuação (22/05/2001 e 17/05/2002), a matéria estava disciplinada nos arts. 7º a 9º da Portaria Secex nº 21, de 1996, a seguir transcritos:

⁴ "Art. 6º As informações relativas às operações de comércio exterior, necessárias ao exercício das atividades referidas no art. 2º, serão processadas exclusivamente por intermédio do SISCOMEX, a partir da data de sua implantação.

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

Art. 7º O licenciamento das importações ocorrerá de forma automática e não automática e será efetuado por meio do SISCOMEX.

(...)

Art. 8º Nos casos de licenciamento automático, as informações de que trata o artigo anterior deverão ser prestadas no Sistema em conjunto com as informações exigidas para a formulação da declaração para fins de despacho aduaneiro da mercadoria.

Art. 9º Nas importações sujeitas a licenciamento não automático, o importador deverá prestar no Sistema as informações a que se refere o art. 8º, previamente ao embarque da mercadoria no exterior ou antes do despacho aduaneiro, conforme o caso. (grifos não originais)

De acordo com o novo regime, as operações de importação passaram a ser submetidas a duas modalidades de licenciamento: **o automático e o não automático**. Na primeira modalidade era dispensada a emissão da LI e a anuência prévia dos Órgão intervenientes no comércio exterior, enquanto que na segunda, tanto a anuência prévia dos referidos Órgão como a emissão da LI eram sempre exigidas.

Em suma, na vigência do referido regime de licenciamento, somente o produto sujeito a licenciamento não automático estava sujeito a controle administrativo e ao respectivo licenciamento.

Analisando o item 002 da Descrição dos Fatos do Auto de Infração em apreço (fl. 04), verifica-se que não foi informado o tipo de licenciamento ou controle administrativo a que estava sujeito o produto identificado e reclassificado para o código NCM 3824.90.29, limitando-se a autoridade fiscal em asseverar que o motivo da aplicação da presente penalidade decorreria da alteração da classificação fiscal, conjugado com a situação de o produto não ter sido corretamente descrito na DI, com todos os elementos necessários a identificação e ao enquadramento tarifário.

Em outras palavras, segundo a Autoridade Fiscal, independentemente do tipo de licenciamento exigido, o erro no enquadramento tarifário, aliado a descrição incompleta do produto na DI, constituía motivo suficiente para a aplicação da presente penalidade.

Discordo. No meu entendimento, apenas a operação de importação ou produto importado sujeito a licenciamento não automático, realizada sem amparo em LI, configura importação sem LI, conduta típica da infração sujeita a penalidade em apreço.

Cabe ressaltar que na data do registro das referidas DI, a obrigatoriedade de emissão de LI somente existia para a operação ou produto sujeito a licenciamento não automático. Se o licenciamento fosse automático, era dispensada a emissão desse documento. Nessa circunstância, a materialização da infração por falta de LI seria impossível.

Tendo em conta esse entendimento, compulsei o Anexo II do Comunicado Decex nº 37, de 1997, vigente na data da realização da operação de importação em tela, e constatei que o produto objeto da presente autuação estava sujeito a licenciamento automático, logo, a sua importação estava dispensada da emissão de LI.

Com base nessa constatação, entendo que, no caso em tela, não houve a apontada infração administrativa ao controle das importações, caracterizada pela falta de LI,

pois a permissão da importação do mencionado produto não dependia da emissão do citado documento.

Dessa forma, fica cabalmente demonstrado que, no presente caso, a conduta praticada pela Importadora não se subsume à hipótese fática da infração em apreço. Portanto, indevida a aplicação da penalidade em destaque.

Da multa por classificação fiscal incorreta.

A previsão legal da penalidade em epígrafe está assim descrita no inciso I do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto 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;

(...)

No presente caso, a própria Recorrente reconhece que houve erro de classificação fiscal do produto importado.

Dessa forma, é de fácil ilação que a referida infração encontra-se devidamente caracterizada, haja vista que o erro de classificação apontado no presente Auto de Infração subsume-se perfeitamente a hipótese fática prevista no citado preceito legal.

Por tais razões, considero procedente a aplicação da presente penalidade.

Da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

No que concerne a aplicação da multa de ofício em epígrafe, alegou a Recorrente que não existiria fundamento jurídico para sua aplicação, pois o produto foi corretamente descrito na DI e não ficou comprovado dolo ou má-fé da sua parte, estando o caso vertente, em conformidade com o entendimento exarado no item 1⁵ do ADN Cosit nº 10, de 16 de janeiro de 1997.

Assiste à Recorrente. As hipóteses de exclusão da multa de ofício, por classificação tarifária errônea (ou declaração inexata), estavam previstas no item 1 do ADN nº

⁵ O item 1 do referido ADN tem a seguinte redação: " 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 punível com as multas previstas no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a classificação tarifária errônea ou a indicação indevida de destaque (ex), desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

10, de 1997⁶, e exigia o atendimento das seguintes condições: (i) que o produto estivesse corretamente descrito na DI, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e (ii) que não se constatasse, intuito doloso ou má-fé por parte do declarante.

Analisando a Adição 001 das citadas DI (fls. 21 e 33), tenho que a “Descrição Detalhada da Mercadoria” nelas consignadas atende plenamente a primeira condição, uma vez o citado produto, descrito como “ESTER GLICIDICO DERIVADO DE ACIDO CARBOXILICO COM 10 ÁTOMOS DE CARBONO - GLAYDEXX N-10”, apresenta todos os elementos necessários à identificação e ao enquadramento no novo código tarifário. Ademais, não ficou comprovado nos autos que tenha havido intuito doloso ou má-fé da Importadora.

Além disso, comparando a descrição do produto nas citadas DI com aquela consignada nos citados Laudos Técnicos, observa-se que não houve discrepância alguma na identificação do produto em questão.

Dessa forma, fica demonstrado que foram perfeitamente atendidas as condições estabelecidas no ADN nº 10, de 1997, portanto, indevida a aplicação da presente penalidade.

III - DA CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso, para excluir a exigência da multa por falta de LI e das multas de ofício de 75% (setenta cinco por cento).

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

⁶ Revogado em 11/09/2002, por intermédio do Ato Declaratório Interpretativo do Secretário da Receita Federal (ADI SRF) nº 13, de 10/09/2002.