



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10314.000407/96-63
SESSÃO DE : 06 de novembro de 2001
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987
RECURSO Nº : 123.295
RECORRENTE : CCE IND. E COM. DE COMPONENTES
ELETRÔNICOS S/A
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA PARTES E PEÇAS.

A Regra 2 a) para Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias é como o próprio nome o diz, uma Regra de interpretação, não tendo o condão de estabelecer presunção jurídica absoluta em relação às mercadorias objeto do comércio internacional.

RECURSO PROVIDO POR MAIORIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Maria Eunice Borja Gondim Teixeira (Suplente) que negava provimento. Os Conselheiros Hélio Fernando Rodrigues Silva e Paulo Roberto Cuco Antunes votaram pela conclusão.

Brasília-DF, em 06 de novembro de 2001

PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
Presidente em Exercício

ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO
Relatora

30 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIS ANTONIO FLORA, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS (Suplente) e PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR. Ausente o Conselheiro HENRIQUE PRADO MEGDA

RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987
RECORRENTE : CCE IND. E COM. DE COMPONENTES
ELETRÔNICOS S/A
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO

RELATÓRIO

Transcrevo a Informação Fiscal de fls. 199/200, que expõe objetiva e claramente os fatos que originaram este litígio:

“A empresa acima identificada importou, através da DI nº 147.932/95, os produtos descritos como “partes e peças para fornos de microondas”, aplicando alíquotas de zero a 14% para o I.I. e de 8 a 15% para o I.P.I.

No curso do despacho da mercadoria, a fiscalização solicitou assistência técnica. O laudo técnico nº 5/96 concluiu que as mercadorias importadas perfaziam um total de 200 fornos de microondas, no valor FOB de US\$ 19.453,45 (classificação 85.16.50.00.00 – com alíquotas de 70% para I.I. e 30% para I.P.I.) e partes e peças, no valor FOB de US\$ 9.051,75 (classificação 85.16.90.00.00 – com alíquotas de 16% para o I.I. e 10% para I.P.I.).

Com base nesse laudo foi lavrado auto de infração (fls. 2 e 3), em 26/01/96.

A impugnante contesta o resultado da perícia, informando que:

- a) no modelo MW 1350 –110 V utiliza 257 itens; só foram importados 36;
- b) no modelo MW 1350 – 220 V utiliza 262 itens; só foram importados 9;
- c) no modelo MW 1500 utiliza 236 itens; só foram importados 36;
- d) no modelo MW 1450 utiliza 200 itens; só foram importados 28.

Diz ainda ser empresa que se dedica ao comércio e indústria de componentes eletrônicos, e que as peças importadas destinam-se à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987

prestação de assistência aos aparelhos montados pela CCE da Amazônia.

O laudo de análise apresenta tabelas que indicam o percentual que cada peça importada representa no custo total do conjunto e identifica 200 unidades (entre completas e incompletas). Mas não esclarece qual ou quais peças são necessárias e suficientes para caracterizar um forno de microondas, dando-lhe suas características essenciais, como estabelece a Regra 2 "a" das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

Neste caso, para melhor esclarecer os fatos, proponho, com fundamento no artigo 18 do Decreto 70.235/72, que seja o presente processo encaminhado à repartição de origem para que:

- a) efetue diligência junto ao estabelecimento do importador para comprovar se o mesmo se dedica somente à assistência técnica ou pratica operação de industrialização e montagem de fornos de microondas;
- b) junto ao perito que elaborou o laudo técnico, ou outro indicado por essa IRF, providencie a resposta aos seguintes quesitos propostos por esta Delegacia:
 - 1) Quanto às unidades consideradas praticamente completas, quais as peças que faltam para completá-las?
 - 2) Quanto às unidades consideradas incompletas, com as características essenciais das completas, quais as peças que faltam para completá-las?
 - 3) Identificar quais peças, entre as importadas, são necessárias e suficientes para que se possa caracterizar um forno de microondas completo ou incompleto, mas já com as características essenciais do produto importado, discriminando por modelo.
 - 4) Anexar ao processo, planta ou desenho explodido dos referidos fornos, por modelo.

Em face do disposto no artigo 44 da Lei nº 9784/99, após a realização de diligências e perícias, o contribuinte tem direito de manifesta-se sobre o resultado das mesmas, no prazo de dez dias.

Guilherme

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 123.295
ACÓRDÃO N° : 302-34.987

Assim sendo, após a conclusão da diligência e da resposta do perito, o contribuinte deverá ser intimado para que se manifeste no prazo acima mencionado, antes da devolução do processo para julgamento.”

O Laudo Técnico que embasou a autuação consta às fls. 86/87 dos autos, estando acompanhado dos Anexos de fls. 88/121 (“Tabelas de cálculo dos percentuais representativos das peças” e “Listas de SKD dos quatro fornos relacionados”).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo baixou o processo em diligência à IRF/SP para que fossem atendidos os quesitos formulados. Tendo em vista que o engenheiro que efetuou o Laudo Técnico não era mais credenciado por aquela Inspetoria, convocou-se novo laudista, o Sr. Marcos Paulo Cigagna, engenheiro eletrônico.

Em atendimento ao solicitado, o novo perito, realizando diligência no domicílio do Importador, emitiu o Laudo Técnico de fls. 214/216, pelo qual, após definir as partes e peças essenciais e as não essenciais dos fornos de microondas, informou, em síntese:

- 1) Com relação às unidades consideradas completas, as peças que faltam para completá-las são exatamente aquelas consideradas não essenciais ao funcionamento dos fornos...;
- 2) Com relação às unidades consideradas incompletas, com características essenciais das completas, devemos observar que com relação aos itens essenciais mencionados, mesmo que se determine a inexistência de até 20% dos mesmos, as características essenciais de que fala a regra 2 “a”, estarão presentes;
- 3) Tendo em vista o que foi verificado na análise do **Processo e da documentação apresentada, bem como da diligência junto ao Importador**, é nosso **Parecer Conclusivo** que devemos **Ratificar** o Laudo Técnico pericial anterior, emitido pelo Eng^o. Sérgio Gomes, no que diz respeito à essencialidade das peças que permitem configurar a formação dos conjuntos mencionados, e suas quantidades.”

Às fls. 217/219 constam as “Vistas Explodidas” dos três modelos de fornos de microondas e às fls. 220/293, os respectivos “Relatórios de Explosão/ Implosão”.

À fl. 368 consta Informação Fiscal, também decorrente da diligência requerida pela DRJ/ SP, segundo a qual:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 123.295
ACÓRDÃO N° : 302-34.987

“...comparecemos no estabelecimento do contribuinte com a finalidade de “comprovar se o mesmo se dedica somente à assistência técnica ou prática operação de industrialização e montagem de fornos de microondas”.

Em vista às instalações do importador – CNPJ 61.345.096/0033-00, verificamos que, ali, não se realizam operações de industrialização. Apuramos, também, através de documentação fiscal, que as mercadorias importadas foram transferidas para a filial sita à Av. Otaviano, Alves de Lima, 2758 – São Paulo – CNPJ 61.345.096/0063-17, e, posteriormente, vendidas à CCE da Amazônia S.A., localizada nesta mesma rua, nº 2724, CNPJ 04.169.843/0005-09.

Durante a diligência foi-nos esclarecido que a este contribuinte – CCE da Amazônia S.A., filial São Paulo, cumpre a prestação de assistência técnica e garantia da marca. Nesta ocasião, foram-nos mostradas diversas notas fiscais (emitidas por este CNPJ) relativas a vendas de peças para outras empresas. Apresentadas como “rede de autorizadas”, bem como notas de saída para a própria CCE da Amazônia S.A., filial São Paulo, para aplicação em garantia.

(...).”

Intimada a tomar ciência do resultado da diligência e a se manifestar, se o desejasse, a importadora compareceu, às fls. 379/382 dos autos, argumentando que:

“(...)

Além do descrito acima, foi constatado por Vossa Senhoria, que não temos linha de produção de Microondas e tão pouco equipamentos para linha de montagem.

Importante também dizer que os produtos acima descritos não se destinam à industrialização ou montagem de Eletrodomésticos, como os fornos de microondas cujas partes e peças sobressalentes importamos da República da Coreia, como já mencionado nas Razões de Impugnação; é sabido também que, a industrialização na Zona Franca de Manaus goza de incentivos fiscais, tais como a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na entrada de mercadorias e suspensão do Imposto de Importação com posterior redução em sua base de cálculo após a industrialização, sendo que o mesmo só seria devido quando do internamento do produto acabado; diante do descrito, absurdo seria supor que

RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987

importamos em nosso nome e por São Paulo os fornos de microondas “incompletos” ou “semi-incompletos”, pois, na verdade, nenhuma outra razão moveu a importadora além daquela que norteia seu objeto comercial, ou seja, a importação de partes, peças e componentes para reposição e manutenção dos fornos microondas fabricados pela sua co-irmã CCE da Amazônia S/A, estabelecida em Manaus/ AM, e que são por ela comercializados.”

Em primeira instância administrativa, o lançamento foi julgado procedente, em parte, em Decisão (fls. 386/392) cuja Ementa assim se apresenta:

“Assunto: Imposto de Importação – I.I.

Data do fato gerador: 22/12/95.

Ementa: CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS – FORNOS DE MICROONDAS.

Partes e peças de fornos de microondas que apresentam características essenciais dos produtos completos ou incompletos, classificam-se no código NBM 8516.50.0000.

Partes e peças que não se destinam exclusivamente a compor fornos de microondas não se classificam no código NBM 8516.90.9900.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

A Intimação referente à Decisão singular, datada de 11/08/00, consta à fl. 393, não se encontrando, nos autos, a ciência de seu recebimento.

Inconformada, a Importadora interpôs o recurso de fls. 395/411, protocolado na IRF/SP em 11/09/2000, pelas razões a seguir expostas:

A) Dos Fatos.

Em 29/01/96, a empresa foi autuada por diferenças de alíquotas de Imposto de Importação e IPI decorrentes do enquadramento “partes e peças” importadas, como fornos de microondas praticamente completos ou incompletos.

Impugnada a exigência, a DRJ/SP houve por bem baixar o processo em diligência, a fim de efetuar nova perícia, bem como verificar a destinação de referidas “partes e peças” e a existência de linha de montagem nos estabelecimentos da Recorrente.

RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987

A decisão ora recorrida manteve o Auto de Infração, fazendo-lhe alguns reparos quanto às peças elétricas e de uso geral, que a autoridade lançadora havia classificado na mesma posição dos fornos de microondas. Além disso, reduziu a multa de 100% para 75%, baseada no art. 106, II, "c" do CTN.

B) Preliminarmente

Existem três questões controvertidas nos presentes autos: a primeira refere-se à aplicação e interpretação da Regra 2, "a", do Sistema Harmonizado; a segunda refere-se aos laudos periciais que supostamente se destinam a amparar a autuação atacada, mas aos quais falta uma demonstração essencial, qual seja, a de que simples operações de montagem seriam suficientes para transformar um conjunto de partes e peças em fornos de microondas perfeitamente operantes e em perfeito estado; e a terceira refere-se à não incidência da multa em face da inexistência de declaração inexata.

A primeira questão que se coloca quanto à RGI nº 2, "a", é sua aplicação ao caso concreto, ou seja, à importação de partes e peças que não se destinam à montagem ou à industrialização. Coloca-se, ainda, em discussão, a própria interpretação da Regra, ou seja, qual seria seu conteúdo e alcance. Discute-se, portanto, se referida Regra criaria presunção jurídica de que as partes e peças essenciais seriam consideradas como o próprio artigo. Caso entenda-se que a Regra cria presunção, ainda remanesce outra questão, qual seja, a da natureza de tal presunção, absoluta ou relativa.

Quanto aos laudos periciais, únicos elementos probatórios hábeis, em tese, a suportar a presente autuação, discute-se se teriam efetiva e eficazmente demonstrado que as partes e peças importadas cumprem todos os requisitos ventilados na RGI nº 2, "a". Apenas para melhor conforto da presente explanação, deve-se lembrar que a prova dos fatos compete a quem os alega. Assim, se a Fazenda alega que a situação subsume-se à hipótese contida na Regra de Interpretação, deve provar tal fato. Para efeitos de aplicação da Regra em análise, deveria provar não só que as partes e peças eram essenciais aos fornos de microondas, mas também que simples processo de montagem seria suficiente para transformá-los em fornos. Não se discute se as partes e peças teriam sido industrializadas ou montadas, formando efetivamente fornos de microondas pois esta questão foi superada desde o momento em que o AFTN designado para a diligência no estabelecimento da Recorrente constatou não só a inexistência de linha de montagem de

RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987

fornos de microondas, como também que todas as partes e peças haviam sido efetivamente destinadas à rede de assistência técnica. Embora a ordem para a execução da diligência tenha partido da própria DRJ, parecendo, num primeiro momento, que a existência de linha de montagem e a efetiva montagem dos fornos fosse relevante para a solução do litígio, o Delegado de Julgamento, após a constatação negativa, desconsiderou totalmente esta circunstância. Independentemente disto, contudo, restou demonstrado e incontroverso que as partes e peças importadas não foram montadas nem industrializadas.

Quanto à incidência da multa, deve-se destacar que a mesma foi lançada em virtude de suposta declaração inexata. Todavia, conforme ficará demonstrado, ainda que se entenda que a classificação foi efetuada incorretamente pela Recorrente, tal fato não pode caracterizar declaração inexata nos termos do art. 4º da Lei nº 8.218/91, visto que todos os demais elementos teriam sido corretamente declarados. Tanto assim que a autoridade lançadora dispunha na própria declaração de todos os elementos para efetuar o lançamento, tendo sido necessária a perícia tão somente para verificar a essencialidade das partes e peças.

C) Do Direito.

C.1) Interpretação do SH – NESH

A primeira parte da RGI nº 2, “a” do Sistema Harmonizado refere-se aos artigos montados, ainda que incompletos ou inacabados, desde que apresentem as características essenciais dos artigos completos e acabados. Não tem, portanto, aplicação direta no presente caso, pois sabidamente não foi importado nenhum forno montado.

A segunda parte refere-se aos artigos desmontados ou por montar, e ao citar as “disposições precedentes” remete à primeira parte da regra englobando os produtos desmontados incompletos, também desde que apresentem as características essenciais do artigo. Destaque-se, aqui que, para a aplicação da segunda parte da regra, é necessário que o artigo encontre-se desmontado ou por montar, ou seja, suas partes e peças devem ser submetidas a simples operações de montagem para que adquiram ou retomem as características próprias do artigo. Se o processo de fabricação envolver mais do que simples montagem, tal regra não terá aplicação.

Além disso, nas duas hipóteses, a referência é feita aos “artigos”, com o que a regra em comento somente deve ser aplicada quando o

RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987

objeto a classificar é o “artigo” em si, devendo ser entendido como “artigo” a mercadoria objeto de determinado negócio jurídico a classificar. Com efeito, se o objeto do negócio jurídico não for o “artigo” mas sim suas partes e peças, ou seja, se a vontade das partes envolvidas foi negociar apenas partes e peças e não o artigo em si, tal regra não terá aplicação.

Isto porque a Regra em análise é mera Regra de Interpretação, sendo absurdo supor que uma regra de interpretação de um sistema de classificação pudesse vir a criar presunção absoluta.

Portanto, a Regra nº 2, “a” não cria ficção jurídica, não equipara um conjunto de partes e peça ao artigo a que se destinam, apenas esclarece que o fato de determinado “artigo” estar desmontado e incompleto não acarretará a classificação deste “artigo” em outro ou outros códigos.

Por outro lado, se o objeto a classificar for simplesmente parte ou mesmo partes do artigo (ainda que fossem todas as partes de artigo), tal regra não terá aplicação.

O Sistema Harmonizado visa tão-somente codificar as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Mercadorias são bens colocados em comércio e como tais, são objeto de negócios jurídicos.

Vale lembrar que o princípio da autonomia da vontade é internacionalmente aceito como informador dos contratos. Portanto, se as partes são livres para elegerem o objeto do contrato, desde que o mesmo seja lícito, nenhum regra, a pretexto de classificar, poderia validamente modificar o objeto do contrato.

Não se quer dizer que a designação do objeto prevista expressamente no contrato deva prevalecer sobre a realidade dos fatos. Ao contrário, a correta classificação dos artigos deve ser inferida da execução do contrato, da vontade que animou a celebração do mesmo e não da simples designação contratual e muito menos de qualquer Regra de Interpretação de qualquer sistema de classificação.

Assim, pode-se concluir preliminarmente que:

- a RGI 2, “a” não estabelece nenhum tipo de presunção jurídica, portanto, a mera classificação das mercadorias não pode validamente modificar a natureza jurídica do artigo;

RECURSO N° : 123.295
ACÓRDÃO N° : 302-34.987

- a mercadoria deve ser classificada de acordo com o negócio jurídico do qual é objeto, de modo que se o objeto do contrato é a importação de partes e peças de determinado artigo e não o artigo desmontado incompleto, tal regra não deve ser aplicada; e
- ainda que referida regra criasse presunção absoluta e ainda que não tivesse que se ater ao objeto do contrato seria necessária a comprovação de que simples processos de montagem seriam suficientes para transformar tais peças em fornos de microondas.

Para entender melhor o exato alcance e aplicação da referida regra, nada melhor do que recorrer à interpretação autêntica, qual seja, aquela ventilada nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH.

O inciso II da Nota Explicativa referente à primeira parte da RGI nº 2, “a” (referente às peças montadas, ainda que incompletas, à qual a segunda parte do dispositivo faz referência com o termo “nos termos das disposições precedentes”), esclarece que a regra em análise (e, portanto, também a segunda parte da regra) só tem aplicação quando as partes e peças destinem-se à fabricação do artigo. Assim sendo, tal regra não deverá ser aplicada se a destinação for diversa da fabricação, o que só poderá ser verificado verificando-se a destinação das partes e peças e também o objeto do contrato.

O inciso V da Nota Explicativa à RGI nº 2, “a”, referindo-se à segunda parte da regra (artigos desmontados, ainda que incompletos) reforça a interpretação de que a regra dirige-se somente à importação dos artigos, não estabelecendo qualquer presunção de que as partes e peças deveriam ser presumidas como artigos desmontados e incompletos. Além disso, a Regra apenas estabelece que o artigo a classificar, ou seja, o objeto do negócio jurídico, a mercadoria, ainda que esteja desmontado por motivo de necessidade ou conveniência, deverá ser classificado em seu respectivo código. Não estabelece qualquer presunção no sentido de que as partes e peças (ainda que sejam partes e peças essenciais) devam ser classificadas como os artigos a que se destinam. E mais, a expressão inculpada na parte final da supra citada Nota reforça o argumento de que o artigo deve estar desmontado ou por montar apenas por motivo de conveniência, ou seja, o objeto da importação deve ser o próprio artigo.



RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987

O inciso VII esclarece que as partes e peças, para serem classificadas como o artigo, devem ser destinadas a simples operações de montagem para compor o artigo, ou seja, que a destinação das partes e peças deve ser a de compor o artigo, devendo ser montadas entre si. As partes e peças devem ser partes de um mesmo artigo ou artigos, não podendo ser destinadas à simples reposição ou manutenção em artigos diferentes. Caso contrário, a regra não terá aplicação.

Conclui-se, portanto, das próprias Notas Explicativas – NESH, que:

- a regra em análise só se aplica quando as partes e peças forem destinadas à fabricação;
- as partes e peças devem ser montadas em conjunto, nos mesmos artigos; caso as partes e peças se destinem a diferentes aplicações, tal regra não poderá ser aplicada;
- as partes e peças devem se destinar a simples operações de montagem.

C.2) Interpretação perante os Princípios Constitucionais Tributários.

Para a presente análise, cumpre destacar os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

O princípio da isonomia tributária, mera consequência do princípio da igualdade, prescreve que os contribuintes em mesma situação devem ser tributados da mesma forma.

Ou seja, o simples fato de um contribuinte importar apenas um tipo de parte de um determinado artigo e outro importar várias partes do mesmo não é fato suficiente a ensejar a tributação diversa com relação ao tipo de parte importada em comum. Isso porque o fato do tipo de parte ser importado em conjunto com outros tipos de partes em nada interfere em nenhum dos aspectos das hipóteses de incidência tributária do I.I. nem do I.P.I.

Dessa forma, se a RGI nº 2, “a” fosse interpretada como sugerem a autoridade lançadora e o D. Delegado de Julgamento, seria considerada inconstitucional, pois estaria colocando em situações desiguais dois contribuintes que realizaram exatamente o mesmo

RECURSO N° : 123.295
ACÓRDÃO N° : 302-34.987

fato gerador, ou seja, a importação de partes e peças. Assim, entre uma interpretação que conduza à inconstitucionalidade e outra que se abrigue dentro da constitucionalidade, deve-se optar pela última.

Por outro lado, referido princípio também veda a possibilidade de se criar uma presunção absoluta pelo simples fato de que a mesma acabaria por conferir tratamento desigual a contribuintes em idêntica situação.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, deve-se lembrar que, para o I.I. e o I.P.I., os fatos demonstrativos da capacidade contributiva são, respectivamente, a importação e a industrialização de produtos. Portanto, interferir na determinação do produto, modificando-lhe a natureza ou a classificação por mera presunção seria simplesmente desrespeitar o princípio da capacidade contributiva, não tributando em bases reais, mas sim fictas ou presumidas. Tal alteração só poderia ser efetuada como alternativa ao contribuinte, jamais como imposição estatal. Assim, mais um motivo para não se interpretar a RGI n° 2, "a" como veiculadora de presunção absoluta.

À única interpretação possível à regra em comento é que ela não estabelecerá qualquer tipo de presunção, apenas esclarece que a circunstância do artigo estar desmontado e/ou incompleto não lhe retira as características principais.

C.3) Inexigibilidade da Multa

Caso o tributo seja considerado devido, o que se admite apenas por hipótese, a multa prevista no inciso I, do art. 4º, da Lei n° 8.218/91, não seria devida, pois pressupõe a inexistência de declaração ou a declaração inexata.

No entanto, todos os fatos foram corretamente declarados na D.I. Não foi constatada nenhuma incongruência entre a quantidade de peças, tipo de peças ou qualquer outra informação prestada e a realidade dos fatos.

A autoridade lançadora possuía na própria declaração todos os elementos necessários à verificação do fato gerador do tributo. Bastaria aos Srs. Peritos a D.I. para que fosse verificada a essencialidade das peças, sendo-lhes conferida a correta

EMLA

RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987

classificação. A classificação das mercadorias, no caso, seria o único dado declarado equivocadamente, por erro escusável.

C.4) Análise da Situação Fática

Conforme demonstrado cabalmente no curso do processo, tendo sido comprovado pelo próprio AFTN em diligência ao estabelecimento da Recorrente, não existe sequer linha de montagem do fornos de microondas. A Interessada logrou, ainda, demonstrar que todas as partes e peças foram efetivamente distribuídas à rede de assistência técnica.

Não merece ser acolhida a fundamentação do D. Delegado de Julgamento no sentido de ser despicienda a verificação da destinação dos bens. Se assim fosse, não teria sentido a prévia determinação da própria DRJ de verificar a existência de linha de montagem no estabelecimento da Requerente. Este ato deve ter um mínimo de relevância na circunstância das partes e peças não terem sido industrializadas ou montadas.

Destaque-se, ademais, que além das partes e peças terem sido efetivamente destinadas à rede de assistência técnica, no estado em que foram importadas não seria suficiente submetê-las a simples processos de montagem, nos termos das Notas Explicativas.

Lembre-se, ainda, que apesar das duas perícias realizadas, em nenhum momento lograram, os senhores experts, esclarecer a quais processos deveriam ser submetidas as partes e peças para que se tornassem fornos de microondas. Ou seja, a Fazenda não demonstrou que simples processos de montagem seriam suficientes para que as partes e peças se tornassem operacionais como fornos de microondas.

Em outras palavras, em nenhum momento o negócio jurídico do qual resultou a operação de importação teve por objeto fornos de microondas. Portanto, os artigos a serem classificados não eram fornos de microondas, mas, sim, suas partes e peças, que jamais foram montadas de modo a compor forno de microondas e sequer se destinaram à industrialização, não podendo ser aplicada a RGI nº 2, "a".

Some-se a isso a circunstância fática de uma das empresas co-irmã da Recorrente estar situada em Manaus, sendo que poderia ter



RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987

procedido à importação de fornos de microondas ou suas partes e peças para industrialização, se esse fosse seu intuito, diretamente por aquela empresa, com benefícios tanto de I.I. como de I.P.I.

Dessa forma, não é compatível com a realidade dos fatos nem lógico supor que a Recorrente teria procedido à importação de partes e peças para industrialização por São Paulo e não por Manaus.

D) Do Pedido

Por todo o exposto, considerando:

- que o objeto do negócio jurídico que deu causa à importação nunca foi a importação de fornos de microondas;
- que as partes e peças importadas nunca se destinaram à industrialização nem foram montadas;
- que todas as partes e peças destinaram-se à rede de assistência técnica;
- que a RGI nº 2, "a" não se aplica à espécie, nem cria presunção jurídica, e
- que a Fazenda não logrou demonstrar que simples processos de montagem seriam suficientes para que os "fornos de microondas" se tornassem operantes,

a Recorrente requer:

- seja dado provimento integral ao presente Recurso, com o consequente cancelamento do crédito tributário constituído; e
- seja determinado o sumário arquivamento do processo, ou
- alternativamente, seja baixado o processo em diligência para o Sr. Perito esclarecer se simples processos de montagem seriam suficientes para tornar os "fornos" operantes, ou
- seja cancelada a multa lançada em virtude da inexistência de declaração inexata.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987

Protesta, ainda, provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, notadamente pela posterior juntada dos documentos que se fizerem necessários.

Em atendimento ao disposto no artigo 32, parágrafo 3º, da Medida Provisória nº 1.973, a Recorrente arrolou uma prensa Mahnke, ano 1988, nº 10.903-1101, Ativo Fixo nº 12.767, no valor aproximado de R\$ 70.000,00. Como, na época, aquele dispositivo ainda não se encontrava regulamentado pelo Poder Executivo, o Termo de Arrolamento não foi aceito pela repartição fiscal.

Assim, para embasar o seguimento do Recurso, a empresa efetuou o depósito, em dinheiro, conforme cópias xerox de fls. 415/417.

Foram os autos encaminhados a este Terceiro Conselho de Contribuintes, em prosseguimento, sendo distribuídos a esta Conselheira em 17/04/2001, numerados até a folha 423, inclusive, "Encaminhamento de Processo".

É o relatório.



RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987

VOTO

O presente Recurso apresenta as condições para sua admissibilidade, quais sejam, é tempestivo e o Interessado comprovou o recolhimento do depósito recursal legal, com o que merece ser conhecido.

Na citada peça de defesa, a Interessada apresenta, como preliminares, três questões a seu ver controvertidas:

- 1) a aplicação e interpretação da Regra nº 2 “a”, do Sistema Harmonizado;
- 2) os laudos periciais que, no seu entendimento, carecem de uma demonstração essencial de que simples operações de montagem seriam suficientes para transformar um conjunto de partes e peças em fornos de microondas perfeitamente operantes e em perfeito estado; e
- 3) a não incidência da multa em face da inexistência de declaração inexata.

No mérito, por sua vez, discorre sobre a aplicação da RGI nº 2 “a”, ao caso concreto e sobre a interpretação da citada regra perante os Princípios Constitucionais Tributários da isonomia e da capacidade contributiva.

As Preliminares e o Mérito, na verdade, se confundem, razão pela qual os tratarei conjuntamente.

A Regra nº 2 do Sistema Harmonizado estabelece que, *in verbis*:

- 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 misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou



RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987

parcialmente dessa matéria. A classificação desses produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

O que nos interessa, considerando o caso *sub judice*, é a primeira parte da Regra, qual seja, o item "a".

A Nota Explicativa, por sua vez, assim discorre, *in verbis*:

“
REGRA 2 a)
(Artigos incompletos ou inacabados)

- I) A primeira parte da Regra 2 a) amplia o alcance das posições que mencionam um artigo determinado, de maneira a englobar não apenas o artigo completo mas também o artigo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.
- II) As disposições desta Regra aplicam-se aos **esboços** de artigos, exceto no caso em que estes são expressamente especificados em determinada posição. Consideram-se esboços os artigos não utilizáveis no estado em que se apresentam e que tenham aproximadamente a forma ou o perfil do projeto acabado, não podendo ser utilizados, salvo em casos excepcionais, para outros fins que não sejam os de fabricação dessa peça ou desse objeto.
- Os produtos manufaturados que ainda não apresentam a forma essencial dos artigos acabados (como é, geralmente, o caso das barras, discos, tubos, etc.) não são considerados esboços.
- III) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, a presente parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções.
- IV) Vários casos de aplicação desta Regra são indicados nas Considerações Gerais de Seções ou de Capítulos (Seção XVI, Capítulos 61, 62, 86, 87 e 90, por exemplo).

Quila

RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987

REGRA 2 a)

(Artigos apresentados desmontados ou por montar)

- V) a segunda parte da Regra 2 a) classifica, na mesma posição do artigo montado, o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar; apresentam-se desta forma principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte.
- VI) Esta Regra de Classificação aplica-se, também, ao artigo incompleto ou inacabado apresentado desmontado ou por montar, desde que seja considerado como completo ou acabado em virtude de disposições da primeira parte desta Regra.
- VII) Deve considerar-se como artigo desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meio de simples artefatos (parafusos, cavilhas, porcas, etc.), quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se tratem de simples operações de montagem.
- Os elementos por montar de um artigo, em número superior ao necessário para montagem de um artigo completo, seguem seu regime próprio.
- VIII) Casos de aplicação desta Regra são indicados nas Considerações Gerais de Seções ou de Capítulos (Seção XVI, Capítulos 44, 86, 87 e 89, por exemplo).
- IX) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, a presente parte desta Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções.”

A REGRA 2, “b” refere-se aos produtos misturados e artigos compostos, ou seja, à segunda parte da REGRA 2 (item “b”), não apresentando interesse para a análise do caso vertente.

O Recorrente, em sua defesa, questiona a aplicação da Regra 2 “a” à importação de partes e peças que não se destinam à montagem ou à industrialização. Coloca, ainda, em discussão, a própria interpretação da Regra, ou seja, qual seria seu conteúdo e alcance, no sentido se a mesma criaria presunção jurídica de que as partes e peças essenciais seriam consideradas como o próprio artigo.

EMMA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.295
ACÓRDÃO Nº : 302-34.987

Como bem salientou o Interessado, a primeira parte da RGI nº 2 “a”, do Sistema Harmonizado, refere-se aos artigos montados, ainda que incompletos ou inacabados, desde que apresentem as características essenciais dos artigos completos e acabados, hipótese que não tem aplicação direta ao presente caso, pois nenhum forno montado foi importado.

Interessa-nos, portanto, a segunda parte da citada Regra, a qual se refere aos artigos desmontados ou por montar, desde que seja considerado completo ou acabado em virtude de disposições da primeira parte da Regra. Esclarece esta segunda parte, ademais, que os artigos apresentam-se desmontados ou por montar principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte. Salienta, ademais, que deve considerar-se como artigo desmontado ou por montar, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meio de simples artefatos (parafusos, cavilhas, porcas, etc), quer por rebitagem ou soldagem, por exemplo, desde que se tratem de simples operações de montagem.

Ou seja, a Regra se preocupa com os “artigos”, em outras palavras, com os bens objeto de um negócio jurídico.

Na hipótese dos autos, ficou comprovado que, embora as partes e peças importadas pela Recorrente possam, efetivamente, formar “artigos” (no caso, fornos de microondas), este não foi o objeto do negócio jurídico envolvido na importação, nem tampouco do negócio jurídico posterior, qual seja, revenda à rede autorizada.

Não objetivou a Regra, ao ser estabelecida, estabelecer presunção jurídica absoluta.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias destina-se a codificar e a classificar as mercadorias que são objeto do comércio internacional, sendo que suas Notas Explicativas – NESH – constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

No caso em análise, as partes e peças importadas não se destinaram à fabricação de fornos de microondas, e tal fato ficou claramente comprovado nos autos.

Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, não vejo como pode ser mantida a autuação e voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2001


ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora

443
S



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
2ª CÂMARA

Processo n.º: 10314.000407/96-63

Recurso n.º: 123.295

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 302-34.987.

Brasília-DF, 22/03/02

MF - 3.º Conselho de Contribuintes

Henrique Prado Alcyda
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em:

A PFN/FOR/CE.

Ciente, em 30/03/04

MF - 3.º Conselho de Contribuintes

10/03/2004
Antonio Alves de Moraes
SEPAR

Pedro Valter Leal
Procurador da Fazenda Nacional
OAB/CE 56AP