



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

Processo n° 10314.007378/2008-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3102-002.123 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de novembro de 2013
Matéria CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente LOCAR TRANSPORTES TÉCNICOS E GUINDASTES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 10/05/2006, 22/06/2006, 15/03/2007, 19/04/2007, 24/05/2007, 15/06/2007, 19/07/2007, 06/08/2007

REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA

A correção de ofício da classificação fiscal fornecida pelo sujeito passivo, levada a efeito em sede de Revisão Aduaneira, realizada nos contornos do art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, segundo a redação que lhe foi fornecida pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, não representa retificação do lançamento em razão de mudança de critério jurídico, não afrontando, conseqüentemente o art. 146 do Código Tributário Nacional.

REALIZAÇÃO DE NOVA REVISÃO ADUANEIRA SOBRE DECLARAÇÕES JÁ REVISADAS. RESTRIÇÕES.

A formalização de nova exigência fiscal sobre declaração que já foi alvo de revisão aduaneira representa modificação no lançamento anterior, só autorizada nas hipóteses enumeradas no art. 145 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 10/05/2006, 22/06/2006, 15/03/2007, 19/04/2007, 24/05/2007, 15/06/2007, 19/07/2007, 06/08/2007

CAMINHÕES-GUINDASTE. CARACTERÍSTICAS

Restando demonstrado que os equipamentos importados apresentam características que afastam sua classificação como caminhões-guindaste, bem assim que não foi formulada outra acusação que afastasse a classificação adotada pelo sujeito passivo, forçoso é reconhecer a insubsistência do lançamento.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. As Conselheiras Andréa Medrado Darzé e Nanci Gama acompanharam o Relator pelas conclusões, no que se refere à revisão aduaneira. Fez sustentação oral o advogado Adalberto Calil, OAB/SP 36.250.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Trata o presente de auto de infração, fls. 01/69, contra o contribuinte acima qualificado, com a exigência do Imposto de Importação, do Pis/Pasep e Cofins-Importação, Multas de Ofício desses tributos, Multa do Controle Administrativo das Importações, e a Multa Regulamentar por classificação incorreta, e Juros de Mora, no valor de R\$12.549.056,75, pelas razões a seguir expostas.

A empresa nos anos de 2006-2007, promoveu a importação de equipamentos da marca Liebherr, modelo LTM1055, processando-os pelas Declarações de Importação listadas às fls.09, e descrevendo-os como 'Guindastes Autopropulsores sobre pneus', classificando-os na Posição NCM 8426.

A fiscalização, entretanto, em ato de revisão, entendeu, tratar-se de 'Caminhões-Guindastes' e, por consequência, com outra classificação, na Posição NCM 8705, se fundamentando nas Notas Explicativas – NESH -da Posição 8705, e do Anexo único da IN SRF nº 157/2002.

Segundo a auditora fiscal autuante, no site do fabricante Liebherr, de acordo com informações obtidas, estamos diante das características dos caminhões-guindastes modelo LTM importados pela Locar, com capacidade de carga de 35 a 1.200 toneladas, além de agilidade e mobilidade, que lhe permite alcançar a velocidade de até 80 km/h.

Discorre a auditora da RFB que, esses 'caminhões- guindastes, possuem número de chassi (VIN) para o chassi-caminhão, e número de série para o aparelho de elevação (guindaste), podendo se deslocar nas rodovias, com velocidade compatível com os veículos que nelas transitam.

Prossegue, destacando que, a Nota 1), aliena '1', da Seção XVI, que inclui os Capítulos 84 e 85, determina que essa Seção não compreende os artefatos da Seção XVII (Capítulos 86 a 89); e, que, uma mercadoria que inicialmente possa ser classificada em ambas as Seções, deve, por aplicação da RGI-1, ser classificada na Seção XVII, concluindo-se que o correto enquadramento da mercadoria é no Capítulo 87 do SH.

Ressalta que o próprio contribuinte, após um determinado momento, passou a adotar, em suas importações, a classificação fiscal na posição que a fiscalização entende como correta, ou seja, no código NCM/TEC 8705.10.10.

Que a linha LTM, da Liebherr, é formada por equipamentos com diferenças pontuais (p.ex. número de eixos, altura máxima da lança telescópica e capacidade de elevação), porém com características essenciais parecidas, que determina sua classificação no código 8705.10.10, que passou a ser adotada pela empresa.

Enfatiza a auditora autuante que, a classificação no código NCM 8705.10.90, resulta do fato de que o equipamento possui três eixos de rodas direcionáveis, o que o desloca do código 8705.10.10, conforme disposto no próprio texto das NESH (...com 4 ou mais eixos de rodas direcionáveis)

Faz destaca, também, par a cabine de direção do aparelho (cabine frontal), única capaz de promover o deslocamento do equipamento por uma via rodoviária nas velocidades descritas (até 80 km/h), pois possui as estruturas necessárias para tal: motor de propulsão, caixa de marchas, órgãos de direção e frenagem, caracterizando-a como um verdadeiro chassis de veículo automóvel.

A seguir, transcreve o texto das NESH da posição 8426, fls. 10, para evidenciar o não enquadramento das mercadorias sob exame nessa posição.

Ao final, as mercadorias das declarações de importações listadas às fls. 09, foram reclassificadas para o código 8705.10.90, da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM/TEC – Decreto nº 1.343/1994, com fundamento nas Regras Gerais de Interpretação 1ª, 2ª, a) e b) e 3ª, b) e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da posição 8705 (NESH- Anexo único da IN SRF Nº 157/2002), com a exigência da diferença do crédito tributário devido, conforme autos de infração.

Por outro lado, entendendo que as mercadorias não foram corretamente descritas, o fato passou a tipificar a infração de mercadoria ao desamparo de licença de importação, sendo cabível a aplicação da penalidade do art. do 169, inciso I, alínea 'b' e § 6º, do Decreto-Lei nº 37/66, alterado pelo art. 2º, da Lei nº 6.562/78, regulamentado pelo art. 633, inciso II, alínea 'a', do Decreto nº 4.543/2002, Regulamento Aduaneiro (DI's relacionadas às fls. 27/30).

Propôs, ainda, a aplicação da penalidade prevista para a hipótese de classificação incorreta da mercadoria na NCM, para as mercadorias das DI's listadas às fls. 31/32, com base na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no seu art. 84, inciso I, combinado com o art. 69 e 81, inciso IV, da Lei nº 10.833/03.

Pela falta de pagamento da diferença do Imposto de Importação está sendo exigida a Multa de Ofício, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Para as mercadorias objeto das DI's listadas às fls. 446/47, está sendo exigido a Cofins - Importação, com enquadramento legal nos arts. 1º, 3º, inciso I, 4º, inciso I, 5º, inciso I, 7º, inciso I e 8º, inciso II, 13, inciso I, 19 e 20, da Lei nº 10.865/2004, arts. 2º, 3º, 482, 483, 491, 504, 602, 604, inciso IV, e 684, do Decreto nº 4.543/2002, pela diferença apurada e não recolhida.

Da mesma forma, para as mercadorias objeto das DI's listadas às fls. 63/64, está sendo exigido o Pis/Pasep - Importação, com enquadramento legal nos arts. 1º, 3º, inciso I, 4º, inciso I, 5º, inciso I, 7º, inciso I e 8º, inciso II, 13, inciso I, 19 e 20, da Lei nº 10.865/2004, arts. 2º, 3º, 482, 483, 491, 504, 602, 604, inciso IV, e 684, do Decreto nº 4.543/2002, pela diferença apurada e não recolhida.

A Multa de Ofício também está sendo exigida, referente a Cofins - Importação, fls. 48/50, e Pis/Pasep - Importação, com fundamento no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, para fatos geradores até 21/01/2007 e, com a redação do art. 14 da Medida Provisória nº 351/07, para fatos geradores até 14/06/07, e com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488/07, para fatos geradores a partir de 15/06/2007.

Finalmente, relativamente ao Imposto de Importação e ao Pis/Pasep-Cofins - Importação, estão sendo cobrados, por devidos, os Juros de Mora, com enquadramento legal no art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/96.

Às fls. 189/190, encontra-se carta da Liebherr Brasil G.M. Ltda., sobre o equipamento LTM 1055-3.1.

Às fls. 193/198, encontra-se o Laudo de Assistência Técnica de 21/03/2007, da mercadoria objeto da DI nº 07/0337658-0; fls. 102/105, e, às fls. 199/203, fotos do equipamento

Às fls. 251, o contribuinte foi intimado e cientificado deste auto de infração, em 30/07/2008, tendo apresentado sua Impugnação, em 29/08/2008, fls. 252/293.

Em sua defesa o contribuinte alega que

Em Preliminar:

1- cabe nulidade de parte da autuação, relativo às DI's listadas pelo impugnante às fls. 256, por ter sido realizado o procedimento de revisão pela própria autuante (MPF nº 08.155.00-2007-00300-5), e concluída sem a exigência da multa

ao controle administrativo das importações e da multa regulamentar, lançando-as no presente auto de infração, sem amparo legal; a autuação anterior (processo nº 10314.002826/2007-16, foi objeto de recurso voluntário ao Terceiro Conselho de Contribuintes, onde aguarda seu julgamento, portanto a questão está em discussão na esfera administrativa;

- o amparo legal está no disposto no art. 145, I a III, do CTN e, não existe hipótese para alteração do lançamento conforme art. 145 a 149 do CTN, sendo nula a autuação quanto as DI's nº 04/0880640-5, 04/1177832-8 e 04/1308400-5;

Mérito

- a fiscalização aceitou as classificações tarifárias no código NCM 8426.41.10, sob os canais amarelo e vermelho, inclusive com a realização de laudos técnicos (DI 05/0406715-4), e promoveu o desembaraço aduaneiro, resultando em inequívoca comprovação de que os equipamentos se tratavam de guindastes autopropulsores; e, está ocorrendo uma mudança de critério jurídico, o que não é permitido conforme a Súmula 227 do TFR;

- em nenhum momento a fiscalização requereu a inspeção técnica dos equipamentos importados;

- houve uma evolução tecnológica dos guindastes que, a princípio foram adaptados a um chassi de caminhão comum, os caminhões-guindastes, mas depois surgiram os guindastes com autopropulsão, capazes de se movimentarem em diversas direções; e, os caminhões-guindastes possuem estrutura adaptada, na qual o guindaste é acoplado ao chassi de um caminhão comum que, retirado o guindaste poderá ser utilizada para outras finalidades;

- os guindastes autopropulsores, estrutura una, sem adaptação, com mobilidade em múltiplas direções, atua em terrenos irregulares e de difícil acesso, não pode ser separado da estrutura-base e de movimentação e se retirada a estrutura superior, a parte inferior não terá nenhuma utilização, embora exista um chassi e um motor;

- no aspecto aduaneiro, a diferença entre ambos é que os caminhões-guindastes integram o universo automotivo-UT e os guindastes autopropulsores, os chamados bens de capital-BK, distinção necessária para a proteção da indústria automobilística nacional; com relação aos caminhões-guindastes, enquanto que nos guindastes autopropulsores, não havendo indústria nacional não há o que proteger, possibilitando a redução da carga tributária, facilitando o acesso a esses bens de capital estrangeiros;

- tratando-se de bens de capital, o governo concedeu exceções tarifárias aos guindastes autopropulsores, reduzindo a alíquota como incentivo às importações, enquanto que o mesmo não ocorreu com os caminhões-guindastes que se insere no universo

automotivo, como proteção ao mercado nacional, citando as Resoluções Camex e as alíquotas correspondentes e as mudanças de códigos tarifários, fls. 266/267

- destaca que, da interpretação das NESH, resultam características próprias do guindaste autopropulsor, representado por um só conjunto mecânico, pois tanto o chassi, quanto o aparelho de elevação ou de movimentação foram concebidos num único projeto, são partes inseparáveis; já no caminhão-guindaste, o aparelho de elevação ou de movimentação foi montado (adaptado) sobre um verdadeiro chassi de veículo automóvel ou de caminhão, previamente fabricado pela indústria automotiva;

- informação técnica fornecida pelo representante da Liebherr, e laudo técnico, apontam alguns destaques entre os dois equipamentos:

a) o chassi do caminhão-guindaste é constituído por duas longarinas longitudinais complementadas por travessas, já o do guindaste autopropulsor, o chassi é composto de uma viga tipo caixão';

b) – no caminhão-guindaste o 'carro inferior' é um chassi veicular comercial, para transportar sobre ele um guindaste; e, no equipamento importado, o chassi, além da função de veículo transportador, é parte integrante e inseparável, formando um 'conjunto mecânico homogêneo';

-explicação de fls. 272/274, demonstram que os equipamentos têm funções distintas no que se refere a suspensão e ao acoplamento do guindaste ao chassi; e, o chassi e os instrumentos de trabalho dos guindastes autopropulsores formam um conjunto mecânico homogêneo e, retirada a superestrutura do chassi, este não terá outra utilidade, diferente do que ocorre com o caminhão-guindaste onde, com a retirada da superestrutura, o chassi passa a ter a finalidade de um caminhão;

- do exame das NESH, o equipamento importado atende aos quesitos para o seu enquadramento na posição 8426, e que para ser aplicada a posição 8705, o equipamento precisa ter um 'verdadeiro chassi automóvel ou caminhão, o que não é atendido pelo guindaste autopropulsor;

- o próprio Ato Declaratório COANA Nº 126/00, quando classifica o equipamento na posição 8705, utiliza o termo 'caminhão';

- por interesses governamentais é que os guindastes autopropulsores passaram por diferentes classificações no código NCM: 8426.41.10, depois, parte deles ficaram na NCM: 8426.41.10, e parte na NCM 8705.10.10, reconhecendo que o equipamento classificado no código NCM 8705.10.10 continua inserido no universo de bens de capital (BK) e não do

automotivo (UT) do caminhão-guindaste, o que demonstra a impossibilidade de classificá-lo como um caminhão-guindaste;

- foi em atendimento a primeira regra interpretativa da NESH, que a impugnante classificou alguns equipamentos no código NCM : 8426.41.10, e parte na NCM 8705.10.10, visto que existiam três classificações, e, no caso presente, o equipamento LTM 1055, por possuir 3 eixos de rodas direcionáveis e lança telescópica inferior a 42 metros não poderia ser classificada no código NCM 8705.10.10, nem na 8705.10.90, por ser um guindaste autopropulsor (bem de capital) e não pertencente ao universo automotivo;

- segundo jurisprudência do Conselho de Contribuintes (3ª Turma do 3º Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 303-29.293), em caso análogo, o acórdão do relator, foi aprovado por unanimidade de votos, concluindo que o equipamento deveria ser classificado no código NCM 8426.41.00, por se tratar de um guindaste hidráulico autopropulsor e não um caminhão-guindaste;

- descabe a multa ao controle administrativo das importações, com fundamento no AD Cosit nº 12/97, e, principalmente, pelo fato de que a impugnante descreveu o equipamento com todas as informações necessárias, sendo nítida a sua boa-fé ao efetuar a classificação tarifária;

- também descabe a multa proporcional ao valor aduaneiro e a multa regulamentar, cabendo ainda a aplicação mediante a interpretação do art. 136, harmonizado com o art. 112 do CTN

- não se reconhece a possibilidade de cobrança reflexa do Pis/PaseP e Cofins- Importação, com amparo constitucional, em decorrência da base para o cálculo das referidas contribuições não guardar consonância com o dispositivo legal que trata de – valor aduaneiro-, cujo conceito foi dilargado pela Lei nº 10.685/04, ato eivado de inconstitucionalidade;

- a análise da inconstitucionalidade de uma lei por órgão administrativo deve ser realizada, pois não corresponde à declaração jurisdicional, de competência do Poder Judiciário, mas sim à aplicação de princípio constitucional da legalidade..

Requer;

- a nulidade de parte da autuação, no que refere à incidência das multas do controle aduaneiro e regulamentar impostas nas DI's 04/0880640-5, 04/1177832-8 e 04/1308400-5, revistas pelas autoridades fiscais em outro procedimento administrativo;

- a improcedência da autuação pela: impossibilidade jurídica de revisão do lançamento, ou, se assim não se entender, pela correta classificação tarifária das mercadorias adotada pela impugnante; e, alternativamente, seja parcialmente acolhida esta impugnação, afastando-se as multas do controle administrativo, proporcional e regulamentar e, excluindo-se das bases de

cálculo de contribuição ao Pis/Cofins-Importação, diante da inconstitucionalidade do art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/04, revisando-se inclusive, os valores indevidamente pagos por ocasião do desembaraço aduaneiro dos referidos equipamentos.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão *a quo* pela manutenção integral da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 10/05/2006

Ementa: CAMINHÃO-GUINDASTE.

Constatando-se que as características do equipamento importado se identificam com as do caminhão-guindaste, o seu enquadramento tarifário deixa de ser no 8426.41.10, devendo ser classificado na NCM/TEC 8705.10.90, aplicando-se as Regras Gerais de Interpretação a RGI 1ª e 6ª (textos da posição 87.05 e da subposição 8705.10) e RGC-1 (texto do subitem 8705.10.90), e com apoio nas NESH do Capítulo 8705 (NESH-Anexo único da IN SRF nº 157/2002), mantendo-se assim a exigência dos tributos.

Multa Administrativa ao Controle das Importações

Descrita de forma inexata, a mercadoria ficou ao desamparo de licença de importação, sendo cabível a aplicação da multa do art. 169 do DL nº 37/66, com a redação do art.2º da Lei nº 6.562/78, e regulamentado pelo art.633, II, 'a' do Decreto nº 4.543/02-Regulamento Aduaneiro.

Multa Regulamentar

Comprovada a classificação incorreta da mercadoria na NCM, cabível a multa do art. 84, I da MP nº 2.158-35/01, c/c art. 69 e 81 da Lei nº 10.8333/03.

Lançamento Procedente

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a interessada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa e suscitar, especificamente no que se refere à decisão recorrida que:

a) as autoridades julgadoras teriam confundido guindastes autopropulsores com caminhões-guindaste e que tal equívoco decorreria da insuficiência das informações técnicas acerca do bem importado, sem as quais seria impossível aplicar corretamente as NESH;

b) as informações obtidas no site do fabricante na internet, consideradas como catálogos pela autoridade fiscal, teriam conteúdo meramente comercial, não definindo tecnicamente os equipamentos;

c) a recorrente, que conheceria bem os equipamentos, teria se pautado em critérios técnicos para a interpretação das NESH.e das regras de interpretação do SH. Como teria restado comprovado nos laudos técnicos solicitados pelo Fisco, os produtos seriam guindastes autopropulsores.

O processo foi distribuído originalmente ao Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto e, em razão da renúncia ao seu mandato, redistribuídos a Relator, mediante o competente sorteio.

Após a inclusão do processo em pauta, foram apresentados documentos que, na opinião da recorrente, deveriam fazer parte dos autos, por representarem fatos novos, relevantes para a solução do litígio, que não teriam sido submetidos ao crivo do contraditório.

Este relator, entretanto, não acatou tal proposta, pois, na verdade, não se estaria diante de novos fatos, mas de novas decisões que interpretaram a matéria litigiosa da forma que a recorrente pretende ver reproduzida por este Colegiado. Ou seja, tratam-se de novos argumentos, que foram recebidos como memoriais.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que preenche os requisitos de admissibilidade e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção.

Analiso separadamente cada um dos pontos sobre os quais cabe a este Colegiado se manifestar.

1- Prejudicialmente - Restrições à Possibilidade de se promover a Revisão Aduaneira

1.1 Revisão Aduaneira e Mudança de Critério Jurídico

Aduz o sujeito passivo que a classificação empregada não poderia ser revista.

Tal insurreição está concentrada na alegação de que o lançamento promovido, decorrente da reclassificação da mercadoria promovida de ofício, alegadamente fundada em “erro de direito” por parte do Fisco, representaria alteração de critério jurídico e, conseqüentemente, violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional¹. Invoca-se, para tanto, a dicção da Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos².

Suscita, nessa linha, que não haveria justificativa legal para o lançamento, pois a mercadoria teria sido alvo de verificação física no despacho, que teria inclusive se baseado em laudo técnico que concluíram que os produtos não se tratariam de caminhões-guindaste, como argumenta o Fisco, mas de guindastes autopropulsados.

¹ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

² “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

Penso que tal pleito não pode prosperar.

O primeiro aspecto que se deve ter em mente é que, diversamente do que se argüiu, a melhor doutrina já se manifestou acerca da impossibilidade de se isolar o chamado “erro de direito”. Veja-se, à guisa de exemplo, a lição de Souto Maior Borges³

*“[...] rigorosamente falando, a distinção entre o direito e o fato não é realizável, porque só é relevante o fato - qualquer fato natural - enquanto juridicamente qualificado, ou seja, enquanto corresponde ao conceito de fato jurídico, algo inteiramente diverso do fato natural “bruto”. Os fatos naturais são, pois, selecionados e subsumidos às normas jurídicas que lhes forem aplicáveis. E estas, de sua vez, para sua aplicação, também são selecionadas em função da estrutura do caso concreto. Por isso, averbrou-se, elegantemente, que ao se considerar a questão de fato está presente e relevante a questão de direito; ao se considerar a questão de direito não se pode prescindir da solidária influência da questão de fato. **Há, pois, nesse sentido, não só uma solidariedade, mas também uma indivisibilidade entre a questão de fato e a questão de direito.** (os destaques não constam do original)*

Para outros autores, ainda que se admita a distinção entre erro de fato e de direito, o art. 146 não produz o efeito almejado. Acerca desta segunda corrente, confira-se:

Hugo de Brito Machado⁴:

O art. 146 do CTN, que veda a revisão do lançamento tributário em razão de mudança de critérios jurídicos, não se aplica ao erro de direito, porquanto se tratam de fenômenos distintos: o erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação desta seja notória e indiscutível, enquanto a mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta.

Napoleão Nunes Maia Filho⁵:

Não importa ao exercício da atividade administrativa de revisão do lançamento a circunstância de se tratar de lançamento eivado de erro de fato ou de direito, porque em qualquer hipótese sempre deverá prevalecer a supremacia da lei sobre o ato administrativo viciado.

Ou seja, ainda que caracterizado como erro de direito, haveria autorização legal para revisão do ato viciado, não se confundindo, portanto, com mudança de critério jurídico.

³ Borges, José Souto Maior. Lançamento Tributário. São Paulo. Malheiros, 2ª ed., p. 274.

⁴ Temas de direito tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 107.

⁵ Competência para retificação do lançamento tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, no 43, São Paulo:

De qualquer forma, há que se reconhecer que o lançamento dos tributos devidos na importação, principalmente após o advento do Sistema Integrado do Comércio Exterior, se insere na modalidade “por homologação”, onde todas as informações são transmitidas pelo sujeito passivo e só homologadas tacitamente, por decurso de prazo, ou expressamente, após a realização da competente revisão aduaneira.

Confira-se, nessa linha, a redação da Seção II, do Capítulo II, do Título II, do Decreto-lei nº 37, de 1966, segundo a redação fornecida pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988:

Seção II - Conclusão do Despacho

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei.

Não se pode confundir, portanto, o desembaraço aduaneiro com a homologação do lançamento, promovida em sede de revisão aduaneira, ou por decurso de prazo, se superado o prazo para realização desse procedimento fiscal.

De fato, após a implantação do Siscomex, resta claro dever atribuído ao sujeito passivo de promover o autolancamento, o que inclui a informação a classificação fiscal, quando da formulação da declaração que servirá de base para o despacho.

Ou seja, diferentemente do que se verifica quando o lançamento se opera na modalidade “por declaração” onde, nos termos do art. 147 do CTN⁶ o sujeito passivo fornece informações ao Fisco e este promove o lançamento, a partir desse novo contexto, o sujeito passivo passa a ser responsável pela formulação do lançamento e antecipação do recolhimento.

1.2- Alegação de Erro de Fato – Meios Comprobatórios

Também não merece prosperar a alegação de se deveria invalidar o lançamento em razão da alegação de que a acusação estaria calcada em catálogos comerciais e que tais elementos teriam menor valor probante do que as verificações levadas a efeito com base em laudos técnicos anteriormente produzidos.

Quanto a este ponto, cabe esclarecer que a autoridade atuante fez juntar aos autos correspondência emitida pelo representante do fabricante dos equipamentos no Brasil e laudo técnico realizado por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Aliás, como será melhor explorado adiante, na opinião deste relator, por motivo diverso, deve ser afastada a exigência fiscal relativa aos produtos que tinham sido alvo dos laudos carreados pela recorrente, que, destaque-se, tratam de produtos diversos dos que se manteriam litigiosos.

⁶ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

De qualquer forma, sabe-se que o direito processual pátrio, regra geral, não estabelece hierarquia entre os meios de prova.

Lembro aqui a lição de Humberto Theodoro Junior⁷, acerca da sistemática de avaliação da prova que vige no País, doutrinariamente denominada de “persuasão racional” ou “livre convencimento motivado”.

Deve, pois, em nosso sistema de julgamento, verificar o juiz se existe uma norma jurídica sobre a prova produzida. Se houver, será ela aplicada.

Adotou o Código, como se vê, o sistema da persuasão racional, ou “livre convencimento motivado”, pois:

a) embora livre o convencimento, este não pode ser arbitrário, pois fica condicionado às alegações das partes e às provas dos autos;

b) a observância de certos critérios legais sobre provas e sua validade não pode ser desprezada pelo juiz (arts. 335 e 366) nem as regras sobre presunções legais;

c) o juiz fica adstrito às regras de experiência, quando faltam normas legais sobre as provas, isto é, os dados científicos e culturais do alcance do magistrado são úteis e não podem ser desprezados na decisão da lide;

d) as sentenças devem ser sempre fundamentadas, o que impede julgamentos arbitrários ou divorciados da prova dos autos.

No plano do processo administrativo, a dogmatização dessa metodologia encontra-se gizada nos art. 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72 (destaquei):

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora **formará livremente sua convicção**, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

*Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, **fundamentos legais**, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.*

Em suma, diante de novos elementos, no caso, o laudo técnico solicitado após o despacho das mercadorias e os catálogos entregues pelo fabricante, ou até mesmo as pesquisas no site do fabricante, pode o Fisco reanalisar o despacho como um todo.

Decidir acerca da procedência ou não dessa acusação, evidentemente, é tarefa a ser empreendida quando da análise da classificação fiscal.

1.3- Nulidade em Razão de Vício Procedimental

⁷Curso de Direito Processual Civil. Rio de Janeiro, Forense, 9ª ed., volume II, p.p. 416/417

Autenticado digitalmente em 11/06/2014 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 1

1/06/2014 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Impresso em 31/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Embora argüida como questão preliminar, entendo que, tal e qual os itens precedentes, a alegação de nulidade apresentada corresponde a uma prejudicial de mérito, pois diz respeito à extinção do direito de promover o lançamento.

Como já mencionado, sustenta a recorrente a nulidade do lançamento relativamente à fração oriunda das declarações de importação que já teriam sido alvo de verificação fiscal e, como resultado de tal procedimento, imputadas as conseqüências do acusado erro de classificação. O lançamento correspondente tramita nos autos do processo nº 10314.002826/2007-16.

Com relação a este aspecto, penso que razão assiste ao Contribuinte.

Confira-se, inicialmente, o art. 570, caput e parágrafo 3º, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002:

Art. 570. Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

(...)

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

Do que foi exposto, extrai-se a conclusão de que a legislação previu, com efeito, a realização do procedimento de revisão do despacho, mas não previu, com a devida licença às opiniões em sentido contrário e à redundância, o procedimento de revisão da revisão.

No caso concreto, tomando como parâmetro a regra do § 3º do art. 570, verifica-se que a autoridade concluiu a revisão aduaneira, pois formalizou a exigência relativa ao alegado erro de classificação e deu ciência de seu resultado ao sujeito passivo. A multa que se pretende aplicar, com efeito, é uma decorrência da infração imputada naquele processo.

A partir desse ponto, imagino, qualquer alteração na exigência fiscal representaria uma alteração no lançamento original.

Com relação à essa possibilidade, há que se relembrar o que diz o artigo 145 do Código Tributário Nacional.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Como é facilmente percebido, não se verifica, no presente processo, nenhuma das hipóteses enumeradas nos incisos do art. 145: não se trata de alteração decorrente de impugnação ou recurso de ofício nem foi indicado qual seria o inciso do art. 149 do CTN que justificaria a alteração de ofício.

Acolho, portanto, a prejudicial relativamente às declarações que foram alvo de exigência levada a efeito nos autos do processo nº 10314.002826/2007-16.

2- Fixação da Classificação do Produtos

Afastada a possibilidade de se promover nova revisão aduaneira sobre declarações já revisadas, remanesce litigiosa a classificação fiscal dos produtos despachados com base nas declarações de importação 06/0532145-5, 06/0532173-0, 06/0725843-2, 06/0725844-0, 07/0337658-0, 07/0502969-1, 07/0673363-5, 07/0778671-6, 07/0949104-7 e 07/1033708-0⁸.

Todos foram descritos nos seguintes termos:

GUINDASTE AUTOPROPULSOR SOBRE PNEUS, COMPUTADORIZADO, COM CAPACIDADE DE MOVIMENTO TIPO CARANGUEJO E CAPACIDADE DE CARGA IGUAL OU SUPERIOR A 60 TONS, MARCA LIEBHERR, MODELO LTM 1055-3.1

Por outro lado, a correspondência encaminhada pelo representante brasileiro do produtor dos guindastes o descreve nos seguintes termos⁹ (original não destacado).

CARRO INFERIOR

Carro inferior Liebherr de 3 eixos com suspensão hidropneumática NIVEAUMATIK com ajuste de nível, especialmente construído para receber e acoplar o carro superior descrito no próximo parágrafo, com motor diesel LIEBHERR de 270 kW (367 HP), emissão de gases em conformidade com 97/68EG, nível 3 e EPA/CARB Tier 3, coletor de faíscas. Transmissão automática caixa de transferência, tração 6 x 6, Pneus 16.00. R 25, sistema de direção ZF de 2 circuitos, direção em todas as rodas, marcha caranguejo, sistema de freio pneumático servo-assistido de 2 circuitos com ALS/antilocking steering e ASR/controlado de tração. Eixos, cardan e cilindros de suspensão com baixa demanda de manutenção, barras articuladas de direção isentas de manutenção. Espaçosa cabina tratada por imersão, patolamentos hidráulicos com sapatas fixas e comando por ambos os lados ou a partir da cabina superior, indicador eletrônico de inclinação e nivelamento automático do patolamento, engates de manobra na dianteira e na traseira Testes padrão de aprovação.

SUPERESTRUTURA DO GUINDASTE

⁸ Cópias dos extratos às fls. 92 a 122 (numeração digital)

⁹ Fls. 192 e 193 (numeração digital)

Coroa giratória de roletas, montada em estrutura especialmente concebida para ser acoplada ao carro inferior descrito no parágrafo anterior, lubrificação centralizada, instalação hidráulica com bomba de pistões axiais e bombas de engrenagens, com regulagem de potência integrada, mecanismo de elevação, mecanismo de giro, mecanismos de basculamento e telescopagem com circuitos de óleo abertos LOAD SENSING, comando eletro-hidráulico do guindaste, radiador de óleo, lança telescópica, de 5 seções, 40 m mais extensão treliçada de 16 m. Cabina do guindaste zincada, pintada eletrostaticamente basculável para trás em 20°, com aquecimento inclusive timer, independente do motor, deslocamento do carro inferior a partir da cabine do ' guindaste. Contrapeso total de 12t, montagem automática do contrapeso a partir da cabina do guindaste. Dispositivos de segurança, segurança contra sobrecarga LICCON (inclusive programação padrão), sistema de teste para fies de manutenção. Testes padrão de aceitação do guindaste.

O laudo técnico produzido por ocasião do desembaraço aduaneiro da mercadoria que é objeto da DI nº 07/0337658-0, traz as seguintes conclusões relevantes para a solução deste litígio¹⁰ (original não destacado):

3) *Trata-se de equipamento de guindaste autopropulsor ou de caminhão-guindaste?*

O guindaste está montado sobre um veículo cuja função é transportá-lo, posicioná-lo adequadamente, nivelá-lo e estabilizá-lo, eventualmente com o uso de seus 4 apoios de acionamento hidráulico (extensões que aparecem na condição de carga máxima acima). Este equipamento, no caso deste modelo, não está preparado nem foi concebido para transportar cargas, além dos próprios contrapesos que ficam guardados sobre o mesmo e são automaticamente utilizados ou não. Até mesmo o sistema de direção "tipo caranguejo" já descrito possui a finalidade de otimizar a aproximação e posicionamento do guindaste junto à carga, às vezes em locais de acesso difícil e não são características da função "transporte". Como o equipamento foi concebido para autotransportar-se, trata-se de uma guindaste autopropulsor e não de um caminhão-guindaste, pois não possui a função de transporte de carga, embora eventualmente o operador do guindaste possa transportar a carga suspensa, sob condições especiais e precárias.

Quando da apresentação de sua impugnação, a recorrente juntou aos autos manifestação da representante do fabricante em que se exporiam, na percepção daquela produtora, as diferenças entre caminhões guindaste e guindastes “all terrain”.

A diferença entre esses dois equipamentos encontra-se sintetizada em uma tabela colacionada às fls. 742 a 745¹¹. Reproduzo parcialmente, no intuito de ilustrar as diferenças apontadas:

¹⁰ Doc. às fls. 195 a 205 (numeração digital)

¹¹ Numeração digital (734 a 737), se considerada a numeração física)

<i>Caminhão Guindaste</i>	<i>Guindaste Todo Terreno</i>
<p><i>Duas unidades formadas por um chassi caminhão veicular e uma unidade chassi intermediário (para adaptação do guindaste sobre o chassi do caminhão), e a unidade do guindaste.</i></p> <p><i>O guindaste pode ser caracterizado como um implemento rodoviário adaptável qualquer tipo de chassi de caminhão</i></p>	<p><i>Projeto único formado por um carro inferior e um carro superior, especialmente desenhados e concebidos um para o outro</i></p> <p><i>O guindaste não pode ser adaptável outro tipo de carro inferior que não tenha sido desenhado para trabalho em conjunto</i></p>
<p><i>O número total de eixos é dado pelo tamanho e capacidade de carga do caminhão.</i></p> <p><i>Eixos automotivos convencionais.</i></p> <p><i>Eixos dianteiros com capacidade de 7t/eixo = 3,5 V/ roda (2 rodas por eixo) para deslocamento</i></p> <p><i>Eixos traseiro com capacidade de 9t/ eixo = 2,25 t/ roda (4 rodas por eixo) para deslocamento</i></p> <p><i>Capacidade dos eixos para translado técnico = capacidade dos eixos para deslocamento.</i></p> <p><i>Rodas simples direcionáveis nos eixos dianteiros.</i></p> <p><i>Rodas duplas com tração nos eixos traseiros.</i></p>	<p><i>O numero total de eixos corresponde ao tamanho e à capacidade do guindaste.</i></p> <p><i>Eixos especiais para trabalho pesado.</i></p> <p><i>Eixos dianteiro e traseiro idênticos</i></p> <p><i>Capacidade de 12 t/ eixo para deslocamento.</i></p> <p><i>Capacidade de 40 t/ eixo = 20 t/ roda para translado técnico com carga no gancho.</i></p> <p><i>Rodas simples com tração e direção nos eixos dianteiros e traseiros.</i></p>
<p><i>Suspensão padrão da indústria automobilística com molas (não é admissível suspensão a ar).</i></p> <p><i>Capacidade de 3,5 t/ roda = 7 t/ eixo dianteiro</i></p> <p><i>Capacidade de 4,5 t/ roda = 9 t/ eixo traseiro</i></p>	<p><i>Suspensão hidropneumática exclusiva e especial para guindastes.</i></p> <p><i>Capacidade de 20 t/ roda = 40 t/ eixo</i></p> <p><i>Equalização de carga entre os eixos</i></p> <p><i>Altura livre sobre o solo variável</i></p> <p><i>Nivelamento do carro inferior no sentido lateral e longitudinal</i></p> <p><i>Compensação lateral para compensar desnível do terreno</i></p> <p><i>Bloqueio hidráulico da suspensão para deslocamento e manobra sobre pneus com carga no gancho do guindaste</i></p>

Ante a tais elementos, estou convencido de que os produtos que são alvo do presente processo não podem ser classificados na posição 8705 e tal convicção, registre-se, não decorre das conclusões do perito acerca do que seria relevante ou não para distinguir os caminhões-guindaste dos guindastes autopropulsados.

Inicialmente, é importante deixar claro que a classificação de um produto na NCM, que se baseia no Sistema Harmonizado (SH) é, essencialmente, levada a efeito segundo as regras de interpretação fixadas no texto desse Sistema.

Assim, é perfeitamente possível que, de acordo com determinado ramo do conhecimento, no caso, a engenharia mecânica, o produto não reúna as características necessárias para ser enquadrado como veículo (no caso, caminhão-guindaste) e, para efeito de classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), sim.

Ou seja, em que pese a relevância do conhecimento científico, a classificação fiscal é realizada, regra geral, com base nos enunciados inerentes ao Sistema Harmonizado.

Com efeito, diz a Regra Geral I (os grifos não constam do original):

Os títulos das seções, capítulos e subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras seguintes:

Adicionalmente, há que se recorrer ao texto das Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado, aplicáveis por força do Decreto nº 435, de 1992, mais especificamente no parágrafo único¹² do seu art. 1º.

Ou seja, decidir se o produto, à luz da NCM, é um guindaste autopropulsado ou um caminhão-guindaste não representa uma questão técnica ser solucionada pelo perito, mas de uma questão jurídica, a ser enfrentada por este Colegiado. Com relação a esse aspecto, é necessário recordar o que diz o parágrafo 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972:

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

Pois bem.

O item da NCM que a recorrente pretende classificar o produto litigioso (8426.41.10) está assim descrito:

8426 CÁBREAS; GUINDASTES, INCLUÍDOS OS DE CABO; PONTES ROLANTES, PÓRTICOS DE DESCARGA OU DE MOVIMENTAÇÃO, PONTES-GUINDASTES, CARROS-PÓRTICOS E CARROS-GUINDASTES

8426.4 Outras máquinas e aparelhos, autopropulsados

8426.41 --De pneumáticos

8426.41.10 Com deslocamento em sentido longitudinal, transversal e diagonal (tipo caranguejo) com capacidade de carga superior ou igual a 60 toneladas 0BK

¹² Parágrafo único. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado 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

Já o Fisco argumenta que os equipamentos deveriam ser enquadrados no item 8705.10.90

87.05 Veículos automóveis para usos especiais (por exemplo, auto-socorros, caminhões-guindastes, veículos de combate a incêndio, caminhões-betoneiras, veículos para varrer, veículos para espalhar, veículos-oficinas, veículos radiológicos), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias.

8705.10 - Caminhões-guindastes

8705.10.10 Com haste telescópica de altura máxima superior ou igual a 42m, capacidade máxima de elevação superior ou igual a 60 toneladas, segundo a Norma DIN 15019, Parte 2, e com 4 ou mais eixos de rodas direcionáveis

8705.10.90 Outros

Como salta aos olhos, por qualquer ângulo, a comparação entre as duas posições é tarefa das mais complexas, pois o fato do equipamento ter emprego específico, diverso transporte de passageiros ou mercadorias, por si só, não afasta a classificação do produto na posição 8705.

Ocorre que, após analisar os elementos de prova carreados ao processo (parte deles pelo próprio Fisco), passei a considerar que a posição defendida pela Autuante não poderia ser empregada para classificação dos equipamentos, apesar do raciocínio defendido na autuação encontrar-se referendado por duas Soluções de Divergência expedidas pela Coana (nº 5/2008 e nº 8/2008).

Inobstante tais respeitáveis manifestações, expedidas por técnicos altamente capacitados, pelo menos no presente processo, há questões que merecem ser consideradas.

Confira-se, a propósito, o que dizem as NESH, no item dedicado à posição 8705 (original não destacado):

Deve notar-se que, para se incluir na presente posição um veículo que possua aparelhos de elevação ou de movimentação, máquinas de terraplenagem, de escavação ou de perfuração, etc., deve consistir em um verdadeiro chassi de veículo automóvel ou de caminhão que reúna nele próprio, no mínimo, os seguintes órgãos mecânicos: motor de propulsão, caixa e dispositivos de mudança de marchas (velocidades), órgãos de direção e de travagem.

Pelo contrário, permanecem classificados, por exemplo, nas posições 84.26, 84.29 e 84.30, os aparelhos e máquinas autopropulsores (guindastes, escavadoras, etc.) em que um ou mais dos mecanismos de propulsão ou de comando acima mencionados se encontram reunidos na cabine da máquina de trabalho montados sobre um chassi com rodas ou lagartas, mesmo que o conjunto seja capaz de circular por estrada por seus próprios meios.

Do mesmo modo, seriam excluídas desta posição as máquinas autopropulsoras de rodas cujos chassis e instrumentos de trabalho sejam especialmente concebidos um para o outro de modo a formar um conjunto mecânico homogêneo (por exemplo, algumas niveladoras autopropulsoras denominadas “motoniveladoras” (motor-graders). Neste caso, o instrumento de trabalho não está simplesmente montado sobre um chassi de veículo automóvel, mas inteiramente integrado a um chassi que não pode ser utilizado para outros fins e que pode possuir os mecanismos automóveis essenciais acima mencionados.

Como é possível concluir, inobstante reste evidente que o equipamento possui duas cabines¹³ e que a parte denominada carro inferior apresenta mecanismos automóveis essenciais (motor de propulsão, caixa e dispositivos de mudança de marchas, órgãos de direção e de travagem), entendo que, em observância à exclusão fixada na parte final da nota, não há espaço para enquadrá-lo na posição 8705.

Com efeito, todos os subsídios de ordem técnica carreados ao processo deixam registrado que o carro inferior não representa simplesmente um veículo de transporte acoplável ao guindaste, mas parte de um todo, concebido para funcionar em conjunto.

Com relação a esse aspecto, já se manifestou a 1ª TO desta Primeira Câmara, por ocasião do Acórdão 3101-001.263¹⁴

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 08/07/2002

*PERÍCIA COMPLEMENTAR. GUINDASTES
AUTOPROPULSORES. EX TARIFÁRIOS.*

Comprovado mediante perícia complementar, que as mercadorias importadas tratam-se de guindastes autopropulsores, a reclassificação fiscal levada a efeito mostra-se equivocada e contrária à prova dos autos.

O quadro resumo, com a capacidade de carga e peso próprio de cada guindaste permite verificar que a capacidade máxima de carga de todos os modelos satisfazem os EX tarifários utilizados.

3- Conclusão

Com essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 26 de novembro de 2013

Luis Marcelo Guerra de Castro

¹³ Questão considerada essencial para definição do enquadramento ou não na subposição 8426.41 pelo Comitê Técnico nº 1 (CT-1) do Mercosul.

¹⁴ Conselheiro Corinho Oliveira Machado, unânime.

Processo nº 10314.007378/2008-10
Acórdão n.º **3102-002.123**

S3-C1T2
Fl. 768

CÓPIA