



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12466.723604/2012-81
ACÓRDÃO	3002-004.351 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FREETRADE DO BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 11/09/2009

IPI. PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PERFUMES E ÁGUAS DE COLÔNIA. NCM 3303.00.10 VERSUS NCM 3303.00.20. CRITÉRIO DE CONCENTRAÇÃO AROMÁTICA DO DECRETO Nº 79.094/1977. FINALIDADE EXCLUSIVAMENTE SANITÁRIA. INAPLICABILIDADE PARA FINS DE CLASSIFICAÇÃO NA NCM. PRECEDENTES DA CSRF. CLASSIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE MANTIDA. Afasta-se a reclassificação promovida pela fiscalização aduaneira, mantendo-se a classificação das mercadorias como águas de colônia (NCM 3303.00.20), conforme declarado pela importadora. O critério de concentração aromática de 10% – extraído do art. 49, inciso II, da Lei nº 6.360/1976 e do Decreto nº 79.094/1977 e veiculado pela Nota COANA/COTAC/DINOM nº 00344/2006 – ostenta finalidade exclusivamente sanitária, voltada ao registro dos produtos perante a vigilância sanitária, não constituindo parâmetro válido de classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado relativas à posição 3303 não fixam patamar numérico objetivo de concentração, de modo que a mera aferição laboratorial de teor superior a 10% não autoriza, por si só, a reclassificação. Nesse sentido os precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdãos CARF nº 9303-001.516 e nº 9302-010.682). Ausente critério legal-aduaneiro válido apto a infirmar a classificação declarada, são insubsistentes a reclassificação e as diferenças de IPI, PIS/Pasep-Importação e COFINS-Importação dela decorrentes, bem como a multa de ofício.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 11. LEI Nº 9.873/1999. INCOMPATIBILIDADE COM O REGIME DO CTN. ART. 151, III, DO CTN. ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. REEIÇÃO. Não se aplica a prescrição

intercorrente no processo administrativo tributário federal, consoante o enunciado vinculante da Súmula CARF nº 11. A Lei nº 9.873/1999 regula o exercício do poder de polícia sancionário em sentido lato, sendo incompatível com o regime de suspensão de exigibilidade do crédito tributário previsto no art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional. O descumprimento do prazo de 360 dias fixado no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 não gera, por ausência de previsão legal expressa, a extinção do crédito tributário, mas tão somente consequências de âmbito funcional.

VERDADE MATERIAL. LAUDO TÉCNICO OFICIAL. MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA. REJEIÇÃO. Não há violação ao princípio da verdade material quando a autuação fiscal está lastreada em laudo técnico oficial, produzido por laboratório credenciado mediante metodologia analítica documentada e fundamentada. O princípio da verdade material não impede a Administração de valorar a prova produzida nos autos e de conferir maior credibilidade a laudos oficiais em face de declarações unilaterais do contribuinte. Regularmente motivado o ato, observados os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

MULTA DE 1%. CLASSIFICAÇÃO INCORRETA NA NCM. ART. 84, INCISO I, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 227/2026. ABOLIÇÃO DA PENALIDADE. ART. 106, II, “c”, DO CTN. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. EXCLUSÃO. A Lei nº 227/2026, ao abolir expressamente a penalidade de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias para as hipóteses de classificação incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul, consubstancia lei mais benéfica ao contribuinte, de aplicação retroativa obrigatória nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, porquanto o ato punitivo não se encontra definitivamente julgado na presente data. O Direito Sancionador Tributário, sob a regência do princípio penal da retroatividade da lei mais benigna — dotado de assento constitucional no art. 5º, XL, da CF/88 —, não comporta a manutenção de penalidade suprimida pelo legislador superveniente.

MULTA DE 30%. IMPORTAÇÃO SEM LICENÇA. ART. 169, §2º, I, DO DECRETO-LEI Nº 37/1966. ART. 526, II, DO REGULAMENTO ADUANEIRO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. TIPICIDADE CERRADA. AUSÊNCIA DE DOLO OU MÁ-FÉ. ADN COSIT Nº 12/1997. EXCLUSÃO. O Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/1997 — ato de natureza normativa vinculante nos termos do art. 100 do CTN — consolidou o entendimento de que não constitui infração administrativa ao controle das importações, tipificada no art. 526, inciso II, do Regulamento

Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria cujo erro de classificação tarifária exigiria novo licenciamento, desde que o produto esteja corretamente descrito e inexistam indícios de dolo ou má-fé. No caso concreto, as mercadorias foram devidamente descritas e importadas ao amparo de licença automática válida para a NCM declarada. O erro classificatório não se confunde com a importação efetiva sem instrumento de controle, cuja tipificação exige a ausência real de licenciamento, e não mera inadequação tarifária superveniente reconhecida pela própria fiscalização.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Ana Paula Pedrosa Giglio (substituta integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário tempestivamente interposto por FREETRADE DO BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (CNPJ n.º 39.816.905/0001-70), em face da decisão de primeira instância proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis/DRJ/FNS, que julgou integralmente procedente o Auto de Infração n.º 0727600/00447/12, com exigência de crédito tributário no montante total de R\$ 41.841,85.

O processo administrativo envolve, na condição de responsável solidário, a empresa BRIGHT STAR BUSINESS CORP. DO BRASIL LTDA. (CNPJ n.º 04.292.882/0001-67), sediada em São

Paulo/SP, qualificada como encomendante da importação nos termos do Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 25/30, lavrado em 19.11.2012, com fundamento no art. 32, parágrafo único, alínea "d", do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei n.º 11.281/2006.

Em 11 de setembro de 2009, a Recorrente registrou perante a Alfândega do Porto de Vitória a Declaração de Importação (DI) n.º 09/1221555-5, na modalidade de importação por encomenda, em nome próprio e por conta da encomendante BRIGHT STAR BUSINESS CORP. DO BRASIL LTDA.

A DI originalmente classificou a adição 001 – composta por 1.800 (mil e oitocentas) peças de fragrâncias das marcas Issey Miyake e Jean Paul Gaultier – na posição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 3303.00.20, descrevendo a mercadoria como "Água de Colônia", com incidência de alíquota de Imposto de Importação (II) de 18% e de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de 12%. O valor aduaneiro total da adição foi apurado em R\$ 39.549,12.

Durante o procedimento de conferência aduaneira, a Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil procedeu, em conformidade com a Instrução Normativa n.º 1.063/2010, à retirada de amostras do item 08 da adição 001 (AGUA DE COLONIA 30ML SPRAY - Jean Paul Gaultier Ma Dame Eau de Toilette, referência 4730550, Protocolo do Ministério da Saúde n.º 25351.521426/2008-17, 600 peças, VU: US\$ 9,67), por meio da Ficha de Designação de Assistência Técnica (FDA) n.º 269/2009, e as encaminhou ao Laboratório Falcão Bauer para análise de sua composição aromática.

O Laudo de Análise n.º 10/2010-1, emitido em 22/10/2009, concluiu, com fundamento nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado estabelecidas no Decreto n.º 79.094/77 e na Lei n.º 6.360/76, art. 49, inciso II, bem como na Nota/Coana/Cotac/Dinom n.º 2006/00344, de 13.12.2006, que o produto apresentava concentração aromática superior a 10% (dez por cento), devendo, por conseguinte, ser classificado na posição NCM 3303.00.10 – PERFUMES (EXTRATOS), à qual incidem alíquota de II de 18% e alíquota de IPI de 42%.

Regularmente intimada da existência de laudo laboratorial discordante da classificação declarada e do prazo de 90 (noventa) dias previsto na IN/RFB n.º 1.063/2010 para solicitar a realização de contraprova analítica, conforme ciência formalizada em 18/02/2011, a Recorrente quedou-se inerte, não requerendo a realização de segunda análise no prazo legal.

Decorrido o referido prazo sem manifestação, o Fisco lavrou, em 19.11.2012, o Auto de Infração n.º 0727600/00447/12, consolidando as seguintes exigências:

1. Diferença de IPI-Importação decorrente da alteração de alíquota de 12% para 42% sobre a base de cálculo de R\$ 46.667,96 (valor tributável corrigido pela NCM correta), gerando diferença de imposto de R\$ 14.000,38, acrescida de juros de mora e multa proporcional de 75% (passível de redução), fundada no art. 80, caput, da Lei n.º 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei n.º 11.488/2007, totalizando R\$ 28.639,18;

2. Diferença de PIS-Importação de R\$ 72,09, com juros de mora de R\$ 21,30 e multa proporcional de R\$ 54,07, totalizando R\$ 147,46;

3. Diferença de COFINS-Importação de R\$ 337,55, com juros de mora de R\$ 99,77 e multa proporcional de R\$ 253,16, totalizando R\$ 690,48;

4. Multa administrativa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria por erro de classificação fiscal (NCM 3303.00.20 declarada, NCM 3303.00.10 correta), no valor de R\$ 11.864,73 (com valor mínimo de R\$ 500,00), fundada no art. 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, reproduzida no art. 711, inciso I, do Decreto n.º 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) – Cód. Receita-DARF 5149 – Multa do Controle Administrativo (passível de redução);

5. Multa de 30% (trinta por cento) sobre o valor aduaneiro por importação desacompanhada de Licença de Importação relativa à classificação fiscal correta (NCM 3303.00.10), com aplicação do valor mínimo legal de R\$ 500,00 (quinhentos reais), fundada no art. 706, inciso I, alínea "a", § 2.º, inciso I, do Decreto n.º 6.759/2009 – Cód. Receita-DARF 2185 – Multa do Setor Aduaneiro (não passível de redução).

O Auto de Infração também registrou a possibilidade de redução de 50% (cinquenta por cento) das multas passíveis de redução, caso efetuado o pagamento ou compensação até o vencimento da intimação, ou de 40% (quarenta por cento) no caso de parcelamento, conforme previsão dos arts. 732 e 733 do Regulamento Aduaneiro.

Regularmente intimada, a Recorrente apresentou impugnação tempestiva perante a Inspetoria da Alfândega do Porto de Vitória-ES, sustentando, em síntese: nulidade do auto de infração por vícios procedimentais na coleta de amostras; incorreção da reclassificação fiscal, com argumentação de que os produtos são efetivamente águas de colônia; inaplicabilidade das multas impugnadas.

A DRJ/FLS, após regular instrução do feito, proferiu decisão julgando procedente o Auto de Infração em sua integralidade, mantendo todos os lançamentos tributários e as penalidades exigidas, sob os fundamentos de que: o procedimento de coleta de amostras observou a legislação aplicável; o Laudo de Análise n.º 10/2010-1 é dotado de presunção de veracidade, não elidida pelo contribuinte; são devidas as diferenças de tributos decorrentes da alíquota majorada da NCM correta; a multa de 1% encontra amparo legal no art. 711, I, do Decreto n.º 6.759/2009; e a multa de 30% é devida pela ausência de LI para a classificação fiscal correta.

Inconformada, a Recorrente interpôs tempestivo recurso voluntário, reproduzindo e aprofundando suas razões recursais. Em síntese, as teses apresentadas são as seguintes: preliminarmente, prescrição intercorrente; nulidade do Auto de Infração por alegados vícios no procedimento de coleta e análise da amostra, que comprometeria a cadeia de custódia e a confiabilidade do Laudo de Análise n.º 10/2010-1, configurando violação ao princípio da verdade material e cerceamento de defesa; e, no mérito, incorreção da reclassificação fiscal, alegando que

os produtos importados são, de fato, águas de colônia enquadráveis na NCM 3303.00.20, conforme descrição nos documentos comerciais, protocolos de registro sanitário do Ministério da Saúde e rótulos dos produtos; o resultado analítico relativo ao item de 30 ml não poderia ser estendido ao item de 50 ml sem análise específica; derrogação do art. 49 do Decreto n. 70.094/77 pela Lei n. 9.782/99 e aplicação retroativa do Decreto n. 8.077/2013, bem como vício de motivação da decisão recorrida; por fim, descabimento das multas aplicadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

I. Da Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo, foi regularmente subscrito por representante legal com poderes para o ato, e versa sobre matéria de competência desta Turma, preenchendo, assim, todos os pressupostos de admissibilidade previstos no art. 33 e seguintes do Decreto n.º 70.235/72, razão pela qual dele tomo conhecimento.

II. Da Preliminar de de Nulidade do Auto de Infração por Vício Procedimental

Preliminarmente

I. Da Prescrição Intercorrente

A recorrente suscita, em sede preliminar, a ocorrência de prescrição intercorrente, sob o argumento de que o processo permaneceu paralisado, pendente de julgamento, por mais de seis anos e quatro meses entre a apresentação das impugnações e a sessão de julgamento pela DRJ, período que excederia o prazo de três anos previsto no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999, além de violar os princípios constitucionais da duração razoável do processo e da eficiência administrativa (arts. 5º, LXXVIII, e 37, caput, da CF/88).

Invoca, como fundamento, o art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, que assim dispõe:

"Art. 1º [...]"

§1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso."

A tese, conquanto academicamente relevante e objeto de debate na jurisprudência dos tribunais pátrios, não encontra guarida no âmbito do processo administrativo tributário federal. Explica-se.

Esta Corte Administrativa editou, ainda no ano de 2012, a Súmula CARF nº 11, publicada no Diário Oficial da União em 25 de abril de 2012, que enuncia:

"Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal federal."

O enunciado sumulado é de observância obrigatória por todas as turmas e câmaras desta Casa, nos termos do art. 85, inciso VI, do Regimento Interno do CARF, e sua fundamentação jurídica é sólida.

De início, cumpre salientar a ausência de incompatibilidade sistêmica entre a Lei nº 9.873/1999 e o regime jurídico da obrigação tributária. A norma em tela foi editada para regulamentar o exercício do poder de polícia sancionatório da Administração Pública em sentido amplo, referente a infrações administrativas de caráter não tributário, como multas de trânsito, penalidades sanitárias, infrações ambientais e similares.

Não tem pretensão de reger o crédito tributário propriamente dito, que possui disciplina autônoma e exaustiva na legislação federal. O Código Tributário Nacional é expresso, em seus arts. 150 a 174, ao disciplinar os únicos institutos capazes de extinguir o crédito tributário, quais sejam a decadência e a prescrição tributárias.

A lista do art. 156 do CTN é taxativa, não comportando ampliação por legislação ordinária superveniente. Tal entendimento decorre do próprio status de lei complementar material do CTN, reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, que impede sua derrogação por lei ordinária como é a Lei nº 9.873/1999.

Por outro lado, a questão reside no regime de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O art. 151, inciso III, do CTN dispõe que suspendem a exigibilidade do crédito tributário "as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo".

A impugnação apresentada pela recorrente suspendeu a exigibilidade do crédito e inaugurou a fase litigiosa do processo administrativo, durante a qual a obrigação tributária é submetida ao crivo do órgão julgador.

A iniciação desta fase suspensiva é incompatível com a incidência da prescrição extintiva sobre o mesmo lapso temporal, pois não podem o prazo suspensivo e o prazo prescricional correr simultaneamente sobre o mesmo período.

Em termos dogmáticos, a prescrição pressupõe a inércia do titular do direito em exercê-lo; no processo administrativo tributário, o contribuinte e a Fazenda Nacional exercem seu direito ao submeter o lançamento ao julgamento, não havendo inércia juridicamente considerável.

Por fim, há de se observar a ausência de sanção extintiva legalmente prevista para o descumprimento dos prazos de julgamento. O art. 24 da Lei nº 11.457/2007 dispõe que "é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e

sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte".

Trata-se de norma impositiva de caráter programático, cujo descumprimento acarreta apenas consequências de âmbito funcional e disciplinar para os agentes públicos responsáveis. A própria lei não comina nenhuma sanção processual, muito menos a de extinção do crédito tributário, para o caso de inobservância do prazo.

Aplicar a prescrição intercorrente como consequência implícita do excesso de prazo implicaria, portanto, criação judicial e administrativa de hipótese extintiva do crédito tributário sem previsão legal, em frontal violação ao princípio da legalidade estrita.

Não bastasse o acima exposto, ainda que se admitisse, em tese, a aplicabilidade da Lei nº 9.873/1999, caberia examinar se seus requisitos estão preenchidos no caso concreto.

O §1º do art. 1º exige, cumulativamente a paralisação do processo; e a pendência de julgamento ou despacho por mais de três anos. A paralisação é conceito jurídico não idêntico à demora no julgamento, pois implica a ausência de qualquer atividade processual, inclusive de instrução, diligência, distribuição, pautas, dentre outros atos processuais ou procedimentais.

O processo pode estar em andamento, a despeito da demora. Da leitura dos autos, verifica-se que o feito tramitou com a apresentação de impugnação, a elaboração do relatório fiscal de julgamento, a distribuição do feito à relatora e a pauta de julgamento, o que afasta a configuração da paralisação absoluta exigida pela norma.

I.1.– Da Inaplicabilidade do Tema 1293 do STJ ao Presente Caso

A completude do exame da matéria exige que se enfrente também o Tema 1293 do Superior Tribunal de Justiça, sob o regime dos Recursos Repetitivos. Conquanto não invocado expressamente pela recorrente nas razões do presente recurso, sua possível incidência sobre o feito poderia ser cogitada por qualquer julgador diligente, impondo-se o seu exame de ofício pelo caráter vinculante da tese jurídica firmada pelo STJ naquele julgamento.

O Tema 1293 do STJ debate a seguinte questão jurídica: se a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 incide sobre os processos administrativos de apuração e aplicação de multas aduaneiras decorrentes do exercício do poder de polícia sobre o comércio exterior, especialmente nos casos em que a sanção é aplicada em razão do descumprimento de obrigações de natureza formal ou acessória impostas pela legislação aduaneira, sem que haja exigência de tributo principal subjacente.

Uma vez firmada pelo STJ a tese de que tais multas puramente sancionatórias admitem a prescrição intercorrente, esse entendimento é absolutamente inaplicável ao presente processo, pelas razões que se expõem.

A primeira e mais fundamental razão de inaplicabilidade é a própria natureza do objeto litigioso. O processo administrativo fiscal em epígrafe não versa, em sua essência, sobre multa aduaneira decorrente do descumprimento de obrigação acessória. Seu objeto central é a

exigência de crédito tributário formalmente constituído pelo lançamento de ofício, consistente em diferenças de IPI, PIS/Pasep-importação e COFINS-importação resultantes da reclassificação dos produtos importados da NCM 3303.00.20 para a NCM 3303.00.10.

Trata-se, portanto, da exigência de tributo principal, o imposto devido sobre a operação de importação, não de mera sanção administrativa isolada por descumprimento de obrigação formal.

A distinção conceitual entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória, estabelecida nos arts. 113 a 115 do Código Tributário Nacional, é aqui decisiva. A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, surgindo com a ocorrência do fato gerador.

A obrigação acessória, por sua vez, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, como a obrigação de emitir notas fiscais, apresentar declarações, escriturar livros contábeis, exibir documentos à autoridade fiscal, e similares.

A multa aduaneira por descumprimento de obrigação acessória à qual o Tema 1293 se refere é aquela aplicada em razão do não cumprimento dessas prestações de caráter formal, sem qualquer ligação direta com a correta classificação tarifária ou com o *quantum debeatur* do tributo devido.

O presente processo, ao contrário, nasce de um lançamento tributário de ofício em que a Fazenda Nacional constituiu, com plena eficácia jurídica, crédito tributário correspondente às diferenças de alíquota entre as NCMs 3303.00.20 e 3303.00.10.

As multas de 1% e 30%, ainda que de natureza sancionatória, foram aplicadas de forma acessória e conexa a esse lançamento tributário principal, integrando o mesmo Auto de Infração e o mesmo processo administrativo.

Não se trata de processo inaugurado unicamente para a aplicação de multa isolada por infração formal, trata-se de processo cujo cerne é um lançamento de tributos. Esta distinção é estrutural e determina o regime jurídico aplicável.

A segunda razão de inaplicabilidade reside no perímetro subjetivo do próprio Tema 1293. Mesmo sob a perspectiva mais ampla, de que ele pudesse abranger multas aduaneiras aplicadas em conjunto com exigência de tributo, a tese a ser firmada pelo STJ terá, necessariamente, por objeto central as denominadas "multas aduaneiras por descumprimento de obrigação acessória".

Aquelas que punem o descumprimento de deveres formais de controle do comércio exterior, como a falta de registro de manifesto de carga, o descumprimento de obrigações de controle de chegada e saída de veículos, a ausência de prestação de informações ao SISCOMEX, ou similares. Tais multas não guardam relação de causa e efeito com a determinação do quantum tributário devido, sendo autônomas em relação à obrigação principal.

Em sua aplicação ao caso concreto, a multa de 1% do art. 84, inciso I, da MP nº 2.158-35/2001, por classificação incorreta na NCM, e a multa de 30% do art. 169, §2º, inciso I, do Decreto-lei nº 37/1966, por importação sem licença de importação, não são multas por descumprimento de obrigação acessória em sentido técnico.

Aqui a multa de 1% é penalidade decorrente da classificação tarifária do produto, matéria diretamente ligada à alíquota aplicável e, portanto, ao quantum do imposto devido, cuidando-se de matéria conexíssima à obrigação principal.

A multa de 30%, por sua vez, é penalidade de natureza aduaneira que pune a suposta ausência do instrumento de controle administrativo da importação, e foi aplicada exclusivamente como consequência reflexa da reclassificação fiscal promovida no mesmo auto.

Na espécie em exame, nenhuma das duas se enquadra no conceito de "multa aduaneira por descumprimento de obrigação acessória" no sentido pressuposto pelo Tema 1293, que exige a autonomia da sanção em relação a qualquer exigência de tributo principal.

Por fim, acresce outra razão de inaplicabilidade de ordem puramente lógica. Estender o Tema 1293 a processos que tenham por objeto principal um lançamento de tributo significaria criar, por via interpretativa, uma nova hipótese de extinção do crédito tributário, em flagrante violação ao caráter taxativo do art. 156 do CTN e ao status de lei complementar material que o Código ostenta.

O STJ, ao examinar o Tema 1293, delibera sobre a aplicação da Lei nº 9.873/1999, lei ordinária federal, a processos de caráter exclusivamente sancionatório-policial, não sobre a extinção de crédito tributário. Qualquer interpretação que pretendesse ampliar esse entendimento para atingir lançamentos tributários incidiria em inconstitucionalidade formal, por veicular, por via indireta, alteração em matéria reservada a lei complementar.

Conclui-se, portanto, que o Tema 1293 do STJ é estruturalmente inaplicável ao presente processo administrativo fiscal, cujo objeto central é um lançamento tributário de ofício concernente a diferenças de IPI, PIS/Pasep-importação e COFINS-importação, e não por processo autonomamente instaurado para aplicação de multa aduaneira por descumprimento de obrigação acessória.

Por tais razões, rejeita-se, integralmente, a preliminar de prescrição intercorrente.

II.2 – Da Violação ao Princípio da Verdade Material e da Suposta Nulidade do Auto de Infração

A recorrente articula, em segunda preliminar, que a autoridade fiscal teria incorrido em violação ao princípio da verdade material ao adotar parâmetros inadequados de classificação, valendo-se de presunções indevidas para concluir equivocadamente pela importação de produtos em desacordo com a legislação, quando, segundo alega, a própria análise técnica confirmaria tratar-se de águas de colônia. Por decorrência, postula a declaração de nulidade do auto de infração por vício de motivação.

A arguição não merece acolhida.

O princípio da verdade material obriga a Administração Tributária a buscar a realidade concreta dos fatos, a adotar postura ativa na investigação probatória e a não se contentar com a mera verdade formal emergente dos documentos apresentados pelo contribuinte.

Trata-se de corolário do princípio da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário, a Administração não pode abdicar de sua função fiscalizatória nem se curvar à declaração do sujeito passivo quando existem elementos concretos que a colocam em dúvida.

Contudo, o princípio também não tem natureza unidirecional, pois também obriga a Administração a produzir prova robusta da infração imputada, e é exatamente isso que ocorreu no presente caso.

O Laudo de Análise nº 1898/2012, produzido pelo Laboratório Falcão Bauer, é ato técnico de natureza pericial dotado de presunção de veracidade, elaborado por profissionais qualificados, mediante metodologia analítica devidamente documentada, após coleta de amostras realizada sob supervisão de Auditora-Fiscal da Receita Federal. O resultado é objetivo, pois atesta que a concentração de substâncias odoríferas identificada nas amostras superou o limiar de 10%. Trata-se de conclusão fática, não de presunção jurídica.

A recorrente alega que um expert por ela contratado teria concluído em sentido diverso, reconhecendo os produtos como águas de colônia com base na literatura técnica internacional.

Ocorre, todavia, que a mera afirmação de que o perito chegou a conclusão diversa não constitui prova capaz de infirmar laudo oficial; não há nos autos laudo técnico formalmente elaborado pela defesa, com metodologia documentada e resultado mensurável, que contrarie os dados analíticos do Laudo nº 1898/2012; e o princípio da verdade material não determina a prevalência automática da versão do contribuinte sobre a versão da Fazenda, mas sim que ambas sejam submetidas a rigoroso cotejo probatório, cotejo que, no caso em tela, pende claramente em favor da autuação.

Quanto à alegada nulidade do auto de infração por vício de motivação, o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 exige que o auto de infração contenha a qualificação do sujeito passivo; o local, a data e a hora da lavratura; a descrição do fato; a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; e a assinatura do autuante e a indicação do seu cargo ou função e número de matrícula.

O exame dos autos demonstra que todos esses requisitos foram rigorosamente observados. A descrição fática é minuciosa, indicando os itens objeto de reclassificação, os dispositivos legais infringidos e as penalidades aplicáveis, com referência expressa ao Laudo de Análise que lastreia a autuação.

Portanto, também se rejeita a segunda preliminar.

III. DO MÉRITO

III.1. Da Reclassificação Fiscal: NCM 3303.00.20 versus NCM 3303.00.10

A Tarifa Externa Comum (TEC), incluída na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), disciplina, na posição 3303.00, os "PERFUMES E ÁGUAS-DE-COLÔNIA". Esta posição, ao nível dos seis dígitos do Sistema Harmonizado (SH), não comporta subdivisão. O desdobramento em dois subitens distintos — 3303.00.10 (Perfumes/extratos) e 3303.00.20 (Águas de colônia) — opera ao nível do 7º dígito, que constitui abertura específica da nomenclatura nacional brasileira/mercosulina, válida e operante apenas no ordenamento interno, conforme a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado e o Decreto nº 97.409/1988, que a promulgou no Brasil.

Este ponto factual é de máxima relevância para a compreensão do litígio. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), instrumento hermenêutico produzido pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (Organização Mundial das Aduanas) para a interpretação das posições do Sistema Harmonizado, operam, por natureza, ao nível dos seis dígitos.

As NESH relativas à posição 3303 esclarecem que tal posição "compreende os perfumes que se apresentem nas formas de líquido, de creme ou de sólido (compreendendo os bastões), e as águas-de-colônia, cuja função principal seja a de perfumar o corpo", distinguindo as duas categorias pelos critérios da concentração de óleos essenciais (mais elevada nos perfumes) e do grau alcoólico empregado (mais elevado nos perfumes). Todavia, como as NESH não operam ao nível do 7º dígito, não fixam percentuais de concentração. Senão, vejamos:

“33.03 - Perfumes e águas-de-colônia.

A presente posição compreende os perfumes que se apresentem nas formas de líquido, de creme ou de sólido (compreendendo os bastões (batons)), e as águas-de-colônia, cuja função principal seja a de perfumar o corpo.

Os perfumes propriamente ditos, também denominados extratos, consistem geralmente em óleos essenciais, essências concretas de flores, essências absolutas ou em misturas de substâncias odoríferas artificiais, dissolvidas em álcool de título elevado. Usualmente, estas composições contêm ainda adjuvantes (aromas suaves) e um fixador ou estabilizador.

As águas-de-colônia - por exemplo, água-de-colônia propriamente dita, água de lavanda - (que não devem confundir-se com águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais da posição 33.01) diferem dos perfumes propriamente ditos pela sua menor concentração de óleos essenciais, etc., e pelo título geralmente menos elevado de álcool utilizado.”

Sucedo que, no plano aduaneiro, inexistente norma própria que estabeleça percentual objetivo de concentração para diferenciar perfumes de águas de colônia ao nível do 7º dígito. A ausência de critério numérico nas NESH não pode ser suprida pela transposição automática de norma sanitária editada para finalidade diversa, como adiante se demonstra.

Com efeito, o limite de 10% invocado pela fiscalização tem origem no art. 49, inciso II, do Decreto nº 79.094/1977, que regulamentou a Lei nº 6.360/1976 e o Sistema de Vigilância

Sanitária dos Medicamentos, Cosméticos, Produtos de Higiene e correlatos. Tais percentuais foram concebidos para o registro dos produtos perante a vigilância sanitária, e não para a classificação aduaneira de mercadorias.

Assiste razão à recorrente, nesse ponto, ao sustentar que o referido decreto ostenta natureza exclusivamente sanitária, sem eficácia classificatória aduaneira.

Esse entendimento foi acolhido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais desta Corte Administrativa, que assentou serem os limites de concentração do art. 49, inciso II, do Decreto nº 79.094/1977 específicos para o fim de registro sanitário, não se prestando, por si só, à classificação na NCM. Nesse sentido, leiam-se as ementas dos Acórdãos CARF nº 9303-001.516 e nº 9302-010.682, abaixo transcritas:

- **Acórdão CARF n. 9303-001.516/CSRF:**

Ementa: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Data do fato gerador: 06/08/2002 PERFUME (EXTRATO) OU ÁGUADECOLÔNIA. **Os limites da concentração da composição aromática fixados nas alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 49 do Decreto 79.094, de 5 de janeiro de 1977, são específicos para o fim de registro dos perfumes (extratos, águas-de-colônia etc.) no sistema de vigilância sanitária.** Na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), a classificação dos perfumes (extratos) e das águas de colônia independe dos valores absolutos da concentração da composição aromática. É o confronto da concentração de um com a do outro que define qual deles é perfume (extrato) e qual deles é água de colônia. Recurso Especial do Contribuinte Provido. (Processo n. 12466.003790/2002-67 - 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS – Relatora MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ)

- **Acórdão n. 9303-010.682/CSRF:**

Ementa: ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Período de apuração: 02/01/2003 a 04/11/2003 PERFUME (EXTRATO) OU ÁGUA DE COLÔNIA. **Os limites da concentração da composição aromática fixados nas alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 49 do Decreto 79.094, de 5 de janeiro de 1977, são específicos para o fim de registro dos perfumes (extratos, águas de colônia etc.) no sistema de vigilância sanitária.** Na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), a classificação dos perfumes (extratos) e das águas de colônia independe dos valores absolutos da concentração da composição aromática. É o confronto da concentração de um com a do outro que define qual deles é perfume (extrato) e qual deles é água de colônia. (Processo n. 12466.003142/2007-15 - 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS – Relatora Tatiana Midori Migiyama) – (sem destaques no original)

Não se ignora que o ordenamento deve ser interpretado sistematicamente; tal premissa, contudo, não autoriza transplantar para o campo tributário-aduaneiro um parâmetro numérico editado para o controle sanitário, sobretudo para agravar a carga tributária do contribuinte sem expressa previsão na legislação aduaneira.

A Nota COANA/COTAC/DINOM nº 2006/00344, de 13 de dezembro de 2006, limitou-se a adotar os critérios do Decreto nº 79.094/1977 no âmbito interno da fiscalização.

Tratando-se de mera orientação administrativa interna, a Nota não tem força para criar, no plano tarifário, parâmetro objetivo de distinção que o Sistema Harmonizado e a NCM não contemplam, tampouco para vincular este Colegiado quanto à validade do critério classificatório.

Fica prejudicada, por consequência, a controvérsia sobre a revogação do Decreto nº 79.094/1977 pelo Decreto nº 8.077/2013 e sobre a aplicação do princípio *tempus regit actum*.

Com efeito, sendo o critério de concentração inválido para fins de classificação aduaneira, é indiferente, para o desfecho, que o Decreto estivesse ou não em vigor à época dos fatos. De todo modo, a revogação superveniente e o reconhecimento, pela própria ANVISA, da inadequação do critério percentual apenas reforçam essa conclusão.

Por conseguinte, à míngua de critério legal-aduaneiro objetivo, e tendo sido os produtos declarados sob denominação comercial evocativa de águas de colônia ('Água de Colônia'), deve prevalecer a classificação adotada pela recorrente na NCM 3303.00.20.

Diante de todo o exposto, afasto a reclassificação das mercadorias para a NCM 3303.00.10, reconhecendo a correção da classificação declarada na NCM 3303.00.20 e, por conseguinte, a insubsistência das diferenças de IPI, PIS/Pasep-importação e COFINS-importação, com os respectivos juros de mora e multa de ofício.

Nesta parte, dou provimento ao recurso.

III.2 – Da Multa de 1% por Classificação Incorreta (Art. 84, I, da MP nº 2.158-35/2001): Exclusão por Retroatividade Benigna da Lei nº 227/2026

Reconhecida, no tópico anterior, a correção da classificação adotada pela recorrente (NCM 3303.00.20), a multa de 1% por classificação incorreta na NCM perde, desde logo, o seu próprio suporte fático, porquanto inexistente a infração que lhe serve de pressuposto. Ainda assim, e de forma autônoma, a sua exclusão também se impõe por força da revogação superveniente do tipo infrativo, como se passa a demonstrar.

A penalidade de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias foi aplicada com fundamento no art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, acolhida com força de lei nos termos do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001, e incorporada ao Regulamento Aduaneiro pelo art. 711, inciso I, do Decreto nº 6.759/2009, que tipifica como infração administrativa a classificação incorreta de mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, independentemente de dolo ou culpa.

No que tange a esta penalidade específica, opera, com força plena, a regra de retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

A Lei nº 227/2026, editada no curso do presente processo administrativo, ao dispor sobre o novo regime jurídico das infrações aduaneiras e das penalidades a elas cominadas, promoveu a abolição expressa da penalidade de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias para as hipóteses de classificação incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul, revogando o correspondente dispositivo da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Trata-se, portanto, de lei nova que deixou de definir como infração, ou, ao menos, que deixou de cominar penalidade, a conduta que antes era sancionada com a multa de 1%.

A retroatividade benigna no Direito Sancionador Tributário não é mera faculdade do julgador: é imposição constitucional que decorre do princípio penal da retroatividade da lei mais benigna, positivado no art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal de 1988:

"Art. 5º [...]

XL – a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu."

No âmbito específico do Direito Tributário, o art. 106, II, "c", do CTN instrumentaliza essa imposição constitucional, estabelecendo como condição única para a retroatividade benigna que o ato não esteja definitivamente julgado.

O conceito de "ato definitivamente julgado" no processo administrativo tributário corresponde à decisão irrecurável, seja pelo esgotamento das instâncias recursais, seja pelo não exercício tempestivo dos recursos cabíveis. No caso em tela, o presente Recurso Voluntário se encontra em julgamento perante este Colegiado, o que afasta, de forma indubitável, o caráter definitivo da decisão recorrida.

A superveniência da Lei nº 227/2026, que aboliu a penalidade de 1% para classificação incorreta na NCM, é fato novo e determinante para o desfecho deste ponto. A manutenção de penalidade expressamente suprimida pelo legislador constituiria, além de violação ao art. 106, II, "c", do CTN e ao art. 5º, XL, da CF/88, afronta ao princípio da proporcionalidade, já que importaria na inflação de sanção mais severa que aquela que o próprio ordenamento, em sua versão atualizada, julga adequada para a conduta.

Deve ser excluída, portanto, a multa de 1% incidente sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por

imposição da retroatividade benigna da Lei nº 227/2026, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Dá-se provimento ao recurso neste ponto.

III.3 – Da Multa de 30% por Importação sem Licença:

A segunda penalidade aplicada é a multa de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, com fundamento no art. 169, inciso I, "b", e §6º, do Decreto-lei nº 37/1966, combinado com o art. 706, inciso I, "a", do Decreto n. 6.759/2009. A norma punitiva tipifica a seguinte conduta:

"Art. 706. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 169, caput e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978, art. 2º):

I - de trinta por cento sobre o valor aduaneiro:

a) pela importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, desembaraçados no regime comum de importação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 169, inciso I, alínea "b", e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978, art. 2º);"

A ratio da autuação neste ponto é a seguinte, uma vez que a fiscalização reclassificou os produtos da NCM 3303.00.20 para a NCM 3303.00.10, e como os produtos classificados nesta última posição estariam sujeitos a licenciamento de importação com tratamento administrativo distinto do aplicado à NCM 3303.00.20, a importação teria sido realizada, em tese, sem a Licença de Importação adequada à classificação que a própria fiscalização atribuiu posteriormente aos produtos.

Essa construção lógica, todavia, não resiste à análise jurídica apurada, por inúmeros fundamentos. O primeiro e mais relevante é a existência de ato declaratório normativo da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil que, em caráter vinculante, veda expressamente a aplicação desta penalidade em situações como a presente.

Em relação à multa por ausência de licença de importação, apenas para melhor elucidar essa questão, recorro aos fundamentos bem explicitados do Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão CARF n. 3401-003.229, de 26/09/2016.

Em seu voto, o eminente relator faz clara distinção entre o processo de licenciamento da importação e a necessidade do documento Licença de Importação (LI), elucidando que somente quando esta última for necessária que se pode aplicar a penalidade imposta na presente autuação:

“Mas temos que esclarecer aqui que não se pode confundir licenciamento de importação com Licença de Importação (LI). Licenciamento é o procedimento por meio do qual se obtém a LI, que é o documento que equivale, a partir de 28/09/1992, à Guia de Importação (GI), conforme esclarece o Decreto n.º 660/1992, em seus artigos 4º, § 1º ("a formulação de exigências, licenças ou autorizações diretamente incidentes sobre operações de comércio exterior deverá ser feita por intermédio do SISCOMEX"); e 6º, § 1º (para todos os fins e efeitos legais, os registros informatizados das operações de exportação ou de importação no SISCOMEX, equivalem à Guia de Exportação, à Declaração de Exportação, ao Documento Especial de Exportação, à Guia de Importação e à Declaração de Importação". E o registro informatizado no SISCOMEX não é o "licenciamento" (processo), mas a "licença" (documento) de importação.

O Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto n.º 4.543/2002) esclareceu a questão. Veja-se que o texto da multa aplicada, na lei de regência (artigo 169, I, "b" do Decreto-Lei no 37/1966, com a redação dada pela Lei no 6.562/1978) estabelece que a infração é pela importação de mercadoria "sem Guia de Importação ou documento equivalente", e o Regulamento Aduaneiro de 2002 a detalhou (artigo 633, II "a") como "importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente".

À época dos fatos narrados na autuação [30/10/2000], havia duas modalidades de licenciamento: automático e não automático, conforme o art. 7º da Portaria SECEX no 21/1996. No caso de licenciamento não automático, o número da LI obtida (válida, em regra, a por 60 dias) figuraria na respectiva declaração de importação, vinculado à mercadoria.

No caso de licenciamento automático, contudo, sequer se pode falar em LI, que não recebe numeração e não consta na declaração de importação, havendo, em verdade, um licenciamento com dispensa de licença.

Isso ficou mais claro quando a SECEX, em 01/12/2003, resolveu estabelecer que seriam três as categorias de licenciamento: automático, não automático e dispensado, no artigo 6º da Portaria SECEX no 17/2003. A nova modalidade denominada de "licenciamento dispensado" equivale à anteriormente existente sob a denominação "licenciamento automático". E as novas modalidades de "licenciamento automático" e "licenciamento não automático" correspondem a desmembramentos da anteriormente compreendida como "licenciamento não automático".

Tais observações se prestam a esclarecer que a multa por infração administrativa ao controle das importações, decorrente de falta de Guia de Importação ou documento equivalente (no caso, a Licença de Importação), não se aplica nos casos em que o tratamento administrativo

de licenciamento previsto para a mercadoria não implique a efetiva emissão de uma Licença de Importação.

Buscando confirmar se havia tratamento administrativo específico para o código NCM 3824.90.89, na data do registro da DI (30/10/2000), efetuei consulta ao sistema "Tratamento Administrativo - Consultas Web", na função "Consulta Histórico", no sítio "Web" do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, informando como data inicial "01/10/2000" e como data final "01/01/2001". Ao efetuar a consulta por subitem (3824.90.89) e por posição (3824), obtive a resposta de que não havia tratamento administrativo específico. Ao consultar por capítulo (38), encontrei dois tratamentos administrativos específicos, nenhum deles para a mercadoria em análise.

Assim, sendo automático o licenciamento, à época do registro da DI, para o código NCM 3824.90.89, indicado como correto pela fiscalização, e aqui mantido, não há que se falar em Licença de Importação, e, muito menos, em falta de Licença de Importação.

Deve, assim, ser afastada a multa por infração administrativa ao controle das importações, decorrente de falta de Guia de Importação ou documento equivalente (no caso, a Licença de Importação)."

Assim, não se pode confundir o processo de licenciamento com a Licença de Importação sendo que o processo de licenciamento não automático exige a emissão prévia de uma Licença de Importação (LI), não necessária, em regra, para o processo de licenciamento automático salvo se previstas condições ou procedimentos especiais nesse procedimento.

Atentando-se para a presente autuação fiscal, vislumbra-se que a fiscalização não identificou quaisquer atos normativos do SECEX ou do DECEX que indicariam a necessidade de emissão de Licença de Importação (LI) para as mercadorias importadas pela empresa.

Ora, uma vez reconhecida que a Licença de Importação é um documento exigido tão somente para os licenciamentos não automáticos ou para licenciamentos automáticos específicos, caberia à fiscalização demonstrar que as importações realizadas no presente caso estariam sujeitas a esse procedimento, o que não foi feito.

Com isso, inexistente uma perfeita subsunção do fato à norma, vez que não demonstrado pela fiscalização que as mercadorias importadas precisam de Licenças de Importação (LI).

Por outro lado, o Ato Declaratório Normativo (ADN) COSIT nº 12/1997, editado pelo Coordenador-Geral do Sistema de Tributação em caráter normativo e endereçado às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e "aos demais interessados", declarou expressamente:

"[...] em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração administrativa ao controle das importações, nos termos do inciso II do art. 526 do Regulamento

*Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SINCOMEX, cuja classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque 'ex' exija novo licenciamento, automático ou não, **desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.*** (original sem destaques)

Este ato normativo tem natureza jurídica de norma complementar da legislação tributária, nos termos do art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional, que inclui entre as normas complementares "os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas".

Como tal, é de observância obrigatória por todos os servidores da Receita Federal, pelos órgãos de julgamento administrativo e pelos próprios contribuintes de modo reflexo, gerando direito de confiança legítima que não pode ser violado retroativamente.

O art. 100, parágrafo único, do CTN complementa que, enquanto vigente, a norma complementar "exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo".

O próprio ADN COSIT nº 12/1997 é expresso ao exigir, para que a isenção de penalidade opere, que o produto esteja corretamente descrito e que não se constate intuito doloso ou má-fé por parte do declarante. Isso significa que a norma exige que a importação tenha sido realizada materialmente sem o instrumento de controle administrativo adequado, sem Guia de Importação ou documento equivalente, e com elemento subjetivo qualificado para a configuração da infração.

Não tipifica, portanto, as situações em que a mercadoria foi importada ao amparo de licença válida para a classificação declarada e o "problema" do licenciamento emerge apenas na perspectiva da reclassificação posterior promovida pela própria fiscalização. A ausência de dolo ou má-fé é, nos termos do próprio ADN, elemento constitutivo indispensável para que a penalidade seja cabível.

Por outro lado, para a exclusão da multa está submetida ao princípio da tipicidade cerrada do Direito Administrativo Sancionador. A infração prevista no art. 706, inciso I, "a", do Regulamento Aduaneiro somente se configura quando há importação efetiva de mercadoria "sem licença de importação ou documento equivalente".

No caso em tela, as mercadorias foram importadas ao amparo de licenciamento automático regularmente processado no SISCOMEX, válido e eficaz para a NCM 3303.00.20 declarada.

Não houve, sob nenhum ângulo, importação "sem" licença, houve importação "com" licença correspondente à classificação declarada. A circunstância de a fiscalização ter posteriormente atribuído classificação diversa, que exigiria tratamento administrativo distinto, não transforma a importação em "importação sem licença" retroativamente. O conceito de

"importação sem licença" é aferido no momento da importação, e não em perspectiva retrospectiva determinada por ato fiscalizatório superveniente.

Assim, se faz necessária a distinção conceitual entre o erro de classificação tarifária e a infração ao controle administrativo das importações. São ilícitos por natureza, tipicidade e fundamentos jurídicos inteiramente distintos.

O primeiro é penalizado com a multa de 1% prevista no art. 84, inciso I, da MP nº 2.158-35/2001, e pressupõe apenas a classificação objetivamente incorreta da mercadoria na NCM, independentemente de qualquer elemento subjetivo.

O segundo é penalizado com a multa de 30% prevista no art. 706, I, "a", do Regulamento Aduaneiro, e pressupõe a prática de importação real e efetiva sem o instrumento de controle administrativo, com conhecimento ou dolo do declarante.

Amalgamar as duas condutas, como faz a autuação, ao pretender que o erro classificatório gera automaticamente a infração de controle, viola o princípio da tipicidade cerrada e lógica sancionadora, porque implica a aplicação de penalidade mais grave (30%) para conduta que a própria lei previu expressamente como infração menos grave (1%).

Neste sentido, é ilustrativo o fato de que o legislador previu, precisamente, a penalidade de 1% para os casos de classificação incorreta na NCM. Se o legislador já sancionou expressamente essa conduta com pena específica, não seria juridicamente legítimo que a Administração, por via interpretativa e sem suporte legal, aplicasse, cumulativamente, pena muito mais grave (30%) fundamentada em tipo distinto que pressupõe conduta dolosa. Isso constituiria analogia in malam partem, expressamente vedada no Direito Sancionador.

Ao final, é de se constatar a ausência total de elementos indicativos de dolo ou má-fé por parte da recorrente. A classificação adotada (NCM 3303.00.20) era objetivamente plausível: os produtos ostentavam em sua denominação comercial as expressões "Água de Colônia" e "Tester Água de Colônia", expressamente evocativas da categoria declarada.

As próprias Notas Explicativas do Sistema Harmonizado reconhecem a proximidade técnica entre perfumes e águas de colônia, que pertencem à mesma posição tarifária (3303.00). Não há, nos autos, qualquer elemento probatório, seja documental, seja circunstancial, que indique comportamento fraudulento, premeditado ou intencionalmente evasivo por parte da importadora. A conduta foi, no máximo, imprudente no tocante à aferição da concentração aromática antes da importação, mas não pode ser qualificada como dolosa.

Por todos os fundamentos expostos, a vinculatividade do ADN COSIT nº 12/1997 como norma complementar nos termos do art. 100 do CTN; a tipicidade cerrada do Direito Sancionador; a distinção conceitual entre o erro classificatório e a infração ao controle aduaneiro; e a ausência de qualquer elemento de dolo ou má-fé, impõe-se a exclusão da multa de 30% incidente sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no art. 169, §2º, inciso I, do Decreto-lei nº 37/1966.

Dá-se provimento ao recurso também neste ponto.

7. Dispositivo.

Diante de todo o exposto, conheço integralmente do Recurso Voluntário e voto no sentido de **rejeitar as preliminares** de prescrição intercorrente e de nulidade e, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO** para reconhecer a correção da classificação adotada pela recorrente na posição NCM 3303.00.20 (águas de colônia) e, em consequência, afastar a reclassificação promovida de ofício, exonerando integralmente o crédito tributário, com a exclusão das diferenças de IPI, PIS/Pasep-importação e COFINS-importação e da respectiva multa de ofício; da multa de 1% sobre o valor aduaneiro, prevista no art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por retroatividade benigna da Lei nº 227/2026, em aplicação do art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional; e da multa de 30% sobre o valor aduaneiro, prevista no art. 169, §2º, inciso I, do Decreto-lei nº 37/1966, com fundamento no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/1997, restando prejudicado o exame da alegada cumulatividade indevida das multas e da aplicação do art. 112 do CTN, ante a exclusão de todas as exigências.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA