



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

Processo nº 11829.720016/2014-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.142 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2016
Matéria REVISÃO ADUANEIRA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.
Recorrente SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 30/06/2008 a 09/12/2011

CLASSIFICAÇÃO. INSUSTENTÁVEL A NCM CUJA
DETERMINAÇÃO DESRESPEITA AS REGRAS
INTERPRETATIVAS.

A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Não pode ser considerada válida a classificação definida pela autuação que confronta a regra geral de interpretação que interdita a comparação de textos indicativos de níveis diferentes.

REVISÃO ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO.

É de cinco anos, a contar da data do registro da DI, o prazo para a autoridade proceder à revisão aduaneira das importações. O artigo 54 do DL 37/1966 é lei que autoriza a administração rever as declarações prestadas por contribuinte e os lançamentos pendentes de homologação. Independentemente do canal em que se efetivou o despacho aduaneiro, o resultado da revisão assim realizada não significa mudança de critério jurídico. Aplica-se o artigo 146 do CTN apenas naquilo que a revisão divergir com relação ao anteriormente estabelecido por exigência formal da autoridade fiscal no despacho aduaneiro ou em revisão antecedente, e que tenha sido integrado definitivamente na declaração em análise. Somente nessa situação a revisão aduaneira estará condicionada pelo disposto no artigo 149 do CTN. O artigo 54 do DL 37/1966 também autoriza a revisão dos lançamentos homologados.

DESPACHO ADUANEIRO E CRITÉRIO JURÍDICO.

Apenas a exigência feita pela autoridade fiscal durante o despacho e incorporada na Declaração prestada pelo contribuinte constitui critério jurídico para os fins da inteligência do artigo 146 do CTN, de modo a exigir o

artigo 149 do CTN para condicionar a revisão aduaneira e a revisão de ofício. O desembaraço feito sem exigência fiscal não formula critério jurídico limitador da revisão aduaneira nos termos do artigo 146 do CTN.

BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DA PARTE FINAL DO INCISO I DO ARTIGO 7º DA LEI Nº 10.865/2004.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.007, ao qual foi aplicado o regime da repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade da parte final do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, tendo afastado da norma, consequentemente, o alargamento do conceito de valor aduaneiro decorrente da expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições". Em sintonia com aludida decisão a redação atual do dispositivo em comento estabelece, simplesmente, que a base de cálculo do PIS/Pasep - importação e da COFINS - Importação sobre "a entrada de bens estrangeiros no território nacional" (inciso I do caput do artigo 3º) será "o valor aduaneiro", redação a qual foi dada pelo artigo 26 da Lei nº 12.865, de 09/10/2013.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, dar provimento ao recurso nos seguintes termos: 1) quanto à possibilidade de revisão aduaneira e a mudança de critério jurídico, negado provimento, vencidos o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que dava provimento, e o Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira que dava provimento em menor extensão, para afastar a possibilidade de revisão das declarações de importação parametrizadas para o canal vermelho; e 2) tocante à classificação fiscal adotada pelo lançamento, por unanimidade, dar provimento nos termos do voto. Houve sustentação oral, pelo recorrente, da advogada Juliana Brito da Silva, OAB SP n.º 250.767.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Este processo cuida de autos de infração que exigem Imposto de Importação e COFINS, e juros de mora e multa de ofício sobre esses tributos, além da multa prevista no art. 84, inciso I, §§1º e 2º da Medida Provisória nº 2158-35/2001.

A autuação teve sua origem em revisão aduaneira das importações feitas pela contribuinte, no período de julho de 2010 a outubro de 2013, do produto AVICTA 500FS. A autoridade da revisão aduaneira concluiu que:

- A mercadoria importada, denominada AVICTA 500 FS, é composta por 500g/L do ingrediente ativo ABAMECTINA, nº CAS 71751-41-2 e 508 g/L de outros ingredientes.
- os Laudos de Análise emitidos pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer que instruíram as declarações de importação destacaram apenas a propriedade inseticida do produto AVICTA 500 FS.
- A mercadoria também tem propriedades nematocidas, *in verbis*:

Dessa forma, apesar dos Laudos de Análise citados indicarem que o produto AVICTA 500 FS é uma preparação inseticida à base de ABAMECTINA, observamos, da análise das informações encontradas nos sites da SYNGENTA, do MAPA e da ANVISA, destacadas no item 4.1 (DA IDENTIFICAÇÃO DA MERCADORIA), bem como da análise de parte da bibliografia citada pelo próprio Laboratório responsável pelos laudos, que INEGLAVEMENTE o produto AVICTA 500 FS à base de ABAMECTINA possui propriedades inseticida e nematocida, razão pela qual concluímos por incompletas as informações apresentadas nos referidos Laudos.

- A descrição do produto nas declarações de importação estava incompleta.
- a classificação fiscal correta para o produto encontra-se na NCM 3808.99.95 e não na NCM 3908.91.99. A alíquota do Imposto de Importação passa de 0% (zero por cento) para 8% (oito por cento)
- foi lançada a multa de 1% do valor aduaneiro devido a classificação incorreta da mercadoria
- a partir de 01/01/2013 as importações desse produto passaram a estar sujeitas ao adicional de 1% sobre a base de cálculo da COFINS.

A contribuinte argumentou as razões por que pretende a desconstituição da exigência fiscal. Segundo resumo do relator de 1ª instância, que reproduzo aqui pela sua objetividade:

Sobre a classificação fiscal:

- devido ao fato do produto AVICTA 500 FS ter outras funções além da de inseticida, a fiscalização concluiu de maneira equivocada que a classificação fiscal do produto está no NCM 3808.99.95, diferente daquela adotada pela impugnante quando do registro das declarações de importação ou seja a NCM 3808.91.99;
- o equívoco da fiscalização decorreu da adoção pela mesma de premissas erradas para a aplicação das Regras Gerais de Interpretação (RGI) do Sistema Harmonizado;
- que é indiscutível que o produto "AVICTA 500 FS", caracteriza-se sim como inseticida e nematocida, à base de ABAMECTINA, e que nas declarações de importação foi feita a adequada identificação do produto;
- **que a fiscalização equivocou-se na interpretação na RGI 3, quando entendeu que para a classificação do produto "AVICTA 500 FS" deveria ser aplicada a RGI 3.c ao invés da RGI 3.a.**

Sobre este equívoco, a impugnante após discorrer sobre as RGI 3.a, 3.b e 3.c, faz as seguintes considerações:

36. Note-se, D. Julgador, a RGI "3-a" é, pois, cristalina ao determinar que a posição mais específica deve prevalecer sobre a genérica.

37. *Como é de conhecimento, no Sistema Harmonizado (SH) o número "9" sempre representa uma subposição, item, subitem residual (genérica). Apenas na hipótese de não se identificar um numeral mais específico anteriormente (vale dizer, de subposição, item e subitem 1 a 8), utiliza-se a classificação genérica/residual "9".*

38. *Assim, somente na hipótese de que, nenhuma das subposições específicas anteriores pudesse ser levada a efeito, o que não se verifica na presente situação, é que a D. Fiscalização poderia ter se valido da RGI "3-c" e classificado o produto na subposição 3808.99 ao invés da subposição 3808.91, como indevidamente consta do indigitado Auto de Infração.*

Feitas as considerações sobre as classificações referentes às subposições 3808.91 e 3808.99 a impugnante menciona trechos do auto de infração e conclui, que a fiscalização no caso, fez uma grande confusão que culminou no auto de infração.

Sobre estas alegações é interessante a observação que faz quanto à regra 3-a quando menciona:

41. Isso porque, a RGI "3-a" determina que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica. Veja, é a posição mais específica (dentre aquelas disponíveis no SH) que deve prevalecer e não a aplicação essencial do produto.

Sobre o tema classificação fiscal cita ainda para justificar a classificação fiscal adota para o produto AVICTA 500 FS, a RGI - 6 e conclui:

54. Em total desobediência à RGI 6, a D. Fiscalização comparou níveis completamente diferentes. Ou seja, subposição "3808.91" com o código NCM3808.99.95. a RGI 6, não comporta imprecisões: apenas são comparáveis subposições do mesmo nível.

Sobre as Soluções de Consulta e Soluções de Divergência que a fiscalização utilizou para fundamentar a classificação fiscal adota no auto de infração, a impugnante 'lega que estas não são parâmetros para se determinar a classificação fiscal aqui em análise.

Cita a IN RFB 1459/201 e pareceres da OMA a que esta se refere, nos quais é indicada a classificação 3808.91 para uma preparação intemediária usada para a fabricação de inseticidas, que podem ser acessoriamente empregadas como nematicidas.

Afirma a impugnante, que com base na referida IN RFB, nas soluções de consulta mencionadas no auto de infração e nas Regras Gerais de Interpretação e respectivas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, a Classificação Fiscal adotada pela fiscalização não pode ser aceita, não se justifica.

Alega que, a classificação adotada pela impugnante está pautada na correta identificação química do produto, nas Bibliografias Técnicas, nos Registros do MAPA, ANVISA.

Cita ainda o Parecer Técnico PP-114-4, para o produto AVICTA 500 FS, elaborado pela LAAP- Engenharia, Peritagem, Consultoria e Análise Ltda, que conclui que a correta classificação do produto é a NCM 3808.91.99

Sobre a alteração de Critério Jurídico - Alega a contribuinte que a lavratura do auto de infração, levou a alteração do Critério Jurídico, o que não seria possível. No caso houve a desclassificação de operações de importação pretéritas, nas quais a classificação fiscal adotada 3808.91.99 foi sempre aceita pela fiscalização.

Sobre a impossibilidade de Alteração de Lançamento de Ofício - Alega que, com base nas disposições do artigo 149 do CTN, o lançamento como ato vinculado, não pode ser alterado de ofício, salvo nas hipóteses devidamente previstas no artigo 149 do CTN. Cita também o artigo 146 do CTN que impede que a autoridade julgadora altere o critério jurídico utilizado em lançamento já levado a efeito anteriormente sob outro fundamento.

Sobre a multa Isolada pela Incorreta Classificação Fiscal - Com base em toda a fundamentação apresentada, sobre a classificação fiscal, contesta a multa por classificação fiscal incorreta.

Sobre a aplicação da Multa de Ofício - contesta a Multa de Ofício, por que jamais tentou enganar o fisco, sonegar, fraudar; que a multa por classificação incorreta não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, haja vista que a cobrança implica em dupla imposição de pena pelo mesmo fato, o que não se admite; Cita o ADN no 10/97 para justificar a inaplicabilidade ao caso da multa de ofício.

Sobre o acréscimo COFINS Importação (alíquota de 1%) - que a partir da publicação da Lei 10.925/2004, a alíquota do PIS COFINS para produtos da posição 3808 passou a ser zero, e que a partir da edição desta lei não foi editada nenhuma lei que a revogou, e desta forma não existe norma jurídica que ampare a exigência do adicional de COFINS - Importação. E que o parágrafo acrescentado ao artigo 8º da Lei 10865/2004, a partir da aprovação do Decreto 7.660/2011, relacionados no Anexo I da Lei 12456/2011, prevê o acréscimo de 1% somente para os produtos que possuem alíquotas da COFINS de 7,6 % mencionadas no referido artigo 8, conforme texto legal; que com a ressalva de fixar o acréscimo de COFINS - Importação, somente às alíquotas do artigo 8, o legislador pretendeu viabilizar os efeitos jurídicos decorrentes dos demais atos normativos que tratam de forma específica a COFINS-Importação; que em relação ao defensivo agropecuário AVICTA 500 FS, existe legislação específica, no caso a Lei 10925/2004, que trata da alíquota a ser aplicada na COFINS Importação, motivo pelo qual, o defensivo agrícola não está sujeito à alíquota prevista na Lei 10865/2004; que na classificação 3808, somente os produtos que não são defensivos agrícolas é que podem estar sujeitos ao adicional de 1%; que as leis que trataram do adicional da COFINS- Importação, no caso, as leis 12546/11, 12715/12, 12794/13 e 12844/13 em nada alteraram o previsto na Lei 10925/2004 que continuam válidas; que por ser uma norma mais específica, a lei 10925/2004 prevalece sobre as leis que tratam do adicional da COFINS-Importação; Ainda questionando o Adicional de 1% da COFINS Importação, a impugnante cita que sua instituição foi ilegal, pois vai contra as disposições do Tratado de Assunção (promulgado pelo Decreto 350/1991) e do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), uma vez que para tal acréscimo, não foi comprovada majoração da carga tributária para produto similar no mercado interno; o caráter extrafiscal do Adicional da COFINS Importação, uma vez que a COFINS devida pelo importador, e menciona que a sua instituição é contrária ao previsto no artigo 159 da Constituição Federal; - afronta o princípio da não cumulatividade; há ausência de regulamentação para a cobrança do Adicional, uma vez que a Lei 12715/12, nos termos do seu artigo 78, dispõe acerca do marco inicial para a produção dos efeitos de suas disposições, determinando que " **os arts. 53 a 56 entram em vigor no 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente à data de publicação da Medida Provisória no 563, de 3 de abril de 2012, produzindo efeitos a partir de sua regulamentação** "e até o presente momento não foi editado qualquer ato normativo referente à regulamentação prevista.

Sobre a exclusão da Base de Cálculo do ICMS Importação da Base de cálculo do Adicional de 1% da COFINS-Importação; a contribuinte alega que a fiscalização incluiu na base de cálculo da COFINS Importação, de forma incorreta, o valor do ICMS, e que a partir do julgamento RE 559.937/RS afetado ao Regime de Repercussão Geral o STF foi reconhecida a inconstitucionalidade desta inclusão.

Sobre a impossibilidade de Juros Moratórios sobre a Multa de Ofício - Que estes juros cobrados com fundamento nos artigos 29 e 30 da Lei 10522/2002 não

podem ser cobrados uma vez que afrontam o artigo 161 do CTN. Desta forma afrontaria também o princípio da legalidade assegurado pela CF/88 (artigo 5º, Inciso II) e artigo 97 do CTN.

Sobre a solicitação de Diligência - solicita diligência, a ser realizada mediante análise química de amostra do produto em discussão (AVICTA 500 FS), para mediante aplicação da legislação pertinente, comprovar a dupla função (inseticida e nematicida) sem qualquer predominância de uma sobre a outra.

Os Julgadores de 1º piso, após apreciação da impugnação e dos demais atos e documentos que instruem o processo, concluíram pela manutenção da autuação. O Acórdão ficou assim ementado:

Acórdão 16-063.137 - 11ª Turma da DRJ/SPO
Sessão de 12 de novembro de 2014
Processo 11829.720016/2014-29
Interessado SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA.
CNPJ/CPF 60.744.463/010-80

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 04/06/2009 a 31/10/2013

Classificação do Produto AVICTA 500 FS

O produto AVICTA 500 FS - -Preparação inseticida e nematicida, composto por 500g/L do ingrediente ativo ABAMECTINA, nº CAS 71751-41-2 e 508 g/L de outros ingredientes, classifica-se na NCM 3808.99.95 - **Dispositivos Legais:** RGIs 1.ª e 6.ª (2.ª b c/c 3.ª c) (textos da posição 3808, da subposição de 1º nível 3808.9 e da subposição de 2º nível 3808.99), c/c RGC-1, todas da TIPI - Decreto nº 6.006, de 2006, e alterações posteriores, com os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Decreto nº 435/1992 - alterado pela IN RFB n.º 807, de 2008).

Alteração de Lançamento - Revisão Aduaneira

O lançamento de crédito tributário decorrente de revisão aduaneira não trata-se de uma revisão de lançamento, pois seu objeto é uma declaração do agente contribuinte(importador/exportador) e o sistema jurídico tributário brasileiro não aceita lançamento feito por particular. Este lançamento só ocorre de fato, quando da homologação expressa ou tácita da declaração do sujeito passivo.

Incorreto o entendimento que a homologação do crédito tributário devido na importação ocorre na fase de despacho aduaneiro, uma vez que a análise da exatidão dos valores dos impostos devidos na importação, por previsão legal expressa do Decreto-Lei 37/66 - artigo 54 realiza-se no procedimento de revisão aduaneira, que deve ser entendida a fase de homologação dos créditos tributários na importação, e não como a revisão de lançamento.

Mudança de Critério Jurídico

Quando não existe para um produto, uma classificação fiscal estabelecida em decisões administrativas de cunho normativo ou em decisões judiciais, não se constitui mudança de critério jurídico, a reclassificação fiscal desse produto realizada em procedimento de revisão aduaneira;

Multa de Ofício

O ADI 13/02 excluiu dos casos previstos no ADN 10/97 os casos de classificação tarifária incorreta, não havendo portanto, desde então, como afastar a multa de ofício, decorrente de tal erro em face da aplicação do disposto no referido ADI;

Acréscimo de 1% na COFINS - Importação -

A Lei 10925/2004 não se trata de uma lei específica para defensivos agrícolas, tratando-se apenas de norma que reduz alíquota da COFINS Importação, e desta forma, não impede que os produtos para os quais a alíquota da COFINS foi reduzido para zero, sofra o acréscimo na alíquota previsto no artigo 21 da Lei 10865/2004;

Regulamentação da Cofins Importação

Nos termos do Parecer Normativo RFB nº 02/2013, as alterações promovidas pela Lei 12.715/2012 na legislação do adicional de alíquota da COFINS-Importação, estão em plena produção de efeitos

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

A contribuinte ingressa com recurso voluntário, por meio do qual repisa as alegações postas na impugnação, exceto as que se referem à aplicação da multa de ofício, à suposta mudança de critério jurídico e à alteração de ofício de lançamento – as duas últimas arguidas para invalidar a revisão aduaneira.

Ademais, ela ressalta, para contraditar o acórdão recorrido, que:

“... **em momento algum** a ora Recorrente afirmou ou levou a crer - através de sua Impugnação - que a propriedade inseticida do produto "AVICTA 500 FS" é principal ou preponderante à propriedade nematocida! Oportuna tal ressalva, a fim de evitar a deturpação dos argumentos da Recorrente, notadamente o trecho do v. acórdão recorrido, em que se fez constar que *"o fato de estar numa subposição dentro do Sistema Harmonizado, que engloba outras funções, não torna a função nematocida menos específico para fins de aplicação das regras de interpretação, **como quer a impugnante**, "(g.n.)*

De fato, a Recorrente classifica o produto "AVICTA 500 FS" na classe "Inseticida" e no correspondente código NCM 3808.91.99 ("Outros Inseticidas"), uma vez que este produto, indubitavelmente, trata-se como tal, ainda que verificada outra propriedade concomitante. **Tal fato, data vénia, não poderia ter sido desprezado e afastado pela D. Fiscalização e pela D. DRJ/SPO!**

Não pode ser ignorado, também, que os próprios Laudos de Análise, mencionados pela Sra. AFRFB e emitidos pelo "Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer", a partir das amostras coletadas no curso do despacho aduaneiro das DI's 11/0780212-3, 12/0528122-5, 12/0512110-4, 12/0528121-7, 12/0620073-3, 12/0620072 5, 2/0620070-9, 12/0620071-7, parametrizadas naquela ocasião para canal vermelho, **confirmam, expressamente, a propriedade inseticida do produto,**

Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) é o órgão responsável pela caracterização técnica de um produto como agrotóxico na classe de uso de fungicida, herbicida, inseticida, acaricida, nematocidas, dentre outros, nos termos do artigo 22, do Decreto n.º 4.074/02, que regulamenta a Lei n.º- 7.802/89 (Lei dos Agrotóxicos).

Em cumprimento às exigências da referida legislação, a Recorrente submeteu o produto "AVICTA 500 FS" à análise do MAPA e, em decorrência, o mesmo foi registrado sob o n.º 20107 (Doe. 04, da Impugnação), nas seguintes especificações:

n. registro: 20107
marca comercial: AVICTA 500 FS

classe: inseticida – nematicida
ingrediente ativo: Abamectina.

Portanto, não há dúvidas que a Recorrente indicou, precisa e corretamente, em suas DI's o número do registro do produto no MAPA, sem qualquer intento de omitir o detalhamento do produto importado.

Ao fim, a recorrente pede a realização de diligência e perícia, para tanto indica quesitos e assistente técnico pericial, além do provimento do recurso para reformar o acórdão recorrido e cancelar o auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Sobre o pedido de produção de prova pericial

A recorrente requer seja autorizada a produção de prova pericial. Explica que ela vai ajudar a demonstrar o que alegou, especialmente a correção da NCM adotada e o fato de que, ao contrário da afirmação fiscal, os produtos não são exclusiva ou principalmente destinados a uma ou outra função.

Parece-me que essa prova pericial estaria sendo redundante às já juntadas aos autos. Convenci-me disso ao ler o que instrui este processo e os excertos dos laudos que haviam instruído as declarações de importação submetidas a revisão aduaneira. O que o contribuinte afirma seria obtido por meio de novo laudo - creio - já está sendo contemplado naqueles anteriores.

Após percorrer o que instrui este processo, cheguei à conclusão de que há elementos suficientes para dirimirmos as dúvidas conhecidas até o momento, a respeito da natureza, propriedades e funções do produto importado, sem que haja o risco de prejuízo ao seu direito de defesa e ao amplo contraditório, bem como ao da Fazenda.

Por essas considerações é que proponho a este Colegiado seja negado o pedido de produção de provas e realização de perícias nesta fase do contraditório.

Da exigência da COFINS Importação - Com relação à inclusão do ICMS e das próprias contribuições sociais na determinação das bases de cálculos e da apuração dos valores devidos:

Com relação a este tópico, entendo que a razão assiste à contribuinte. O entendimento do Supremo Tribunal Federal, em sede do Recurso Extraordinário nº

559.937/RS, afetado com repercussão geral, julgado em 20 de março de 2013, declarou a inconstitucionalidade do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004. O dispositivo julgado inconstitucional determinava a inclusão do ICMS e das próprias contribuições para o PIS e COFINS, na base de cálculo dessas contribuições incidentes na importação de bens.

O acórdão tem a seguinte ementa:

"EMENTA. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS - importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.

2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.

3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que deveriam as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.

4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS- Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.

5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS - Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS

internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.

(...)

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.

10. Recurso extraordinário a que se nega provimento. "

(RE 559937, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013 EMENT VOL-02706-01 PP-00011)

S.m.j., o *caput* do art. 62-A do RICARF determina que "as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C" do Código de Processo Civil (CPC), "deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF".

Sendo assim, por força desse dispositivo deve prevalecer o afastamento do entendimento fiscal quanto a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo dos PIS e da COFINS aqui em discussão.

Parece-me que tem razão a recorrente. A COFINS Importação lançado foi em parte determinado por efeitos reflexos decorrentes das alterações do Imposto de Importação sobre o ICMS. A base de cálculo dessas contribuições incluía o ICMS e as próprias contribuições. Mas como já vimos anteriormente neste voto, nessa base de cálculo não mais se adicionam o ICMS e as próprias contribuições.

Por decorrência, as alterações do Imposto de Importação não pode mais gerar reflexos sobre a apuração do PIS Importação e da COFINS Importação.

Por isso, proponho a este Colegiado dar provimento ao recurso voluntário neste item.

SOBRE A REVISÃO ADUANEIRA

O contribuinte argumenta que, no presente caso, os lançamentos realizados pela Fiscalização em relação a fatos jurídicos passados, em consequência de desclassificação fiscal promovida após o desembaraço aduaneiro, decorreram de verdadeira mudança de critério jurídico, de modo que os Autos de Infração não pode prevalecer. E que os produtos importados **foram desembaraçados** pela Receita Federal do Brasil após a análise das informações inseridas nas respectivas Declarações de Importação, aí incluída, portanto, a classificação fiscal por ela adotada e a aplicação da alíquota decorrente desta classificação. E isso inclusive em casos em que as importações foram direcionadas para o canal vermelho, com a conferência física dos produtos e com a vistoria dos documentos."

Lei n. 5.172/1966:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/03/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 06/

04/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 27/03/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 06/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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)**

Nessa linha de argumentação, afirma que a revisão de ofício pela Autoridade Administrativa só é cabível caso se verifique alguma das hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, dentre as quais a de comprovação de falsidade, erro ou omissão na declaração, o que, a toda evidência, não é o caso dos autos.

E acrescenta, em sua interpretação a respeito dos limites da revisão aduaneira, que, a correta construção da norma de que trata o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 leva à conclusão de que a revisão aduaneira, ato praticado após o desembaraço aduaneiro e, portanto, após a ocorrência da homologação pela Autoridade Administrativa das informações e dos atos praticados pelo contribuinte, só poderá resultar em lançamento suplementar ou em novo lançamento promovido por parte dessa Autoridade se for identificada a ocorrência de alguma das hipóteses do artigo 149 do Código Tributário Nacional e desde que isso não configure mudança de critério jurídico, nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Não consigo acolher a argumentação do contribuinte sobre as condições e limites da revisão aduaneira. Para nossa apreciação da matéria, peço permissão para recordar os Conselheiros que o despacho aduaneiro, nos moldes atuais, é realizado com base em sistema informatizado (SISCOMEX), por meio do qual o importador preenche a Declaração de Importação. Esse sistema é solução necessária para se conseguir lidar com a enorme quantidade de pedidos de importações, que cresceu substantivamente nos últimos 20 anos, e, ao mesmo tempo, proporcionar maior rapidez e menores custos a todos os interessados, tanto do lado do interesse público, quanto do interesse privado. Os Conselheiros imaginem que antes desse sistema, cada Declaração de Importação era datilografada em formulário de papel (com 6 vias com carbono), que não podia ter rasuras de qualquer natureza, e que os valores constantes do formulário (ex.: apropriação do frete total e do seguro no valor de cada mercadoria importada, determinação do valor de cada tributo na multiplicação da alíquota correspondente sobre a base de tributação, e outros) se apoiavam no uso manual de máquina de calcular - tanto parte do despachante, quanto por parte da autoridade fiscal -. Essas limitações foram superadas pela automatização no tratamento dos dados, e pela desmaterialização de alguns dos documentos em papel. Foi um grande avanço para o comércio exterior brasileiro.

A análise feita pela autoridade fiscal durante o despacho aduaneiro se dá sob condições que lhe são próprias, e estabelecem distinção substantiva quando comparada com a análise fiscal feita em uma fiscalização realizada, por exemplo, na contabilidade ou nas DACONS ou DCTFS do contribuinte.

Enquanto nessa a autoridade fiscal pode administrar e conduzir sua análise usando o tempo que entender necessário, naquela, no despacho aduaneiro, há a concorrência de muitas importações que devem ser analisadas pela mesma autoridade fiscal dentro do mesmo período de tempo. Apenas para termos uma perspectiva, há alfândegas que recebem milhares de pedidos de importação por dia, outras centenas. é uma quantidade absurdamente alta para boa parte dos recintos alfandegados.

Cada hora a mais dedicada pela autoridade fiscal para analisar um aspecto de determinada importação implicará, inevitavelmente, em um tempo maior de espera para essa

importação, e também para todas as outras que estão na fila aguardando a atenção desta autoridade fiscal. Isso, sem falarmos nas mercadorias perecíveis, que demandam prioridades particulares e acabam por passar à frente das outras. Ocorre que a duração de tempo de cada despacho aduaneiro significa em maior ou menor custo para o importador (preço do tempo de armazenamento). Ocorre que a duração maior de tempo no despacho de um importador, significará custo maior para este importador e também custo maior para os outros que aguardam sua vez. Esta é uma realidade que o sistema SISCOMEX vem lidando.

A aduana moderna, cada vez mais, procura soluções para dar maior agilidade ao processamento nos portos e aeroportos e pontos de fronteira, e para dar condições para que se possa fazer uma fiscalização mais aprofundada e efetiva após a passagem das mercadorias pelos recintos alfandegados. É a articulação dos controles aduaneiros com a logística para se chegar à celeridade e à eficiência almejadas nesses tempos atuais.

O direito e a lei não existem em um plano abstrato, mas inseridos nas condições concretas da existência social. Temos de considerar as condições em que esse direito e essa lei vão adquirir materialidade para compreender seu sentido, sua significação, sua aplicabilidade. O ordenamento jurídico rejeita a lei de aplicação impossível.

O Sistema SISCOMEX atualmente seleciona uma dentre 3 possibilidades de tratamento para conduzir cada despacho aduaneiro: uma possibilidade é o tratamento de desembaraço automático, sem qualquer ação fiscal, o denominado canal verde; a outra possibilidade é a que prescreve o exame dos documentos; e por último, a que prescreve além do exame dos documentos, a inspeção física dos produtos e da carga.

Por isso, afirmo com tranquilidade minha convicção:

- (a) que as importações desembaraçadas sob o canal verde, sem qualquer conferência, não podem ser consideradas como homologação de lançamento ou estabelecimento de critério jurídico;
- (b) que a análise fiscal durante o despacho aduaneiro (Canais amarelo e vermelho) é feita em condições particulares, substantivamente diferentes das feitas a posteriori dos fatos econômicos e logísticos, tais como, por exemplo, as fiscalizações do IRPJ, as auditorias de DCTF e DACON, ou mesmo a revisão aduaneira.
- (c) E, ainda, defendo que a aceitação pela autoridade do despacho aduaneiro das informações constantes da Declaração de Importação não significa a formulação de um critério jurídico ou a homologação do lançamento. A análise feita durante o despacho é uma verificação que dificilmente pode alcançar o aprofundamento do qual possamos afirmar que ela constitui critério jurídico.

Mas qual a lógica da revisão aduaneira? A norma que autoriza a revisão aduaneira, no prazo de cinco anos do registro da Declaração de Importação, possibilita à administração trabalhar a posteriori do fato econômico e logístico. Ela possibilita a administração verificar a regularidade do despacho, que havia sido liberado naquelas condições precárias para uma análise mais detalhada, quando se tinha muitas importações concorrentes e o impacto real sobre os custos pelo tempo de fiscalização.

O artigo 54 do Decreto-lei n. 37, de 1966, é norma especial, e posterior ao CTN, como já vimos antes neste voto, e que disciplina matéria mais ampla que o artigo 149 do CTN. Mas naquilo em que elas parecem concorrer, penso que elas não se negam, ou retiram eficácia uma da outra. A meu ver, o artigo 54 do DL 37/1966 é lei que autoriza a administração rever de ofício as declarações prestadas por contribuinte, e que autoriza a revisão de

lançamentos pendentes de homologação. Ela ainda autoriza a administração rever os lançamentos homologados.

O artigo 54 do Decreto-lei n. 37, de 1966, traz norma válida e que autoriza procedimento que pode alcançar não só aspectos tributários da importação desembaraçada, mas aspectos não tributários (ex.: elementos estatísticos, regimes especiais, etc). A autoridade administrativa aduaneira poderá circunscrever o alcance do seu procedimento de revisão. Por exemplo, como é o caso, analisar somente a classificação fiscal, e deixar para outra revisão analisar os fundamentos legais dos benefícios fiscais usufruídos. Em meu ponto de vista, a revisão aduaneira se constituirá em homologação do lançamento naquele aspecto tratado na revisão. É uma prerrogativa da administração gerenciar a amplitude do exercício da sua fiscalização junto àquele contribuinte (ex.: se vai ver somente passivo fictício, ou somente PIS faturamento, ou somente DCTF, ou somente a classificação adotada na DI, etc).

A análise feita pela autoridade fiscal durante o despacho aduaneiro não corresponde ao sentido de homologação do lançamento feito por iniciativa da administração, como consta do CTN. O sentido trazido pelo CTN é outro, diferente do ato de desembaraço aduaneiro. Regra geral, a meu ver, o desembaraço aduaneiro não tem a qualidade de homologação do lançamento representado pela Declaração de Importação. O espaço é curto para detalhar hipóteses de exceção à regra geral. Mas a homologação do lançamento representado pela DI, por iniciativa da administração, vai se dar ou na revisão aduaneira, ou em outro tipo de revisão de ofício.

Continuando a nossa apreciação dessa matéria, quando o fiscal durante o despacho aduaneiro discorda da classificação escolhida pelo importador e estabelece uma exigência, há, nesse momento, a definição, por parte da autoridade competente de entendimento que se transformará em um critério jurídico se o importador concordar, ou se, ele não concordando, ficar assim decidido como resultado de decisão proferida no devido processo legal.

Por essas considerações é que proponho a rejeição dos argumentos da recorrente de que a revisão aduaneira estaria adstrita às hipóteses do artigo 149 do CTN e que ela afrontaria o artigo 146 do CTN.

Creio que haveria afronta ao artigo 146 citado somente quando a autoridade do despacho firma, nos termos previstos na lei, divergência jurídica que acaba por se constituir em definição que altera o conteúdo da Declaração de Importação. Nessa situação, deve prevalecer o artigo 146 do CTN.

Da classificação fiscal do produto:

As importações foram feitas usando a NCM 3808.91.99. A revisão aduaneira afirma que a NCM correta seria a de 3808.99.95. Na tabela que dispõe podemos ver onde se situam estas duas NCMs.

3808 - Inseticidas, rodenticidas, fungicidas, herbicidas, inibidores de

produtos semelhantes, apresentados em formas ou embalagens para venda a retalho ou como preparações ou ainda sob a forma de artigos, tais como fitas, mechas e velas sulfuradas e papel mata-moscas.

3808.50 - Mercadorias mencionadas na Nota 1 de subposição do presente Capítulo 3808.9-Outros:

3808.91 -- Inseticidas

3808.92 - Fungicidas

3808.93 - Herbicidas, inibidores de germinação e reguladores de crescimento para plantas

3808.94 - Desinfetantes

3808.99- Outros

Como se vê, a escolha do importador foi 3808.91.99, qual seja, Inseticidas – outros. Dentro da subposição inseticidas [3808.91], foi escolhido o item e sub item [3808.91.99 = outros] que abrange inseticidas cujo princípio ativo (abacmetina) não está contemplados nos anteriores.

A NCM definida pela autuação fiscal foi 3808.99.95, qual seja, Outros – nematocidas. Dentro da subposição Outros [3808.99] que abrange tipos de produtos não enquadrados nas subposições anteriores (inseticidas [91]; fungicidas [92]; herbicidas [93]; desinfetantes [94]; outros [99]), foi escolhido o item e sub item [3808.95.99 = outros nematocidas] que abrange nematocidas com princípio ativo diferente de metam sódio.

Para a autoridade fiscal e para os julgadores de 1º piso as subposições de 2º nível 3808.91 (inseticidas) e 3808.99 (outros) são igualmente específicas, esclarecendo que a outros significa nematocidas. E que a situação se enquadra na regra geral de interpretação RGI 3ª, sendo solucionada pela regra RGI3.c, qual seja, deve prevalecer a NCM de último lugar na ordem numérica. Vejamos a argumentação dos julgadores de 1º piso, que mantiveram a NCM definida na revisão aduaneira:

Desta forma quando se aplicasse a regra geral 3.a, para o produto AVICTA 500 FS, teríamos as subposições de segundo nível 3808.91 e 3808.99. A 3808.91 segundo a impugnante deveria ser considerada a correta, pois para se determinar a subposição mais específica, deve-se considerar o texto da subposição e no caso o texto que consta nesta subposição de segundo nível, inseticida, é mais específico que o texto que consta na posição 3808.99 "outros". Por isso defende a impugnante que o correto seria a aplicação da RGI 3a e não a aplicação da regra RGI 3c.

Ainda segundo a impugnante a subposição de segundo nível 3808.99 tratase de posição residual e jamais poderia ser interpretada como mais específica.

Colocada a posição da impugnante, passamos à análise da mesma.

A interpretação da impugnante, que o texto outros é residual e menos específico deve ser questionada. O texto outros, atinge uma infinidade de funções de produtos que não estão listados ao longo do item 3808.9 como nematocidas, algicidas e outros. Logo quando se utiliza a subposição de segundo nível 3808.99, no caso não estamos nos referindo a qualquer função não identificada e sim à função nematocida. Leia-se então 3808.99 no caso como nematocidas.

Conforme observado de tudo que foi mencionado sobre o produto AVICTA 500 FS observa-se que a função nematocida é tão importante quanto à inseticida e o fato de estar numa subposição dentro do Sistema Harmonizado, que engloba outras

funções, não a torna a função nematicida menos específico para fins de aplicação das regras de interpretação, como quer a impugnante.

A RGI 3.a menciona que:

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

Desta forma conforme se depreende do texto da própria RGI 3.a, as subposições 3808.91 e 3808.99, são igualmente específicas não cabendo ao caso então a aplicação da mesma, defendida pela impugnante.

Não sendo aplicável a RGI 3.a pelos motivos elencados, e a RGI 3.b uma vez que no produto em análise, ANVICTA 500 FS não existe uma função das mencionadas que lhe determine uma característica essencial, utilizamos a RGI 3.c

RGI 3.c

No caso em que as Regras 3a) e 3.b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, entre as suscetíveis de validamente em consideração.

Diante do exposto tem-se que a subposição 3808.99 por ser a subposição de segundo nível, situada em último lugar na ordem numérica é a mais adequada.

Esta forma de entendimento da RGI 3 é a adotada pela Receita Federal, conforme pode ser ver nas Soluções de Consulta nº 174 - SRRF10/Diana, de 21/9/2001 e nº 64 - SRRF8/Diana, de 23/6/2009, citadas no auto de infração, soluções de consulta referentes a produtos da subposição 3808.9 com duas funções, onde as duas são de mesma importância.

A situação destas duas soluções de consulta que tratam de produtos da posição 3808, onde o produto tem as funções de igual importância inseticida e acaricida em muito se assemelham ao caso em análise, motivo pelo qual refutamos também a alegação da impugnante que as soluções de consulta relacionadas no auto de infração não são parâmetros para se determinar a classificação fiscal aqui em análise.

Com relação à citação da IN RFB 1459/2014, e dos pareceres da OMA, em que é indicada a classificação 3808.91 para uma Preparação intermediária usada para a fabricação de inseticidas, que podem ser acessoriamente empregadas como nemáticas, entendemos que a mesma é imprópria para o caso em análise.

O motivo do nosso entendimento é que no caso citado no Parecer da OMA, a função nemática é acessória ao contrário do caso em análise onde a função nemática é tão essencial quanto à função inseticida. No caso citado pela impugnante a classificação é feita pela RGI 3.b e não pela RGI 3.a defendida pela impugnante ou pela RGI 3.c aplicada pela fiscalização.

Desta forma não há porque considerar os argumentos relacionados na IN RFB 1459/2014.

Espero que tenham ficado claras, para os Eg. Conselheiros, as justificativas para a defesa de cada uma dessas NCMs em disputa neste contraditório.

Sendo assim, exponho ao Colegiado meu entendimento que a razão assiste à contribuinte. Parece-me que a autoridade fiscal definiu a NCM de maneira que desrespeitou a

regra geral de interpretação RGI 6 e também a **regra geral complementar RGC 1** ao cotejar indicações ou textos de níveis diferentes.

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

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

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4. As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

5. Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para câmeras fotográficas, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmem ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens que contenham mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, **entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na aceção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.**

REGRAS GERAIS COMPLEMENTARES (RGC)

1. (RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar, dentro de cada posição ou subposição, o item

aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

2. (RGC-2) As embalagens que contenham mercadorias e que sejam claramente suscetíveis de utilização repetida, mencionadas na Regra 5 b), seguirão seu próprio regime de classificação sempre que estejam submetidas aos regimes aduaneiros especiais de admissão temporária ou de exportação temporária. Caso contrário, seguirão o regime de classificação das mercadorias.

(GRIFOS ACRESCIDOS)

Ao cotejar as **subposições de 2º nível** 3808.91 e 3808.99, estamos a comparar o texto que identifica inseticidas com o texto que identifica outros. O primeiro texto (inseticidas), a meu ver, é mais específico que o segundo (outros). Creio confrontar as regras acima citadas invocar o texto dos **subitens** 3808.99.95 (nematicidas com outro princípio ativo que não metam sódio) para afirmar que a subposição de 2º nível 3808.99 oferece a mesma qualidade de especificidade que a subposição 3808.91.

Em meu entendimento, a argumentação que sustenta a NCM defendida pela autoridade fiscal não se justifica face as regras gerais de interpretação que indiquei acima. Por essas razões proponho dar provimento ao recurso voluntário neste item.

Nesta sessão de julgamento, este Colegiado acolheu esse entendimento de que a NCM proposta pela autuação fiscal não poderia prosperar pelo fato de ter desrespeitada o teor da regra geral de interpretação do sistema harmonizado, como explicado acima.

Com essa decisão, o Colegiado concluiu pela desnecessidade de apreciar e votar **as matérias a seguir expostas** - apesar de comporem os argumentos do contraditório e o voto e de terem sido lidas em sessão -, pelo fato de que ficaram prejudicadas pelo afastamento da NCM proposta pela autoridade fiscal. Portanto, elas **não foram e não são objeto da decisão representada por este acórdão**.

Sobre a alíquota adicional de 1% na apuração da COFINS Importação para o produto AVICTA 500FS:

A autoridade fiscal esposou a visão de que, a partir de 01/01/2013, a importação do produto estrangeiro em questão, ficou passível da exigência da alíquota de 1% adicional sobre a base da COFINS Importação. A base legal dessa exigência residiria no que dispõe a MP 582/2012 (convertida na Lei n. 12.794/2013).

Os julgadores de 1º piso, contrariando as alegações da contribuinte apresentadas em seu recurso, concluíram pela legitimidade da autuação fiscal nesse particular. Afirmaram, conforme sua ementa:

Acréscimo de 1% na COFINS - Importação -

A Lei 10925/2004 não se trata de uma lei específica para defensivos agrícolas, tratando-se apenas de norma que reduz alíquota da COFINS Importação, e desta forma, não impede que os produtos

para os quais a alíquota da COFINS foi reduzido para zero, sofra o acréscimo na alíquota previsto no artigo 21 da Lei 10865/2004;

Regulamentação da Cofins Importação

Nos termos do Parecer Normativo RFB nº 02/2013, as alterações promovidas pela Lei 12.715/2012 na legislação do adicional de alíquota da COFINS-Importação, estão em plena produção de efeitos

O Adicional de 1% sobre a base de cálculo da COFINS importação está disposta no § 21 do artigo 8º da Lei n. 10.865/2004:

Lei n. 10.865/2004:

Art. 8 - As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

- I -1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e
 - II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS- Importação.**
- (...)

§21. As alíquotas da Cofins-Importação DE QUE TRATA ESTE ARTIGO ficam acrescidas de um ponto percentual na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011." (g.n.)

O texto me parece claro. O adicional é exigível somente dos bens sujeitos às alíquotas tratadas neste artigo 8º. No caso aqui em análise, o produto importado tem sua alíquota definida por outro artigo de lei (artigo 1º da Lei n. 10.925/2004). Sendo assim, entendo que o adicional de 1% não alcança a importação deste produto no período suscitado pela fiscalização.

Lei 10.925/2004:

"Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (...)

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas; (...)" (g.n.)

Muitas foram as alterações legislativas sobre esse adicional de 1%, cabendo cuidado para se compreender, não só a natureza desse adicional, mas a amplitude ou campo de sua incidência. Nesse sentido, verifico que o Parecer Normativo COSIT n. 10, de 20 de novembro de 2014, firma entendimento que dá bases para se pacificar a multiplicações de interpretações a esse respeito.

Por isso, proponho a este colegiado o afastamento da exigência fiscal resultante da aplicação do adicional de 1% aqui discutido.

Sobre a aplicação da multa por erro de classificação fiscal, da multa de ofício e dos juros de mora:

Há a exigência da multa administrativa prevista no inciso I do artigo 84 da MP n. 2.158-35, de 2001, aqui identificada como multa por classificação incorreta.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/03/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 06/

04/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 27/03/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 06/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Verifico que o importador reconhece neste processo administrativo que o produto importado possui tanto propriedade inseticida, quanto propriedade nematicida.

Os laudos oficiais que instruíram as declarações de importação reconheceram a propriedade inseticida, mas deixaram de destacar a propriedade nematicida do produto, Concorrentemente, a classificação de controle sanitário e o registro do produto no Ministério da Agricultura – informação incluída na declaração de importação e a instruindo - traz claramente a identificação dessas duas propriedades.

A autoridade fiscal concluiu que a omissão da informação nos laudos e nas declarações de importação significou descrição incompleta. Data vênia, parece-me que a descrição do produto trouxe elementos suficientes para a autoridade fiscal analisar a identificação e classificação fiscal do bem, uma vez que a propriedade nematicida constava do registro e da classificação técnica atribuídas pelo órgão de vigilância sanitária (Ministério da Agricultura – MAPA) – informação acessória, mas incluída na Declaração da Importação.

Por outro lado, estamos a analisar uma autuação resultante da revisão aduaneira de declarações de importação para um período de vários anos. Durante esse tempo, parte das importações desse produto foi classificada na NCM escolhida pelo contribuinte e desembaraçada pelo canal verde. Uma parte foi desembaraçada após ter sido submetida ao canal amarelo ou ao vermelho. Creio justo se crer que cada uma das autoridades desses despachos aduaneiros considerou correta essa NCM e, também, não considerou insatisfatória ou incompleta a descrição da mercadoria.

Como já é do conhecimento desta turma, defendo o entendimento de que o desembaraço aduaneiro não forma critério jurídico para os termos do artigo 146 do CTN, exceto se tiver ocorrido exigência fiscal para alterar a NCM. Mas, essa situação – de vários despachos aduaneiros em que se adotou uma NCM para o mesmo produto importado - constitui, em minha interpretação, uma prática reiterada por parte das autoridades aduaneiras no exercício de sua exclusiva competência (que não se confunde com uma prática ou entendimento da própria administração tributária e aduaneira), consoante o que lhe atribui a lei da carreira c/c a Lei n. 5.172/1966 e o DL n. 37/1966.

Além disso, a administração tributária aduaneira não foi instada a se manifestar sobre a classificação para esse tipo de produto, que possui uma segunda propriedade além da inseticida. A meu ver, não havia uma posição oficial da instituição efetivamente pacificadora, a se impor sobre as autoridades fiscais. Desse quadro histórico, penso que se pode inferir plausível que houvesse interpretações individuais diferentes por parte das autoridades dos despachos em todo o Brasil e também por parte dos importadores, para se determinar a NCM desse tipo de produto.

Em minha leitura das soluções de consulta indicadas pela autoridade fiscal, elas não resolvem exatamente o problema de definir a classificação fiscal entre dois possíveis desdobramentos da mesma subposição simples (3808.9), mas entre dois capítulos (30 ou 38), muito embora o produto tenha igualmente propriedades inseticida e nematicida. Parece-me que essas soluções de consulta não fundamentaram a análise das autoridades fiscais dos despachos aduaneiros em tela.

Vemos que havia pareceres da Organização Mundial das Aduanas (OMA) proferidos até dezembro de 2013 (divulgados pela IN RFB n. 1459/2014) com análise convergente ao problema, ao tratar de caso de produto com propriedade inseticida, e

propriedade acessória de nemática. A autoridade fiscal e julgadores de 1º piso afastaram esses pareceres por considerarem que não seria aplicável ao caso em que as duas propriedades fosse igualmente essenciais, em que não houve uma acessória com relação à outra.

Essas soluções de consulta e pareceres concorrem para me demonstrar que não havia um posicionamento definitivo da própria instituição ao longo do período das importações submetidas a revisão aduaneira. Mas que em 2014 há a divulgação (pela IN RFB 1.459/2014) de pareceres do órgão técnico máximo mundial (OMA) para o assunto classificação fiscal. Considero que se trata de uma manifestação formal das instituições (OMA e RFB) que, a meu ver, tem caráter interpretativo, e propõe entendimento para produto com dupla propriedade.

Esse quadro me leva à conclusão de que estamos diante, sim, da hipótese prevista na combinação do inciso III e do parágrafo único do artigo 100 do CTN, c/c as hipóteses previstas nos artigos 97 e seguintes do Decreto-lei n. 37, de 1966:

Lei n. 5.172, de 1966:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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

Decreto-lei n. 37, de 1966:

Art.97 - Compete à autoridade julgadora:

I - determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator ou a quem deva responder pela infração, nos termos da lei;

II - fixar a quantidade da pena, respeitados os limites legais.

Art.98 - Quando a pena de multa for expressa em faixa variável de quantidade, o chefe da repartição aduaneira imporá a pena mínima prevista para a infração, só a majorando em razão de circunstância que demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe agravar suas consequências ou retardar seu conhecimento pela autoridade fazendária.

Art.99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas.

§ 1º - Quando se tratar de infração continuada em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações, serão eles reunidos em um só processo, para imposição da pena.

§ 2º - Não se considera infração continuada a repetição de falta já arrolada em processo fiscal de cuja instauração o infrator tenha sido intimado.

Art.100 - Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido.

Art.101 - Não será aplicada penalidade - enquanto prevalecer o entendimento - a quem proceder ou pagar o imposto:

I - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não;

- II - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte;
- III - de acordo com interpretação fiscal constante de circular, instrução, portaria, ordem de serviço e outros atos interpretativos baixados pela autoridade fazendária competente.

Como já expus, acho legítimo que a Administração, em ato de revisão aduaneira, resolva definir uma NCM que considera correta para determinado produto. Acho legítimo que ela imponha essa nova classificação para as importações anteriores, chegando mesmo a obrigar a retificação dessas Declarações de Importação e chegando, também a rever de ofício a aprovação da autoridade do despacho nas desembaraçadas pelo canal amarelo e vermelho.

Entretanto, apesar de não se tratar de uma mudança de critério jurídico, a posição firmada a partir da revisão aduaneira nega a prática reiterada das autoridades do despacho, exercidas individualmente. Sendo assim, em meu entendimento, essa situação deve invocar a aplicação da lei posta no parágrafo único do artigo 100 do CTN, exercida nos termos da competência estatuída pela lei do processo administrativo fiscal (Decreto n. 70.235, de 1972) e estatuída na lei aduaneira (artigo 97 e 101 do DL 37/1966).

Por isso, proponho a este Colegiado, que nessa situação de revisão aduaneira em que se determinará uma classificação fiscal para as importações passadas, com segura constatação de terem sido recorrentemente desembaraçadas por NCM diferente, seja reconhecida a possibilidade de exigir apenas os tributos à luz do que dispõe o parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Por óbvio, e pelos mesmos fundamentos acima expostos, que defendo que essas penalidades não podem ser exigidas das importações em que o contribuinte atendeu a intimação fiscal para alterar sua classificação exatamente para a que hoje a revisão aduaneira está considerando como incorreta. Proponho seja dado provimento ao recurso voluntário especificamente neste ponto.

DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

O contribuinte afirma que, em várias oportunidades, a Secretaria da Receita Federal do Brasil exige do contribuinte valores referentes a juros de mora calculados sobre o valor de multa de ofício, e que, por isso, entendia por bem opor-se, desde então, a tal cobrança, para a hipótese de ser mantida a multa de ofício. Invoca sua leitura do artigo 161 do CTN e põe em destaque que o texto desse artigo ressalva que os juros sobre o crédito devido não prejudica a imposição das penalidades cabíveis, demonstrando tratar-se de matéria distinta.

Esposo visão divergente do contribuinte. Entendo que cabem juros de mora sobre qualquer crédito tributário não pago no seu vencimento. Esta possibilidade de exigência de juros de mora não subtrai a possibilidade que penalidades possam incidir no caso, inclusive por que, em meu entendimento, o juro de mora não é penalidade, e o artigo 161 do CTN não está a excluir os juros de mora sobre a multa de ofício, como argumenta o contribuinte. Esclareço que os juros de mora exigem que haja uma definição do termo de vencimento da multa de ofício, e este não coincide necessariamente com a do tributo devido.

Proponho a este Colegiado não dar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

CONCLUSÃO FINAL

Foi votado e aprovado por este Colegiado dar provimento ao recurso voluntário para: (a) afastar a exigência de COFINS Importação resultante do ICMS e das próprias contribuições; (b) manter o entendimento da legalidade e legitimidade da revisão aduaneira e que ela não fere os artigos 146 e 149 do CTN (c) considerar que a NCM definida pela autuação fiscal não pode se sustentar face as regras gerais de interpretação; (d) indeferir o pedido de pericia.

NÃO foi votado e aprovado por este Colegiado: (e) aplicar a lei contida no parágrafo único do artigo 100 para afastar as penalidades e a mora; (f) afastar a aplicação do um ponto percentual adicional de alíquota à COFINS importação; (g) manter o entendimento da possibilidade dos juros de mora sobre multa de ofício.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator