



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

Processo n° 11131.720080/2013-77
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3801-005.231 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO
Recorrente TECNO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COMPUTADORES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2011

REVISÃO ADUANEIRA. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO.

A revisão aduaneira que implique em alteração da classificação fiscal antes adotada não constitui alteração do critério jurídico adotado no fato gerador da obrigação tributária concernente à importação de mercadorias, tendo em vista a existência de previsão legal e a inexistência de lançamento tributário por ocasião do despacho aduaneiro.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Cássio Chapo que dava provimento.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Marcos Antônio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Sérgio Celani, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira e Cássio Schappo.

Relatório

Adoto parcialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

O presente processo refere-se aos Autos de Infração de fls.1394/1418, acompanhado do Relatório Fiscal de fls. 1419/1436, lavrados para exigência da multa por erro de classificação tarifária, da multa substitutiva da pena de perdimento de mercadoria, do IPI acrescidos dos juros de mora e multa de ofício, totalizando um crédito tributário exigível no valor de R\$177.371,43.

Segundo relato da fiscalização foram as seguintes infrações praticadas pela importadora:

1- Mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul:

A autuada importou através das DI's relacionadas às fls.1396/1397, 13.724 placas de microprocessadores concebidas para máquinas automáticas de processamento de dados, conhecidas comercialmente como "processadores ou CPU", classificando-as no código da NCM 8542.31.20.

A descrição constante das invoices instrutivas das DI's feita pelo importador pelo nome comercial dos produtos importados e reiterada nas notas fiscais de vendas apresentadas pela empresa fiscalizada identifica perfeitamente os produtos importados como placas de microprocessadores para máquinas automáticas de processamento de dados (fls. 134/91 e 1275/1278).

Os circuitos integrados eletrônicos de processadores e controladores, mesmo combinados com memórias, conversores, circuitos lógicos, amplificadores, circuitos temporizadores e de sincronização, ou outros circuitos, montados, próprios para montagem em superfície (SMD - "Surface Mounted Device") se classificam no código tarifário da NCM 8542.31.20, nos termos do Anexo I da Resolução Camex n.º 43/2006 e Notas 8-b do Capítulo 85 da TEC/Sistema Harmonizado e Explicativa da posição 85.42.

As características técnicas dos processadores ou CPU importados de diversos modelos do fabricante INTEL, assinalados na Tabela I (fls. 1274/1278), evidenciam que os mesmos não são simples circuitos integrados eletrônicos, mas sim, placas de circuitos impressos montadas com componentes eletrônicos, ou seja, compostos por um conjunto de componentes eletrônicos e outros materiais, conforme relacionados pelos fabricantes, encapsulados em um mesmo "package", formando a placa de microprocessamento, Portanto, esses produtos não se

classificam na posição 85.42. Apenas o núcleo ou os núcleos desses processadores por serem circuitos integrados eletrônicos, isoladamente, poderiam se classificar na posição 8542 da NCM.

Sendo os processadores importados aqui tratados placas de microprocessadores (Tabela I) constituídas por um ou mais circuitos impressos montados com componentes eletrônicos, com destinação específica para máquinas automáticas de processamento de dados (fls. 492/506, docs 10 e 11), nos termos da Regra Geral Interpretativa n.º 1 (RGI-1) combinado com a Nota Explicativa da posição 8534 e a Nota 2 da Seção XVI do Sistema Harmonizado (SH), classificam-se na posição tarifária 8473 da TEC.

Nos termos da RGI-6 combinada com a nota 5-A do capítulo 84 da TEC, os produtos comercialmente conhecidos como "processadores" se classificam na subposição 8473.30 da NCM - Partes e acessórios das máquinas da posição 84.71.

A classificação dos microprocessadores na subposição 8473.30 se fundamenta ainda no parecer de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado, da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), constante do Anexo Único da Instrução Normativa RFB n.º 873/2008 que têm força vinculante e constitui elemento subsidiário para a classificação de mercadorias com características semelhantes ou idênticas às neles contidas e dispõe sobre microprocessadores utilizados em máquinas de processamento de dados.

Por fim, conforme a RGC-1, os "processadores" se classificam no item tarifário da NCM 8473.30.4- Circuitos impressos com componentes elétricos ou eletrônicos, montados, e no subitem 8473.30.43 ou 8473.30.49. O enquadramento no primeiro código tarifário se o processador possuir dispositivo de dissipação de calor e no último, caso não possua dispositivo de dissipação de calor, até 31/11/2010.

A partir de 01/01/2011, com a entrada em vigor da Resolução Camex n.º 84/2010, que alterou o texto do subitem 8473.30.43, os processadores ou CPU para máquinas de processamento de dados passaram a ser classificados nesse código tarifário, possuindo ou não dispositivo de dissipação de calor na mesma embalagem.

A importadora, quando intimada, informou que estes modelos de microprocessadores não possuem dissipador de calor, todavia segundo fichas técnicas dos processadores INTEL de mesmo modelo dos importados e constantes do sítio da INTEL na rede mundial de computadores, esses produtos são compostos por Integrated Heat Spreader (IHS), que são dispositivos de dissipação de calor. Contrariando as informações prestadas pela IBYTE, também os modelos 13, 15, 17 e T6600, dispõem de dispositivo de dissipação de calor - Integrated Heat Spreader (IHS).

Diante do exposto, as placas de microprocessadores para máquinas automáticas de processamento com dispositivo de dissipação de calor, conhecidas comercialmente como "microprocessadores ou CPU" dos fabricantes INTEL se classificam na NCM 8473.30.43.

A classificação de mercadorias em código tarifário da TEC/NCM errôneo constitui infração penalizada com a multa prevista no inciso I do artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

2- Descumprimento de condição para usufruto de isenção de IPI:

As vinte e uma operações assinaladas na Tabela I foram realizadas com suspensão do IPI ao amparo do art. 11, § 2º da IN nº RFB 948/2009 c/c o § 1º-C do art. 4º da Lei nº 8.248/1991. Nos termos do § 1º, art. 2º e Anexo do Decreto nº 5.906/2006 I, os bens enquadrados nas posições tarifárias 8542 e 8473 da TEC são considerados bens de informática para fins da isenção/suspensão do IPI de que trata a Lei nº 8.248/1991.

Os §§ 2º e 3º do art. 11 da IN RFB nº 948/2009 impõe como condição para a suspensão do IPI, a informação prévia à RFB dos produtos que serão importados e os que elabora e a apresentação no registro da DI da comprovação dessa informação prévia à RFB. No campo complementar das DI efetuadas com suspensão do IPI assinaladas na tabela I foi indicado o processo MF nº 10380.008821/2009-67 como a informação exigida para gozo dessa suspensão de imposto.

Às fls. 04 e 135 do processo MF nº 10380.008821/2009-67, a IBYTE informou previamente à RFB que iria importar processadores classificados no código tarifário 8542.31.20 da NCM com suspensão do IPI.

Ocorre que esses processadores importados com suspensão do IPI foram classificados pelo importador incorretamente no código tarifário 8542.31.20 da NCM/TEC, conforme explicitado acima. E essa posição tarifária incorreta foi a que identificou o produto na informação prestada previamente à RFB como cumprimento para condição do gozo desse benefício de isenção de IPI.

Assim sendo, o reenquadramento tarifário dos produtos importados com suspensão assinalados na tabela I do código tarifário 8542.31.20 para o 8473.30.43 da NCM/TEC, configura o descumprimento da condição para fruição da suspensão do IPI na importação desses bens, tendo em vista que a informação prévia prestada à RFB identifica produto classificado em código tarifário diverso ao do efetivamente importado.

Por esta razão são exigíveis os tributos suspensos.

3- Falsidade da invoice instrutiva e da prestação de informação inexata ou incorreta na DI:

Os processadores denominados CORE I3 são fabricados pela INTEL, conforme consta no sítio na rede mundial de computadores da INTEL e em outros sítios. Entretanto na adição 001 da DI nº 11/0714118-6 consta que os processadores INTEL CORE I3-540 importados teriam sido fabricados pela HEWLETT PACKARD - HP. A invoice X938335 da TECH DATA instrutiva da DI discrimina 500 unidades de LA BOX CORE I3-54Q com peso de 159 kg HTS COPE 8473.30.11.80, do fabricante HEWLETT PACKARD - HP.

O fato das invoices nº X938335 (fls. 271) e D088160 (fls. 161) em nome da TECH DATA instrutivas da DI nº 11/0714118-6/001 e 09/0108921-9/001 não discriminarem adequadamente os processadores ("LA BOX CORE I3-540" e "LA BOXED CELERON 430") e trazerem peso unitário dos processadores CORE I3-540 e CELERON mais de nove vezes superior a produto idêntico ou semelhante importado pela própria IBYTE, em outras DI de outros exportadores, além da primeira invoice mencionar fabricante errôneo reconhecido na própria descrição do produto na DI, revela a inidoneidade dessas invoices.

Destacamos ainda que essas invoices são tituladas de "Routed Expor Transaction" que numa tradução livre significa "Operação de Exportação Roteada", sendo que esse título foi escrito incorretamente (Doc. 13). O título correto é "Routed Export Transaction". Além disso, segundo pesquisas na rede mundial de computadores, em uma "Routed Export Transaction" o incoterms tem que ser sempre EX WORKS. Sendo que as duas invoices estipulam o incoterms FOB.

Desta forma, a falsidade dessas invoices é corroborada pela diferença visual das assinaturas do mesmo signatário e pela grafia incorreta do título "Routed Expor_Transaction" nelas apostas e por discriminarem incoterms incompatível com a Operação de Exportação Roteada.

Esta irregularidade caracteriza infração à legislação aduaneira definida como Dano ao Erário, nos termos do art. 689, VI, do Decreto n.º 6.759/20029, punível com o perdimento das mercadorias e, como não foram localizadas, a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas, consoante o art. 23, inciso IV e § 1º do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, combinado com o art. 105, inciso VI do Decreto-Lei n.º 37/1966 e art. 59 da Lei n.º 10.637/2002.

A fiscalização, ainda, identificando a inexistência de informação prestada na DI nº 11/0714118-6 tendo em vista a informação de fabricante dos processadores importados no campo próprio da DI diverso ao real, ainda que o fabricante correto tenha sido informado no campo de descrição da DI, aplicou a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria prevista no art. 84 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2002 c/c o § 1º do art. 69, §§ 1º e 2º do art. 69 da Lei n.º 10.833/2003.

No entanto, ainda que tenha sido constatada a ocorrência de duas infrações puníveis com a multa de 1% sobre o valor da

mercadoria, prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2002 c/c o §1º do art. 69 da Lei nº 10.833/2003, em razão da classificação fiscal e da inexatidão da prestação da informação do fabricante dos microprocessadores importados em campo próprio da DI, consoante o disposto no §3º do art. 711 do Decreto nº 6.759/2009, foi aplicada somente uma vez.

Intimada da autuação, a interessada apresentou impugnação e documentos comprobatórios às fls. 1441/1600, alegando, em síntese, o que segue:

1- Da correta classificação das placas de microprocessadores no código tarifário da TEC 8542.31.20 e o direito à suspensão do IPI:

A classificação das placas de microprocessadores nas NCM 8542.31.20 ou 8542.31.90, até dezembro de 2009, era aceita sem nenhuma restrição ou "dúvida" por parte das empresas e da receita. Em diversos processos de "Canal Vermelho" a Receita Federal liberou a mercadoria nas NCM adotadas, ou seja, nas NCM 8542.31.20 ou 8542.31.90.

Ocorre que na Solução de Consulta 4 a Receita Federal no Estado de Minas Gerais, definiu que os Processadores utilizados em computadores que possuam sistema de dissipação de calor são classificados na NCM 8473.30.43. O entendimento da RFB é de que os processadores que possuam sistema de dissipação de calor nativo ou acompanhados na mesma embalagem, deveriam se classificar na NCM 8473.30.43 e aqueles que não possuam ou não tenham sido importados em conjunto com tal sistema deveriam se classificar na NCM 8473.30.49.

Somente a partir de 01 de janeiro de 2011, com a publicação da Resolução CAMEX 47/2010, foi alterado o texto da NCM 8473.30.43. Os processadores com ou sem dissipador de calor passam a ser classificados nesta NCM.

A fiscalização revisou as importações realizadas no período de 01/01/2008 a 30/11/2011, então o período compreendido entre 01/01/2008 a 31/12/2010, não cabe à Receita Federal imputar aos contribuintes nenhuma cobrança de multa em decorrência da utilização do NCM 8542.31.20, visto que reiteradamente esse era o mesmo entendimento utilizado pela própria Receita Federal para a classificação desses produtos.

No período compreendido entre 01/01/2011 a 30/11/2011, quando já estava em vigor os ditames da Resolução CAMEX 47/2010, onde foi alterado o texto da NCM 8473.30.43 e os processadores com ou sem dissipador de calor passam a ser classificados nesta NCM, a Receita Federal manteve a liberação das DI da Impugnante, no ato do desembaraço aduaneiro, com a utilização da NCM 8542.31.20, não cabendo nenhuma revisão posterior para dar novo enquadramento de NCM para o mesmo produto.

A mudança NCM empregada em um produto após seu devido desembaraço constitui mudança de critério jurídico, o que não é permitido no ordenamento jurídico nos termos da Súmula 227 do extinto TFR. Junta, também, acórdãos proferidos pelo STJ quanto à matéria.

O art. 146 do CTN é expresso ao não admitir a revisão de lançamento em caso de mudança de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa, sendo autorizada somente para os fatos geradores ocorridos posteriormente a sua introdução.

Entende que uma vez concluído o desembaraço aduaneiro, o lançamento fiscal torna-se definitivo, sendo que qualquer alteração posterior deve seguir as regras dos artigos 145 e 149 do CTN, o que não ocorre no caso concreto.

Não cabendo a reclassificação da NCM dos produtos importados, por via de consequência cabe a Impugnante o direito a isenção do IPI, nos termos apregoados na IN RFB n.º 948/2009.

Note-se que a exigência legal para a concessão do benefício da suspensão do IPI não é condicionada a qualquer classificação de NCM de produtos, mas tão somente a informação, por parte do importador, dos produtos que elabora e as partes e peças que irá adquirir nos mercados internos e externos. E tal exigência foi prontamente cumprida, conforme comprovam os documentos anexos.

2- Da aplicação indevida da penalidade de perdimento de mercadoria:

Preliminar: Aborda a duplicidade de autuação em relação à DI n.º 11/07141186-001, que já estaria sendo exigida a multa de conversão da pena de perdimento em outro processo, o qual junta cópia às fls. 1496/1526.

Outra preliminar acusada é quanto à sujeição passiva. As DI's n.ºs 11/0714118-6 e 09/0108921-9/001 foram registradas pela filial, cujo CNPJ é 07.272.825/0004-57.

Por estas razões e por infringência ao art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, a autuação é nula.

Mérito: A Auditora se equivocou ao concluir pelo erro no preenchimento das invoices no tocante ao peso unitário dos produtos ali indicados.

Fabricantes de processadores como AMD e Intel vendem grande maioria dos processadores que produzem para fabricantes de equipamentos originais. Consumidores finais de processadores tornam-se apenas um pequeno segmento da cadeia de clientes destes fabricantes (Intel e AMD). No entanto, empresas de varejo como a IBYTE/Cecomil, dentre outras, atendem consumidores que montam ou atualizam seus próprios computadores, fornecendo versões encaixotadas (daí vem o termo "BOX"),

utilizado na descrição das declarações de importação registradas dos processadores que vêm acoplados a um cooler (microventilador).

Já quando comprados para a produção em massa de equipamentos (notebooks ou desktops) os processadores vem em bandejas (daí vem o termo "Tray") que geralmente vem em lotes de 10, constando somente o processador sem o cooler.

Nestes casos em que os processadores são comprados em bandejas, o peso líquido unitário do item é em torno de 24,5 gramas e o mesmo na caixa junto com o cooler (box) tem em média 345,98 gramas, ou seja, uma diferença de 14 vezes menor do item em bandeja do que quando comprado em caixas.

Nos casos das importações em questão, referentes às DI's n.ºs 11/0714118-6 e 09/0108921-9 os itens importados são processadores "Box" e o peso líquido unitário é realmente maior do que o que está sendo comparado no mesmo, pelo motivo acima explicado, ou seja, nos produtos das DI's n.ºs 11/0714118-6 e 09/0108921-9 existem a inclusão do cooler nas caixas (box). Junta os documentos de fls. 1528/1532 para comprovar as alegações.

Outro ponto a esclarecer é quanto à indicação na DI n.º 11/0714118-6/001 do fabricante HEWLETT PACKARD – HP. Esta identificação foi feita na pré-fatura (fls. 1550) emitida pela TECH DATA. Desta forma a impugnante registrou a DI com esta informação.

O erro de preenchimento na DI n.º 11/0714118-6/001, além de ser um erro de fato, foi um erro involuntário, visto que a Impugnante apenas reproduziu, como está obrigada a fazer, as especificações constantes da pré-fatura emitida pelo fornecedor TECH DATA.

Outra razão apontada pela fiscalização para comprovar a falsidade das invoices foi o título de "Routed Expor Transaction" - onde tal título, não é determinado pela Impugnante/Importadora e sim pela TECH DATA. E por fim em razão da diferença visual das assinaturas do mesmo signatário. Todas as invoices da Impugnante/Importadora possuem a mesma assinatura, ou seja, a assinatura de Sérgio Qinderé Amora, onde a Auditora Fiscal teria que, pelo menos, apresentar um exame grafotécnico para daí valer-se de tal ponto para considerar as invoices como falsas.

Aqui se demonstra que o trabalho realizado pela Auditora Fiscal não respeitou os princípios constitucionais da legalidade e moralidade, os quais a Administração Pública está obrigada a fazê-lo.

Ao final requer a nulidade da autuação referente à DI 11/0714118-6 por ser de uma filial e já fazer parte de outra autuação, e a improcedência de todos os autos de infração.

A DRJ em Florianópolis (SC) julgou procedente em parte a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido no valor de R\$ 22.640,69, correspondente à multa de 1% por erro de classificação tarifária, nos termos da ementa abaixo transcrita:

RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. INEXISTÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Quando não existe classificação fiscal estabelecida em decisões administrativas de cunho normativo ou concreto, ou, ainda, por decisões judiciais (em casos concretos) não há que se falar em critério jurídico adotado pela administração, anteriormente ao lançamento..

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, instruído com diversos documentos. Em síntese, apresentou as mesmas alegações suscitadas na manifestação de inconformidade, acrescentando basicamente que:

- *o Douto Conselho de Recursos Fiscais venha a fazer uso do Princípio da Proporcionalidade e Razoabilidade sobre os aspectos já apresentados, tendo em vista que a punição, que se quer aplicar sobre a Recorrente, não tem validade diante do decurso temporal, querendo-se aplicar uma norma/entendimento novo em um espaço de tempo que a mesma não possuía eficácia;*
- *pode-se cogitar a quebra de um princípio fundamental em nosso ordenamento jurídico; sendo ele o Princípio da Isonomia, que no Direito Tributário está fincado no Art. 150, II da CF/88.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento.

Como relatado, o litígio cinge-se a matéria relativa a reclassificação tarifária das mercadorias importadas.

A recorrente classificava os seus produtos (placas de microprocessadores concebidas para máquinas automáticas de processamento de dados, conhecidas comercialmente como “processadores ou CPU”), no código da NCM 8542.31.20.

Por seu turno, a autoridade fiscal reclassificou os produtos no código tarifário da NCM 8473.30.43. Confira-se o entendimento da autoridade fiscal:

Constatamos que as 13.724 placas de microprocessadores concebidas para máquinas automáticas de processamento de dados, conhecidas comercialmente como "processadores ou CPU" importadas ao amparo de 18 DI registradas pelo estabelecimento matriz de três produtores estrangeiros assinaladas na tabela I (DoC. 14) foram classificadas pelo importador incorretamente no código tarifário da NCM 8542.31.20. (...)

A descrição constante das invoices instrutivas das DI, também feita pelo importador pelo nome comercial dos produtos importados nas DI objeto do procedimento fiscal assinaladas na Tabela I (DoC. 14) e reiteradas nas notas fiscais de vendas apresentadas pela empresa fiscalizada (Doe. 2.2 a 2.9) identifica perfeitamente os produtos importados como placas de microprocessadores para máquinas automáticas de processamento de dados.

Os circuitos integrados eletrônicos de processadores e controladores, mesmo combinados com memórias, conversores, circuitos lógicos, amplificadores, circuitos temporize, res e de sincronização, ou outros circuitos, montados, próprios para montagem em superfície (SMD - "Surface Mounted Device") se classificam no código tarifário da NCM 8542.31.20, nos termos do Anexo I da Resolução Camex nº 43/2006.

A Nota 8-b do Capítulo 85 da TEC/Sistema Harmonizado define os artefatos compreendidos na posição 85.42 do SH: (...)

A recorrente insiste que somente a partir de 01 de janeiro de 2011, com a publicação da Resolução CAMEX 47/2010, foi alterado o texto da NCM 8473.30.43 para processadoras com ou sem dissipador de calor, assim a lei nova foi aplicada retroativamente.

A solução do conflito passa pela interpretação do disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), que trata da mudança de critérios jurídicos:

*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.** (grifou-se)*

A respeito da interpretação das leis, Carlos Maximiliano em *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 162, ensina:

Por mais opulenta que seja a língua e mais hábil quem a maneja, não é possível cristalizar numa fórmula perfeita tudo o que se deva enquadrar em determinada norma jurídica: ora o verdadeiro significado é mais estrito do que se deveria concluir do exame exclusivo das palavras ou frases interpretáveis; ora sucede o inverso, vai mais longe do que parece indicar o invólucro visível da regra em apreço. A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir: as circunstâncias extrínsecas revelam uma idéia fundamental mais ampla ou mais estreita e põem em realce o dever de estender ou restringir o alcance do preceito. Mais do que regras fixas influem no modo de aplicar uma norma, se ampla, se estritamente, o fim colimado, os valores jurídico sociais que lhe presidiram à elaboração e lhe condicionaram a aplicabilidade. (grifou-se)

Do exame dos elementos comprobatórios, verifica-se que em nenhum momento houve mudança de qualquer critério jurídico por parte da autoridade administrativa. O fato é que a recorrente adotava uma classificação fiscal errada, fato incontroverso, e portanto passível de correção pela autoridade administrativa dentro do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

Registre-se, por oportuno, que o simples desembaraço aduaneiro não configura a adoção de um critério jurídico por parte da administração fazendária. Como bem assentado pela decisão de primeira instância, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do § único do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), isto é, quando o Auditor-Fiscal identificar uma infração à legislação tributária, ele tem o dever funcional de efetuar o lançamento correspondente a esta infração ou, no caso de ser incompetente para formalizar a exigência, representar para seu chefe imediato, que, por seu turno, adotará as providências necessárias para a constituição do crédito tributário.

Assim sendo, não pode prosperar a tese da recorrente que somente a partir da publicação da Resolução CAMEX 47/2010 os produtos em referência passaram a ser classificados no código NCM 8473.30.43.

A classificação fiscal de um produto não depende de uma simples Resolução CAMEX, senão vejamos. Vale lembrar que o Brasil aderiu à Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) por meio do Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988.

Com a Adesão do Brasil ao Mercosul, implantou-se no Brasil a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), de acordo com o Decreto 1.343/1994. Por sua vez, o Decreto nº 2.092/1996 adotou a NCM como base para a TIPI.

Como é sabido, o Sistema Harmonizado possui seis regras gerais que estabelecem a classificação de todas as mercadorias. No caso vertente, a autoridade fiscal utilizou de forma criteriosa e didática para a classificação do produto as regras do Sistema Harmonizado.

Esta matéria foi abordada com muita propriedade pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Acórdão nº 3102-00.798, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, processo nº 11050.002448/2006-92:

“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).

É inquestionável que o dispositivo em apreço trata de modificação critério jurídico adotado em relação à prévio ato de lançamento tributário, realizado pela autoridade administrativa (lançamento de ofício). Essa é uma condição necessária para sua existência, porém não suficiente, pois além dela deverão estar presentes mais duas condições, a saber: (i) a alteração do critério jurídico anteriormente aplicado seja introduzida por meio de ato de autoridade administrativa (ato de ofício) ou de decisão administrativa ou judicial; e (ii) o lançamento e/ou o ato de ofício ou decisório refiram-se ao mesmo sujeito passivo.

Assim, com base no conteúdo jurídico do referido preceito legal, verifica-se que três condições deverão ser atendidas para que haja a configuração da mudança do critério jurídico, no âmbito do lançamento tributário:

- 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.”*

Como visto, para que haja a configuração da mudança do critério jurídico é requisito um prévio lançamento tributário. Não se pode perder de vista que os tributos recolhidos por ocasião do despacho aduaneiro configuram antecipação de pagamento, na

modalidade do lançamento por homologação. Insista-se o desembaraço da mercadoria não configura lançamento tributário.

Tenha-se presente que o despacho aduaneiro de importação é um procedimento de fiscalização, previsto no regulamento aduaneiro - Decreto nº 4.543, de 2002 - art. 482 e no Decreto 70.235, de 1972, art. 7º, inciso III, com vistas ao desembaraço aduaneiro.

Por outro lado, a revisão aduaneira é prevista no Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 54 e no Decreto nº 4.543, de 2002, art. 570, com a finalidade de verificar a regularidade do pagamento dos tributos, a aplicação de benefícios fiscais e a exatidão das informações prestadas na Declaração de Importação. O Código Tributário Nacional imprime suporte a este procedimento em vista do disposto no art. 149, incisos I, IV e V ao tratar do lançamento de ofício:

Decreto-lei nº 37, de 1966:

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

Decreto nº 4.543, de 2002:

Art. 570. 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 (Decreto-lei nº 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º

Lei nº 5.172, de 1966 (CTN):

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine

...

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

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte

Pontua-se, ainda, que jurisprudências administrativas e judiciais colacionadas no recurso voluntário não se constituem em normas gerais de direito tributário, e produzem

efeitos apenas em relação às partes que integram os processos e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

Sobre a matéria em discussão, diversas decisões do CARF e do extinto Conselho de Contribuintes respaldam este entendimento:

REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Não constitui modificação de critério, o resultado do procedimento de revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal do produto na NCM, anteriormente adotada pelo importador, visando à apuração dos impostos incidentes na operação de importação, para fins de determinação da alíquota aplicável, fixadas na Tarifa Externa Comum (TEC) e na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

(CARF. 3ª Seção, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão 3102-00.798, de 27/10/2010, rel. Jose Fernandes do Nascimento, Processo nº 11050.002448/2006-92)

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 determinação da matéria tributável e apuração dos tributos devidos, tendo em vista a existência de previsão legal de revisão aduaneira.

(Terceiro Conselho de Contribuinte, , 1ª Câmara, , Acórdão 301-31.524, de 21/06/2004, rel. Jose Luiz Novo Rossari, Processo nº 12719.000991/2001-11)

Em remate, a solução adotada pela autoridade fiscal é correta, sendo improcedentes as alegações da recorrente.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Relator

Processo nº 11131.720080/2013-77
Acórdão n.º **3801-005.231**

S3-TE01
Fl. 125

CÓPIA