



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

Processo nº 10725.720463/2008-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.650 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2018
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente FARSTAD SHIPPING LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 23/04/2004

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. REBOCADORES.

A posição NCM 89.04 abrange barcos especialmente concebidos para tração de outras unidades ou barcos concebidos para empurrar outras embarcações ou barcos concebidos simultaneamente para empurrar e rebocar outras embarcações, com características de construção náutica bem próprias, como determinam as NESH.

Estas também excluem da posição os barcos concebidos para o transporte de pessoas ou de mercadorias.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado), Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-072.431, proferido pela 23ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, em parte:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 28/11/2008, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa proporcional ao valor aduaneiro (1% do V.A.), no valor de [...], em virtude dos fatos a seguir descritos.

· CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA EMBARCAÇÃO FAR SEA (DI 04/0277474-9)

A embarcação FAR SEA não pode ser classificada na posição 8904 por ser concebida para o transporte de cargas ou de pessoas, além da realização de outras atividade de apoio às unidades marítimas de produção e de perfuração, devendo ser classificada na posição 8906, que não possui desdobramentos a nível de subposição de 2º nível (8906.90.00) e de item e subitem (8906.90.00), com base na Regra 1 das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

· CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA EMBARCAÇÃO FAR SAILOR

A embarcação FAR SAILOR não pode ser classificada na posição 8904 por ser concebida para o transporte de cargas ou de pessoas, além da realização de outras atividade de apoio às unidades marítimas de produção e de perfuração, devendo ser classificada na posição 8906, que não possui desdobramentos a nível de _subposição de 2o nível (8906.90.00) e de item e subitem (8906.90.00), com base na Regra 1 das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

· CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA EMBARCAÇÃO FAR SEA (DI 03/1305115-1)

A embarcação FAR SEA não pode ser classificada na posição 8904 por ser concebida para o transporte de cargas ou de pessoas, além da realização de outras atividade de apoio às unidades marítimas de produção e de perfuração, devendo ser classificada na posição 8906, que não possui desdobramentos a nível de subposição de 2º nível (8906.90.00) e de item e

subitem (8906.90.00), com base na Regra 1 das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

· CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA EMBARCAÇÃO FAR SÊNIOR

A embarcação FAR SÊNIOR não pode ser classificada na posição 8904 por ser concebida para o transporte de cargas ou de pessoas, além da realização de outras atividade de apoio às unidades marítimas de produção e de perfuração, devendo ser classificada na posição 8906, que não possui desdobramentos a nível de subposição de 2º nível (8906.90.00) e de item e subitem (8906.90.00), com base na Regra 1 das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

· CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA EMBARCAÇÃO TOISA CONQUEROR

A embarcação TOISA CONQUEROR não pode ser classificada na posição 8904, por não ser um rebocador, por ser concebida para o transporte de cargas, além da adequação para a atividade de engenharia submarina com uso de ROV, devendo ser classificada na posição 8906, que não possui desdobramentos a nível de subposição de 2º nível (8906.90.00) e de item e subitem (8906.90.00), com base na Regra 1 das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

Cientificado do auto de infração, pessoalmente, em 28/11/2008 (fls.8), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 29/12/2008, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 888 à 916, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

Os bens cujos processos de importação estarão sob a análise jurídica da autoridade administrativa julgadora desta impugnação são, a saber:

a) embarcação FAR SEA, com duas importações distintas, relacionadas às DI 04/0277474-9 e DI 06/1305115/1;

b) embarcação FAR SAILOR, com importação relacionada à DI 05/0281962-0;

c) embarcação FAR SÊNIOR, com importação relacionada à DI 05/0300939-8;

d) embarcação TOISA CONQUEROR, com importação relacionada à DI 08/0731385-2.

A autuação é o resultado do Mandado de Procedimento Fiscal envolvendo toda a documentação da Impugnante relacionada às embarcações citadas, a qual, por determinação da Autoridade Impugnada, não se restringiram aos documentos relacionados a matérias da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, mas todos os documentos, desde as

autorizações expedidas pela Marinha Brasileira para operar em águas brasileiras, os contratos firmados com a tomadora dos serviços da Impugnante, os laudos de avaliação dos produtos, etc...

Após o exame acurado de toda a documentação fornecida pela Impugnante a fim de atender às exigências do procedimento fiscal, a Autoridade Impugnante identificou com irregular a classificação atribuída às embarcações, que a seu juízo estão em desconformidade com o estabelecido nas Notas Explicativas do Sistema Harmoi ^ io de (sic) Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, cujo texto foi apr yad jela (sic) IN SRF 157, de 10 de maio de 2002.

O Sistema Harmonizado, como de maneira sintetizada é chamado o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, é uma nomenclatura aduaneira, utilizada internacionalmente como um sistema padronizado de codificação e classificação de produtos de importação e exportação, desenvolvido e mantido pela Organização Mundial de Alfândegas.

No âmbito do Mercosul, o sistema de classificação harmonizado foi adotado a partir de 1995, pelos países membros, o qual toma por Harmonizado.

O objetivo fundamental da harmonização do sistema de classificação é a facilitação dos trâmites comerciais internacionais, adequação de tarifas a partir da identificação dos produtos, apuração de estatísticas de comércio internacional, harmonização d s :ddades aduaneiras dos diversos países signatários dos acordos, negociações e tr ddos internacionais e afins.

Como mencionado, por força da IN SRF 157, de 10 de maio de 2002, o Bra x j ssou a adotar o Sistema Harmonizado como fonte de informação e class fic .ção sobre os produtos sujeitos ao comércio internacional.

A análise dos fundamentos do auto de infração deixam evidente que a Autoridade Impugnada pretende exercer sua atividade fiscalizadora partindo do pressuposto de certeza e correção absoluta de sua interpretação - a partir desta presunção aplicar a penalidade prevista na Medida Provisória 2158/2001, a despeito da inafastável possibilidade de subjetividade de interpretações plausíveis e, como maior agravante, de haver ocorrido a intervenção de diversos outros órgãos da esfera administrativa federal, inclusive, o que é mais importante, a conclusão do despacho (sic)aduaneiro que homologou a classificação e procedeu o lançamento fiscal.

De fato, além da flagrante controvérsia entre a Impugnante e a Autoridade v (sic) Impugnada, a lavratura do auto de infração com a imputação de conduta censurável da Impugnante possui como questão de fundo a atuação da própria administração pública federal que procedeu a classificação dos produtos importados sob o mesmo código agora reprovado pela Inspetoria da Receita Federal do Brasil de Macaé.

⊙ UM PRESSUPOSTO FUNDAMENTAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA Junta textos da doutrina de Maria Sylvia Zanella di Pietro: (Direito Administrativo, pag. 61/62, Ed. Atlas, 12a.).

Junta textos da doutrina de Hely Lopes Meireles: (Direito Administrativo Brasileiro, pág. 45).

Entretanto, apesar desta realidade da atuação do Estado em relação aos particulares, no caso presente este princípio foi desrespeitado em sua inteireza, na medida em que a atuação dos órgãos da administração envolvidos no processo de importação dos bens a que se refere esta defesa mostraram está sendo colocado em cheque por seus pares da própria administração.

⊙ O PROCESSO DE LICENCIAMENTO DA IMPORTAÇÃO E O DESEMBARAÇO ADUANEIRO SP SAO PAULO DRJ Fl. 2624 Documento de 33 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP28.0418.22089.3B0L. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Processo 10725.720463/2008-35 Acórdão n.º **16-072.431** DRJ/SPO Fls. 2.625 5 Em função de sua natureza, a importação de embarcações foi precedida da prévia concessão de licença de importação pelo DECEX, órgão federal competente para a análise dos pedidos e licenciamento.

o processo de licenciamento prévio o DECEX faz o enquadramento do produto importado no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, enquadramento este que passa a ser imperativo em todo o processo de legalização do produto importado, inclusive no que se refere ao desembaraço aduaneiro pela Receita Federal do Brasil.

Ressalte-se que no processamento de obtenção de licença de importação cabe a apresentação e descrição do produto a ser importado, bem como a indicação do código de classificação tarifária que entende cabível. O DECEX por sua vez no exercício de sua atribuição institucional, detém a competência para determinar a geração da classificação apresentada pelo particular interessado na importação, de forma a se adequar ao critério de classificação que o órgão entende correto para o produto sujeito ao licenciamento.

Não resta qualquer dúvida que no contexto jurídico institucional o licenciamento da importação e a classificação tarifária realizada pelo DECEX consubstancia o posicionamento do governo federal em relação ao produto, que desta forma deve e é acompanhado pelos demais órgãos da administração pública federal.

A experiência vivida pela impugnante em relação a esta matéria é a prova concreta do poder de intervenção regulatória do DECEX sobre o processo de importação, visto que, a exemplo do que foi acima mencionado, a Impugnante solicitou a concessão de licença de importação de uma embarcação, em cujo requerimento classificou este produto sob um código que não foi aceito pelo órgão federal, que determinou a alteração para o código por outro que entendia correto.

Da sujeição da Impugnante ao código de classificação determinado pelo DECEX, que foi aceito pela Receita Federal quando da execução do despacho aduaneiro, momento em que foi realizado o lançamento fiscal, nasceu o direito fundamental de irreversibilidade do processo por razões outras que não o disposto no artigo 149 do CTN.

⊙ AS CARACTERÍSTICAS DAS EMBARCAÇÕES IMPORTADAS A Classificação das embarcações em conformidade com o Sistema Harmonizado deve levar em conta as características principais dos produtos, levando em conta sua natureza técnica.

Nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, conforme Instrução Normativa RFB no. 807, de 11 de janeiro de 2008, localiza-se no Capítulo 89 os esclarecimentos necessários à classificação das embarcações.

A seção que trata especificamente sobre as embarcações em questão é a 89.04 — Rebocadores e barcos concebidos para empurrar outras embarcações.

Transcreve as notas explicativas sobre as embarcações a que se refere a seção 89.04.

Em paralelo à implantação do Sistema Harmonizado, existem as entidades codificadoras, de reconhecimento internacional, a quem cabe proceder a identificação da natureza dos produtos e emitir o respectivo certificado para utilização pelas diversas entidades privadas e públicas que venham a exercer suas funções institucionais em relação aos produtos.

O desvio de poder evidenciado na atuação da Autoridade Impugnada se revela por diversos aspectos insertos na atuação. Em alguns destes aspectos a autoridade autuante se auto denuncia quando se refere às entidades classificadoras da seguinte forma:

Certificado de classe emitido pela sociedade classificadora, que somente indicam o preenchimento de condições de adequação estabelecidas pela própria sociedade classificadora, não podendo ser oposto a terceiros. (ver pág. 03 do relatório de fiscalização)

O objetivo da Autoridade Impugnante está mais do que claro. Ao negar valor à certificação realizada pelas entidades internacionais especializadas, retira-se do ente privado o instrumento de fundamentação por ele utilizado como prova da natureza e característica da embarcação.

Contudo, nasce desta conduta irregular da Autoridade Impugnante um intransponível contra-senso, difícil de ser resolvido no contexto da unidade da administração pública em seus diversos setores especializados.

Isto por que o mesmo certificado utilizado pela Impugnante para a obtenção do licenciamento para operar no país foi entendido legítimo e regular pela Marinha do Brasil, pela Petrobrás, pela Alfândega do Brasil no momento do desembarço.

Relaciona os certificados das embarcações utilizadas pela Impugnante.

⊙ A EMISSÃO DO AITEE PELA MARINHA DO BRASIL Na essência a Marinha do Brasil processa a análise da documentação referente à embarcação e oficializa a autorização para a mesma executar determinadas atividades específicas em águas da jurisdição nacional.

As atividades executadas pela embarcação, em conformidade com o objeto do contrato de serviços firmado com a Petrobrás e de acordo com a autorização concedida pela Marinha do Brasil, não afasta a classificação da embarcação na forma do Sistema Harmonizado, até mesmo por que esta classificação é feita pelos aspectos principais do produto.

O equívoco da Autoridade Impugnante está na base da análise da atribuição da Marinha do Brasil. Não cabe a ela a análise de classificação dos produtos. A verificação é da adequação da embarcação para a execução dos serviços, de modo possuir pleno controle das embarcações estrangeiras em atividade nas águas de jurisdição brasileira e a natureza destas atividades.

⊙ OS CONTRATOS COM A PETROBRÁS E AS ATIVIDADES DESEMPENHADAS

Note-se, por oportuno, que as embarcações classificadas sob o código 89.04 abrangem um campo amplo de atuação, como aliás se extrai das Notas Explicativas aprovadas pela IN RFB no. 807/2008, quando enquadra nesta seção “Os rebocadores próprios para levar ajuda aos navios em situação crítica também se classificam aqui” e ainda “os barcos da presente posição não são concebidos para o transporte de pessoas ou de mercadorias. Podem ser equipados, a título acessório, de instrumentos especiais de bombeamento, de combate a incêndios, de aquecimento, etc....”

No mesmo sentido a Petrobrás, enquanto empresa contratante, faz a verificação se o tipo de embarcação oferecida pela licitante para a execução do objeto do contrato está capacitada a fazê-lo.

No campo das atividades desempenhadas na execução dos serviços para a Petrobrás, é fato incontroverso que a Impugnante não faz transporte de passageiros e mercadorias, como erroneamente afirmado pela Autoridade Impugnada.

Primeiramente, transporte de passageiros é um serviço específico de levar e trazer pessoas de um ponto a outro. O passageiro de forma alguma se confunde com a tripulação. O passageiro tem como objetivo ser levado ao ponto de destino de seu interesse e não tem qualquer atividade dentro da embarcação.

Igual exclusão do enquadramento de passageiro se faz com o inspetor da Petrobrás que vai a bordo executar a tarefa de fiscalização da execução do contrato. Não está o indivíduo sendo transportado enquanto passageiro, mas sim está no exercício da função de fiscalização, porquanto seu interesse está

a bordo e não na chegada a um destino, o que o faz ser classificado como profissional em exercício de função não tripulante.

A alegação da Autoridade Impugnada é de que a Impugnante executa transporte de passageiros e mercadorias, por que classifica estes fiscais como passageiros.

No mesmo sentido negativo se encontra a alegação de transporte de mercadorias. Por mercadorias entende-se por “1- aquilo que é objeto de comércio. Mercancia:

2- Aquilo que se comprou e expôs à venda;”

A Impugnante jamais transportou mercadorias, na acepção correta da palavra., ou seja, produtos destinados ao comércio. O transporte feito é de bens, peças e equipamentos de propriedade da Petrobrás, para serem utilizados nas diversas unidades de produção da empresa, jamais para comercialização.

Não se discute no âmbito do direito administrativo o direito da administração pública proceder a revisão de seus atos, sempre na perspectiva da procura da perfeição dos atos administrativos.

Este poder revisional, entretanto, é regrado por princípios fundamentais que devem ser observados para a validade da decisão revisora, sob risco de nulidade absoluta.

Dentre estes princípios se situa o princípio da hierarquia da autoridade revisora, o qual determina que a revisão de qualquer decisão administrativa deve ser realizada por autoridade hierarquicamente superior, o que reflete o fato de que autoridades administrativas do mesmo nível não detêm competência para reforma das decisões de seus pares.

Junta textos da doutrina de Diógenes Gasparini.

⊙ O VÍCIO DE DESVIO DE FINALIDADE A NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA Por todos ângulos examinados chega-se a conclusão de que atuação da Autoridade Impugnada está eivada de vícios, sejam vícios de caráter administrativo interno - o desrespeito ao requisito da hierarquia para o exercício do poder-dever revisional - sejam vícios relacionados a própria atividade administrativa, v.g. a aplicação de uma penalidade com base em critérios subjetivos de enquadramento de produtos na classificação tarifária.

Como sabido, a aplicação de qualquer penalidade pela autoridade administrativa carece do requisito da reserva legal, bem como da existência de critérios objetivos definidores da conduta injurídica adotada pelo administrado.

No caso em tela é evidente o campo da subjetividade em que trafegam os critérios construídos pela Autoridade Impugnada, com o fito de tentar mostrar alguma irregularidade praticada pela impugnante.

Basta a leitura do extenso Relatório da Fiscalização para se constatar que não há a materialização de uma conduta injurídica possível de ser imputada à impugnante. O relatório se mostra uma complexa exposição de fatos e disposições contratuais cuidadosamente montados para tentar moldar os fundamentos para a realização de uma censura e a aplicação de uma multa, porém sem qualquer verdade jurídica que lhe dê substância.

Este tipo de comportamento da administração pública já há muito vem sendo estudado pela comunidade jurídica pátria e internacional, sempre no objetivo de proverem-se meios de tutela da sociedade contra o administrador arbitrário/inflator das regras da legalidade do exercício da administração.

O vício do desvio de finalidade ou abuso de poder é dos mais preocupantes, pois afeitos aos estados totalitários, que comumente se utilizam dos instrumentos assegurados em lei para o alcance de objetivos desprovidos de legalidade.

Junta textos da doutrina de Diogo de Figueiredo Moreira Neto.

Desvio de finalidade ocorre quando a autoridade exerce seu poder fazendo uso dos instrumentos que lhe são colocados à disposição na lei, porém afasta-se do interesse público, que em última análise visa estabelecer a regularidade da conduta dos administrados.

Junta textos da doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Evidentemente, sabe-se que nos regimes democráticos o controle da legalidade é exercido pelo poder judiciário, contudo o próprio poder executivo está munido de instrumentos próprios para exercer, intemamente, o controle dos atos pelos agentes da administração pública.

O caso presente é um exemplo daqueles em que a própria administração deverá reprimir a prática da conduta abusiva, e restabelecer o elevado grau de segurança jurídica necessária à paz nas relações entre o administrados e o Estado.

⊙ A IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO Como mencionado, ao encerrar-se o desembaraço dos bens importados pela Impugnante houve a conclusão do ato administrativo e o lançamento tributário, ato que consolida a ação do ente privado e a aceitação, diga-se concordância, da administração pública com os critérios adotados.

No presente caso, não demonstrou a Autoridade Impugnada que tenha ocorrido qualquer das situações previstas no artigo 149 do CTN a justificar a adoção de novos critérios a ensejar a revisão do lançamento anterior.

Portanto, a classificação tarifária que foi aceita no ato do desembaraço se definitiva, e por isto não se sujeita a qualquer alteração posterior.

No caso em tela, apesar de inexistir impacto tributário em razão do regime especial do REPETRO, a revisão do lançamento pretendida pela Autoridade Impugnada traz como resultado a aplicação da pena prevista no artigo 84, I, da Medida Provisória 2158/2001.

A revisão também nesta situação particular em decorrência do regime especial é igualmente proibida, visto que a vedação se encontra na alteração dos atos concluídos pela administração pública.

Junta textos da doutrina de Alberto Xavier.

Junta textos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Nos reiterados julgados se tem evidenciada a intenção da Fazenda Nacional de assegurar o direito de processar o lançamento fiscal e, posteriormente, proceder à revisão do ato administrativo de sua autoria, sujeitando o administrado às consequências desta inconstância jurídica.

Os ensinamentos jurídicos e a manifestação pretoriana evidenciam o total descabimento desta forma de agir da administração pública ante a flagrante ilegalidade.

Não se pode deixar de fazer uma crítica severa à tendência da administração pública de transferir para o administrado a atividade que é de sua competência.

⊙ DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 84, I, DA MEDIDA PROVISÓRIA 2158/2001 A inconstitucionalidade do dispositivo da medida provisória é flagrante, na medida em que por meio desta norma de exceção o governo federal abdica de sua obrigação de estado e a transfere para o administrado, com isto rompendo com sua função constitucional, prevista no artigo 37 e seguintes da Carta Magna.

A combinação do dispositivo legal sob comento (art. 84,1, MP 2158/01) com a constante tentativa da Fazenda Nacional de realizar a revisão de lançamento fiscal, tem criado o ambiente de insegurança jurídica atual, e que necessariamente precisa ser encerrado.

⊙ PROVAS A Impugnante protesta pela produção das seguintes provas no presente processo administrativo:

1. Prova documental - mediante expedição de ofício à Petrobrás, requisitando informações sobre os serviços executados pela Impugnante, bem como se dentre estes serviços há o transporte de mercadorias e passageiros;

2. Prova documental - Expedição de ofício à Organização Mundial de Alfândegas, solicitando informações sobre a uniformização do código de classificação das embarcações certificadas como FAR SAILOR, FAR SÊNIOR, FAR SEA e TOISA CONQUEROR, no âmbito do Sistema Harmonizado;

3. Prova documental - documentos suplementares cuja apresentação se fez impossível no ato de oferecimento desta impugnação;

4. Prova técnica - realização de perícia técnica por profissional especializado, a fim de examinar as embarcações e proceder a identificação do código de classificação tarifária das mesmas.

⊙ O PEDIDO Pelo exposto, desde já protestando pela produção das provas acima requeridas, a imgnante requer à autoridade julgadora da presente que acolha os fundamentos de sua Impugnação, para fins de declarar insubsistente o auto de infração emitido, com a consequente declaração de cancelamento da multa fixada no mesmo, por ser a expressão do melhor direito e distribuição da maior Justiça.

O citado acórdão decidiu pela improcedência da impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 23/04/2004

Embarcações importadas com classificação tributária no código NCM 8904.00.00 - REBOCADORES E BARCOS CONCEBIDOS PARA EMPURRAR OUTRAS EMBARCAÇÕES.

Consoante o texto das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado a posição 8904, os barcos da presente posição não são concebidos para o transporte de pessoas ou de mercadorias.

As embarcações permitem o transporte de peassoas (sic) e mercadorias.

A lassificação (sic) como rebocador contraria a NESH, o que sujeita o importador à multa proporcional ao valor aduaneiro (1% do V.A.) por erro na classificação tributária.

Inconformada com decisão de primeira instância, a contribuinte apresentou recurso voluntário, alegando, basicamente: em sede de preliminar; a incompetência da Receita Federal para revisar a classificação do DECEX; ter reiteradamente importado embarcações com as mesmas características; sua boa-fé; ter havido modificação de critérios jurídicos; a natureza tributária da multa aplicada; inexistir prejuízo ao controle aduaneiro ou ao Erário; a impossibilidade da cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória com base no valor do tributo ou da operação; a nulidade da decisão recorrida por ter ela rejeitado pedido de realização de prova técnica; e, no mérito, colocou argumentos em defesa da classificação fiscal que adotou.

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade¹.

A classificação das mercadorias, mediante "a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul" (NCM) "será feita com observância das Regras Gerais para "Interpretação (RGIs), "das Regras Gerais Complementares" (RGCs) "e das Notas Complementares" (NCs) "e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias" (SH), "da Organização Mundial das Aduanas" (NESH) (art. 94, parágrafo único do RA/09, com base no Decreto-Lei 1.154/71, art. 3º, caput).

Preliminar

Ainda que a recorrente assim não tenha estruturado sua peça, trouxe nesse capítulo as questões que entendi preliminares.

Aduz a recorrente a incompetência da Receita Federal para revisar o ato de classificação realizado pelo DECEX (Departamento de Operações de Comércio Exterior). Explica que, no âmbito do Repetro, solicita a este a concessão da Licença de Importação".

Ressalta que "o fundamento para a lavratura do auto de infração não foi a suposta divergência entre o descritivo das Declarações de Importação (DI's) e as mercadorias desembaraçadas". Afirmo que "é o DECEX que possui competência, esta sim privativa, para deferir e revisar os atos de classificação das mercadorias importadas" no SH" e que "o enquadramento feito pelo citado órgão passa a ser imperativo em todo o processo e legalização do produto importado, inclusive no que se refere ao desembaraço aduaneiro perante a Receita Federal". E complementa, com grifos:

A competência da Receita Federal para revisar a classificação do bem no NCM, portanto, só surge quando presente um pressuposto: o erro/equívoco pelo importador na descrição do produto importado! Trata-se, pois, de competência subsidiária.

Não tem razão a recorrente. O Decreto 7.482/2011, art. 15, XIX, então vigente, atribui à Receita Federal, e não ao Decex, a competência para "dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal [...], inclusive representando o país em reuniões internacionais sobre a matéria". Também não é necessário um desacerto na descrição declarada em DI, conforme se depreende do texto da infração em foco, art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 01, I, "mercadoria" [...] "classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul" e não descrita incorretamente.

Alega também a recorrente ter reiteradamente importado embarcações com as mesmas características, "nas quais indicou o mesmo NCM 8904, sem que, jamais, a RFB

¹ Ressalte-se ser desnecessário responder todas as questões levantadas pelas partes, em já havendo motivo suficiente para decidir (Lei nº 13.105/15, art. 489, § 1º, IV. STJ, 1ª Seção, EDcl no MS 21.315-DF, julgado de 8/6/2016, rel. Min. Diva Malerbi).

tenha imposto qualquer óbice ou apresentado qualquer contestação ou revisão", o que lhe gerou "uma certeza da correção do seu procedimento", fazendo incidir, no seu entender o art. 100, III, do Código Tributário Nacional (CTN):

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

[...]

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

[...]

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

(Grifos do original).

Não assiste razão à contribuinte. Acórdão da Câmara Superior deste Conselho bem esclarece:

NORMAS PROCESSUAIS. ART. 100 DO CTN. DISPENSA DE MULTA E JUROS DE MORA. REQUISITOS DA EXPRESSÃO "PRÁTICAS REITERADAS"

O despacho aduaneiro como medida ainda sujeita a revisão por expressa disposição legal não se reveste do atributo de pronunciamento inequívoco da Administração necessário a caracterizar a prática reiterada de que trata o artigo 100 do CTN, ainda que tenha havido a conferência física e documental (canal vermelho) e de forma repetida.

(CARF, 3ª Turma, CSRF, Ac. 9303-004.154, de 09/06/2016, redator designado Conselheiro Júlio César Alves Ramos).

A recorrente aduz ter agido de boa-fé e que "se o "equivoco" tivesse gerado diferença de tributo a pagar pela Recorrente, ressalvados os demais fundamentos expostas nesta peça recursal, ainda se admitiria sua cobrança, desde que extirpados os juros e multa sobre ele incidentes". Não se discute a boa-fé da contribuinte, posto que "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (CTN, art. 136).

Continua argumentando pela impossibilidade de revisão do lançamento e cobrança retroativa com modificação de critérios jurídicos de interpretação, pela caracterização da revisão como hipótese de modificação jurídica e não fática e cita o Resp 1130545, sob o rito dos recursos repetitivos.

Aduz a recorrente que " ao receber e deferir o registro da DI, com a conseqüente realização do lançamento tributário e autorização para implementação do desembaraço aduaneiro, a Receita Federal praticou um ato que somente se torna passível de revisão nos exatos limites dos arts. 145, 146 e 149 do CTN: [...]"; ainda que a Súmula 473 do STJ de fato autorize a Administração Pública a "*anular seus próprios autos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais porque deles não se originam direitos*".

Não assiste razão à contribuinte.

A homologação prevista art. 150 do CTN é do lançamento e não do despacho, inaplicáveis os artigos arrolados pela contribuinte. E só há lançamento no despacho aduaneiro, quando a autoridade administrativa lavra auto de infração no curso deste. É o que se conclui em artigo da autoria deste relator²:

O art. 150 do CTN [...] define que “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. Tal dispositivo divide o instituto do lançamento por homologação em duas partes: a antecipação do pagamento e o lançamento operado por ato expresso da autoridade administrativa. É pacífico na doutrina e na jurisprudência ser o lançamento por homologação a modalidade adequada aos tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior. No desembaraço, não há expressa homologação. Nem a norma a estabelece, nem a autoridade administrativa a declara. Ainda que se verifiquem a mercadoria e as respectivas informações, inclusive a classificação fiscal, não ocorre o requisito legal para que se opere esta modalidade de lançamento: a expressa homologação. Ao contrário, a lei prevê a possibilidade de revisão aduaneira, a fim de apurar as informações prestadas pelo importador, no prazo de cinco anos, mesmo as já verificadas.

O parágrafo 4º do mesmo artigo afirma que a outra forma pela qual se opera o lançamento é pela via tácita: “Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. No caso dos tributos incidentes na importação, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do registro da Declaração de Importação (DI), como determina o art. 23, caput, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, [...] e o prazo de cinco anos é evidentemente distante do desembaraço. Como não se opera o lançamento com o desembaraço, via de regra aquele se dá de forma tácita, no prazo quinquenal.

[...]

Em sentido estrito, só há lançamento no despacho aduaneiro, quando a autoridade administrativa lavra auto de infração no curso desse; o que ocorre, por exemplo, quando há exigência da autoridade administrativa, contra a qual se insurge o contribuinte, como previsto no art. 570, § 3º, do RA [...].

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) endossa essa posição, conforme se percebe no excerto transcrito a seguir:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 30/11/1999

² CAVALCANTI FILHO, A. C. C. **Reclassificação Fiscal em Sede de Revisão Aduaneira**. Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília-DF, v.01, n.01, p. 260-276, ago./dez. 2014.

Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA. O Auto de Infração não contém qualquer ilegalidade, não restando configurada ausência de fundamentação legal a ensejar a nulidade daquele. **HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. DESEMPARAÇO ADUANEIRO. Não constitui homologação de lançamento o ato de desembaraço aduaneiro, salvo se a autoridade fiscal expressamente assim o declarar.**

REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO. A verificação da regularidade da importação, em sede de revisão aduaneira, pode ocorrer no prazo de cinco anos, contado da data de registro da declaração de importação. [...]. (... , grifo nosso).

Também não há que se falar em mudança de critério jurídico em função do despacho, aplicável o instituto a situação diversa, como se depreende de trecho do mesmo artigo:

E continua o doutrinador, esclarecendo que, se dá a mudança de critério jurídico quando a “autoridade administrativa [...] simplesmente substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta”, ou ainda “quando em face da situação de fato sobre a qual incidiu a norma se atribua a esta um significado, quando outro podia ser atribuído” (MACHADO, 2005, p. 128 e 163)³. Sobre o assunto, cita Kelsen: “a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que na medida em que apenas são aferidas pela lei a aplicar -têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no *acto* do órgão aplicador” (1998 apud MACHADO, 2005, p. 128). Finalmente traz a lume o seguinte exemplo: No Decreto-Lei nº 406, de 1968, determinado artigo traz a expressão “valor do produto ...”, inicialmente interpretado como *custo de produção*. Depois como *preço de venda do produto*. Ambas as interpretações constaram de atos normativos expedidos por autoridades competentes (MACHADO, 2005, p. 171).

Nesse tem decidido este CARF:

DESEMPARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. "REVISÃO ADUANEIRA". POSSIBILIDADE.

É possível a "revisão aduaneira", não constituindo necessariamente tal ato “mudança de critério jurídico”. O desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo (homologação tácita).

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional, volume III*. São Paulo: Atlas, 2005.

(CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Ac. 3401-003.199, de 23/08/2016, rel. Conselheiro Rosaldo Trevisan).

A recorrente traz decisão do STJ em sede de recursos repetitivo em seu socorro. Desta, trago trechos:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

[...]

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

Tal decisão, no entanto, trata de revisão do lançamento, o que não houve no despacho aduaneiro no presente caso.

Traz a recorrente outros julgados do STJ, mais específicos quanto a importação de mercadorias, aos quais este CARF não está adstrito.

A recorrente prossegue aduzindo a natureza tributária da multa aplicada, que lhe falta fundamento de aplicação. Alega inexistir também prejuízo ao controle aduaneiro ou ao Erário. Cita precedentes do STJ e DRJ afastando a penalidade nesses casos.

Diz que é tratar-se de multa de natureza pelo que dispõem o art. 11 da Exposição de Motivos da sua norma veiculadora, a Medida Provisória 2158/2001. Diz "que a prestação de informações para o registro da importação tem nítida natureza de obrigação tributária acessória, pois é com base nessas informações que é apurado o eventual tributo devido na operação", aplicando-se o CTN art. 113, § 2º: A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos". Entende que "o descumprimento de qualquer norma instituidora de obrigação tributária acessória somente pode ensejar a aplicação de multa quando existente o prejuízo (i) à arrecadação ou (ii) à fiscalização tributária".

Não entendo assim. A multa aplicada prescinde de demonstração de prejuízo ao Erário, por lhe faltar essa exigência na letra da Lei. Também porque a responsabilidade na esfera aduaneira- tributária independe "da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato", nos termos do art. 136 do CTN.

Ainda assim, há de se destacar que especificamente na internação das mercadorias sob admissão temporária do Repetro, com tributos incidentes na operação suspensos, a alíquota do II constante da TEC relativa à classificação determinada pela fiscalização é de 5%, ao passo que aquela praticada pela recorrente é de 0%.

Além disso, há de se observar que o controle aduaneiro lastreia-se, em larga escala, na classificação fiscal, tema aqui sob análise.

Alega também a recorrente a impossibilidade da cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória com base no valor do tributo ou da operação, a ofensa aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade na aplicação da multa e sua natureza confiscatória. Tais questões desafiam a norma instituidora da penalidade, esta prevista em lei, descabendo tal discussão no âmbito deste Carf. Tem decidido este Carf que "a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa de ofício, nos moldes da legislação que a instituiu (Ac. 1402-002.199).

A recorrente pugna pela nulidade da decisão recorrida por ter ela rejeitado pedido de realização de prova técnica. A decisão de base bem entendeu pela desnecessidade da prova pericial:

Não foi apresentado qualquer fato, motivo ou justificativa relevante que propiciasse a realização da perícia, a luz do que já foi exposto, mesmo porque toda perícia tem por objetivo auxiliar o julgador na formação de sua melhor convicção racional e na busca da verdade material, ação que já se processou.

Há de se considerar também que o julgador apreciará a prova constante dos autos conjugado todos os seus elementos (NCPC, artigos 371 e 489, § 3º), não estando adstrito à perícia.

Assim, quanto às preliminares, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Mérito

Relata a recorrente que as importações "foram regularmente desembaraçadas pela Receita Federal, não havendo se constatado qualquer irregularidade na classificação fiscal", mas que, em "procedimento de revisão", "o auditor fiscal [...] entendeu que estaria errado o critério jurídico de classificação fiscal das embarcações". Diz que "não obstante reconheça que inexistiu qualquer prejuízo ao Erário ou ao controle aduaneiro, o auditor fiscal lavrou o Auto de Infração em epígrafe para cobrança exclusivamente de multa por suposto descumprimento de obrigação acessória [...]".

Sobre a classificação fiscal, assim sintetiza a recorrente os seus argumentos:

As Embarcações FAR SEA, FAR SAILOR e FAR SENIOR foram concebidas para o transporte de cargas ou de pessoas, além da realização de outras atividade de apoio às unidades marítimas de produção e de perfuração.

Pela RGI 1 do SH, a classificação de mercadorias é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo.

O capítulo 89 da NCM trata de "Embarcações e estruturas flutuantes".

Na posição 89.04, pretendida pela contribuinte, a qual não se subdivide em subposições ou subitens, restando apenas a NCM 89.04.00.00, tem como descrição "Rebocadores e barcos concebidos para empurrar outras embarcações".

Reproduzo o que a NESH estabelece para a posição 89;04:

89.04 - Rebocadores e barcos concebidos para empurrar outras embarcações.

A presente posição compreende:

A. Os rebocadores, que são barcos especialmente concebidos para tração de outras unidades. Podem ser do tipo que se utiliza no mar ou para navegação interior, e diferenciam-se das outras embarcações pelo seu aspecto particular, seu casco reforçado de forma especial, suas potentes máquinas motoras e diversos equipamentos para movimentação e engate dos cabos, amarras, etc.

B. Os barcos concebidos para empurrar outras embarcações, que são barcos especialmente concebidos para empurrar barcas ou alijos, entre outros. Caracterizam-se essencialmente pela sua proa achatada, concebida para empurrar, bem como pela posição particularmente elevada da cabina do timoneiro, que pode ser telescópica.

Classificam-se também nesta posição os barcos concebidos simultaneamente para empurrar e rebocar outras embarcações, assim como os barcos concebidos para empurrar outras embarcações, estes engenhos possuem uma proa chata e uma popa construída de modo a permitir a tração por meio de cabos.

Os rebocadores próprios para levar ajuda aos navios em situação crítica também se classificam aqui.

Os barcos da presente posição não são concebidos para o transporte de pessoas ou de mercadorias.

Podem ser equipados, a título acessório, de instrumentos especiais de bombeamento, de combate a incêndios, de aquecimento, etc. Contudo, os barcos-bombas classificam-se na **posição 89.05**.

O acórdão recorrido arrola determinadas características das embarcações referidas, determinantes da classificação, iniciando com a FAR SEA (DI nº 04/0277474-9):

A embarcação FAR SEA, conforme fatos probatórios trazidos pelo Relatório de Procedimento Fiscal, possui características estruturais físicas e executa atividades diversas tais como:

- > O transporte de carga no convés, amarrada ou em container, ou a granel (líquida) para abastecimento das unidades marítimas da PETROBRAS e de outras empresas;
- > Transporte de óleo diesel e transporte de água potável;
- > Transporte de pessoas para as plataformas;

> Executa autêntica atividade de SUPRIMENTO E APOIO.

Estas atividades e características técnicas são reveladas por:

> Realização de atividade de CARGA (fonte AITEE);

No contrato com a PETROBRAS:

> destinação as operações de apoio as unidades marítimas (item 1.2);

> operação da embarcação de acordo com as características descritas nos anexos III e III-A (item 3.5);

> a execução de fainas de manuseio e de movimentação de cargas para embarque e desembarque de cargas (item 3.6 e 3.11.5);

> transporte de pessoas, inclusive com previsão de pagamento pela alimentação dos passageiros (item 3.9 e seguintes);

> possibilidade de instalação de outros equipamentos (item 3.28);

> ações para recolhimento de óleo derramado de acordo com as especificações da embarcação (OIL REC) (item 4.13);

> atendimento dos requisitos técnicos da embarcação antes e durante a vigência do contrato (item 5.7 e seguintes);

> requisitos gerais para a embarcação de reboque (ANEXO III), como a capacidade de transferência de óleo diesel e Água potável e dotação de hidrômetro e oleômetro;

> manuseio de âncoras e suprimento AHTS 7000 como a capacidade de transferência de óleo diesel e água potável e dotação de hidrômetro e oleometro (itens 1.9 a 1.15);

> especificação em quadro próprio, da capacidade de carga para suprimento (água potável, óleo diesel, lama líquida, granel sólido e carga de convés;

> acomodações para passageiros (ANEXO III);

> mangueiras para a transferência de granéis sólidos e líquidos (ANEXO IV);

> existência de código de conduta para a movimentação de cargas (APÊNDICE I);

> procedimento para recolhimento de óleo derramado (ANEXO IX);

> lista de cheagem (sic) para a transferência de óleo entre embarcações.

Descrição da estrutura física da embarcação:

No relatório de vistoria n° LD 001-RJ/04 com diversos tanques para transporte de óleo diesel e água potável e outros produtos líquidos, além de suprimento, e identificação de convés de carga.

As embarcações FAR SAILOR (DI 05/0281962-0), FAR SEA (DI 06/1305115/1) e FAR SÊNIOR (DI 05/0300939-8) apresentam características muito semelhantes, como pode ser verificado do acórdão recorrido (fls. 2644 a 2650).

Quanto à TOISA CONQUEROR (DI 08/0731385-2) as características são um pouco distintas, conforme a mesma fonte:

A embarcação TOISA CONQUEROR possui características estruturais físicas e executa atividade diversa, sendo autorizada a operar com embarcação de suprimento e apoio a plataformas marítimas off-shore, tendo como objeto principal o suporte a serviços de construção submarina com ROV.

Estas atividades e características técnicas são reveladas por:

- > AITEE informativo do tipo da embarcação como SUPPLY;e
- > prestação de serviços de engenharia submarina.

Para essas atividades são necessários equipamentos muito específicos (tipos de ROV, etc);

No contrato com a PETROBRAS:

- > objeto descrito como afretamento da embarcação RSV (ROY SUPPORT VESSEL); ênfase nas atividades de engenharia submaina (item 1.1);
- > estabelecimento de multas por pendências (item 9.1.5) sendo descritas diversas atividades relacionadas aos ROV;
- > equipamentos para movimentação de cargas (item 8);
- > mangueiras (item 90 para transferência de água potável, óleo combustível e água industrial;
- > diversos equipamentos específicos para engenharia submarina (itens 17 a 27), sem menção a um único equipamento relacionado com a atividade de reboque;

Descrição da estrutura física da embarcação:

No relatório de vistoria LD-004-RJ/08, são identificados diversos tanques para transporte e suprimento, equipamentos para manuseio de carga e descarga de carga líquida e graneis.

A recorrente assim se sintetiza a classificação das embarcações:

(1.1) Em relação às Embarcações FAR SEA, FAR SAILOR e FAR SENIOR, são todas elas do tipo AHTS (Anchor Handling Tug Supply), que, pela NORMAM-01/DPC (Normas de Autoridade Marítima para Embarcações empregadas na Navegação em mar Aberto), citada como fundamento no próprio Auto de Infração, são definidas como “Embarcações caracterizadas pelo manuseio de âncoras e espias, **reboque** e suprimento das plataformas”. Ora, de acordo com a Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 01, “para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo”. Logo, caracterizando-se pela função de reboque, deve ser classificada na posição **8904 (Rebocadores e barcos concebidos para empurrar outras embarcações)**;

(1.2) Já em relação à Embarcação TOISA CONQUEROR, embora não tenha em sua definição a função de *Reboque*, tal qual se verifica com as demais embarcações, originalmente foi classificada pela Recorrente na posição 8906 consoante se depreende da LI anexa (**conjunto documental 04**). O DECEX, órgão competente para o enquadramento na classificação aduaneira, contudo, determinou que fosse retificada a declaração para informar como NCM correto o 8904, sob pena de não deferimento da licença conforme destacado na Licença de Importação retificada (**conjunto documental 05**). Mostra-se absurdo, portanto, penalizar o contribuinte por proceder da forma como determinado pela própria Administração Pública, frise-se, pelo órgão competente para classificação aduaneira;

Dos autos, verifica-se que as embarcações FAR SEA, FAR SAILOR e FAR SENIOR não cabem na descrição da posição 89.04 consoante o que sobre ela estabelecem as NESH, posto que estas excluem os barcos concebidos para o transporte de pessoas ou de mercadorias. O que se verifica é que: longe de serem "[...] barcos concebidos para empurrar outras embarcações", como consta textualmente da descrição da posição 89.04, ou ainda "barcos especialmente concebidos para tração de outras unidades" ou "barcos concebidos para empurrar outras embarcações" ou "barcos concebidos simultaneamente para empurrar e rebocar outras embarcações", com características de construção náutica bem próprias, como determinam as NESH; são embarcações concebidas "para o transporte de cargas ou de pessoas, além da realização de outras atividade de apoio à unidades marítimas de produção" como registrado na autuação ou "Embarcações caracterizadas pelo manuseio de âncoras e espias, reboque e suprimento das plataformas".

A recorrente ainda aduz que:

1.3) A restrição ao transporte de cargas e pessoas para classificação na posição 8904 somente se aplica quando a função da embarcação é de transporte e/ou de caráter comercial, mas não quando a função é outra (apoio marítimo) e, para seu exercício, são conduzidos pessoas (*que não são passageiros*) e materiais (*que não se confundem com mercadorias pois não são destinados à venda*), tal qual ocorre *in casu*, conforme Declaração expressa da tomadora dos serviços, a Petrobrás, acostada à fl. 1984, de que:

- “as embarcações da BOS não executam serviços puro e simples de transportes de passageiros;
- “nas embarcações, envolvendo manuseio de âncoras com contratos; (...), os passageiros não tripulantes são fiscais da operação inspetores/fiscais nomeados por esta companhia”; e
- “as embarcações se limitam ao transporte de equipamentos, peças e bens de propriedade da PETROBRAS”.

E questiona:

o auditor fiscal e o julgador *a quo* tomaram como critério definidor da classificação exclusivamente a mera possibilidade de a embarcação transportar pessoas e mercadorias, sem atentar nem levar em consideração (i) se efetivamente houve esse transporte, e mais, (ii) a que título tais pessoas e mercadorias teriam sido transportadas.

Entendo que, se as mercadorias ou carga (afinal de contas o SH trata da classificação de mercadorias, pois serve ao comércio internacional, e assim se refere às "coisas", do pátrio direito homônimo), assim com as pessoas são transportadas na embarcação em função da rebocagem, para a qual foram concebidos os barcos da posição 89.04, não fazem afastar-se a classificação deste código.

No entanto, pelo que consta dos autos, as embarcações se prestam, repiso, ao:

- > O transporte de carga no convés, amarrada ou em container, ou a granel (liquida) para abastecimento das unidades marítimas da PETROBRAS e de outras empresas;
- > Transporte de óleo diesel e transporte de água potável;
- > Transporte de pessoas para as plataformas;
- > Executa autêntica atividade de SUPRIMENTO E APOIO.

Já no contrato com a PETROBRAS:

- > transporte de pessoas, inclusive com previsão de pagamento pela alimentação dos passageiros (item 3.9 e seguintes);
- > acomodações para passageiros (ANEXO III);

Assim, as alegações da recorrente, nessa passagem, não fazem retornar as embarcações à posição 89.04.

Não bastasse, a posição 89.04 destina-se a "barcos concebidos para empurrar outras embarcações", este é o texto, e assim, depreende-se não serem barcos concebidos para executar diversas funções, como "transporte de cargas ou de pessoas", "apoio as unidades marítimas de produção e de perfuração", e também "empurrar outras embarcações", o que pressupõem uma construção náutica bem específica, como se lê da NESH:

casco reforçado de forma especial, suas potentes máquinas motoras e diversos equipamentos para movimentação e engate dos cabos, amarras, etc.

[...]

posição particularmente elevada da cabina do timoneiro, que pode ser telescópica.

[...]

proa chata e uma popa construída de modo a permitir a tração por meio de cabos.

Diz também a recorrente que "a acepção jurídica de *transporte*, como visto acima, pressupõe um serviço prestado para terceiro". Entendo, diversamente, que transportar consiste em deslocar fisicamente pessoas ou coisas, um serviço interno ou prestado por terceiros.

Com relação à TOISA CONQUEROR, sequer contém em sua definição a função de reboque, é embarcação de prestação de serviços de engenharia submarina, que transporta cargas, afastando-se de plano da posição 89.04. A questão da Licença de Importação em nada afeta a classificação fiscal, como já manifestado no presente voto, sendo da Receita Federal a competência para determinar a classificação fiscal de mercadorias.

Ressalte-se que não se está a aplicar a RGI 3, "b" que trata da "característica essencial", seja transporte de cargas ou pessoas, seja apoio à unidades marítimas de produção, seja rebocagem. A posição exige que sejam concebidos para reboque e não para outras funções, e excluiu o transporte de cargas e pessoas.

Continuando com a classificação fiscal, As demais posições do capítulo trazem embarcações e estruturas outras nas quais não se enquadram aquelas sob análise: 8902 ("Barcos de pesca; navios-fábricas e outras embarcações para o tratamento ou conservação de produtos da"), 89.03 ("Iates e outros barcos e embarcações de recreio ou de esporte; barcos a remos e canoas"); 89.05 ("Barcos-faróis, barcos-bombas, dragas, guindastes flutuantes e outras embarcações em que a navegação é acessória da função principal; docas flutuantes; plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis"); 89.07 ("Outras estruturas flutuantes (por exemplo, balsas, reservatórios, caixões, boias de amarração, boias de sinalização e semelhantes"); e 89.09 ("Embarcações e outras estruturas flutuantes, para desmantelar").

Já na posição 89.06 abarca "Outras embarcações", incluídos os "navios de guerra" e os "barcos salva vidas" excetuando-se os "barcos a remo":

89.06	Outras embarcações, incluindo os navios de guerra e os barcos salva-vidas, exceto os barcos a remos.
8906.10.00	- Navios de guerra
8906.90.00	- Outras

Assim, pela RGI 1, está a posição indicada para a classificação das embarcações em pauta. Tal posição não se desdobra em subposições ou em itens e subitens, o que determina na NCM código 8906.90.00, ao contrário do que defende o recurso voluntário.

Incorreta a classificação praticada pela recorrente, resta aplicável a multa de 1% sobre o valor aduaneiro das embarcações, nos termos do art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Assim, também no mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Assim, por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator