

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10768.012821/98-30
SESSÃO DE : 16 de março de 1999
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942
RECURSO Nº : 119.923
RECORRENTE : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ
INTERESSADA : PLAMAR EDITORA LTDA

CARACTERIZAÇÃO DOS CONJUNTOS CONSTITUÍDOS DE FASCÍCULO MAIS CD, FASCÍCULO MAIS FITA DE VÍDEO OU FASCÍCULO MAIS FITA CASSETE COMO SORTIDO.

Exame do enquadramento tarifário deverá ser feito caso a caso, de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, subordinando-se a caracterização dos sortidos ao atendimento pelo conjunto das condições elencadas nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado relativamente à RGI 3b).

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.

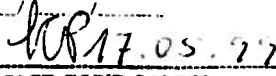
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 16 de março de 1999


MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente e Relator

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Coordenação-Geral da Representação Extrajudicial
da Fazenda Nacional

Em


LUCIANA CORTEZ RORIZ PONTES
Procuradora da Fazenda Nacional

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LEDA RUIZ DAMASCENO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ, PAULO LUCENA DE MENEZES e LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES. Ausentes os Conselheiros FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO e ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942
INTERESSADA : PLAMAR EDITORA LTDA
RECORRENTE : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ
RELATOR(A) : MOACYR ELOY DE MEDEIROS

RELATÓRIO

Recorre a DRJ/RJ, de sua Decisão nº 37, de 20/10/98, assim ementada:

“Assunto: Classificação de Mercadorias.

Data do fato gerador: 1996 e 1997.

Ementa: **CARACTERIZAÇÃO DOS CONJUNTOS CONSTITUÍDOS DE FASCÍCULO MAIS CD, FASCÍCULO MAIS FITA DE VÍDEO OU FASCÍCULO MAIS FITA CASSETE COMO SORTIDO.**

Exame do enquadramento tarifário deverá ser feito caso a caso, de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, subordinando-se a caracterização dos sortidos ao atendimento pelo conjunto das condições elencadas nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado relativamente à RGI 3b).

IMUNIDADE CONSTITUCIONAL - ARTIGO 150, VI, d, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

A vedação de instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão alcança os fascículos que compõem os conjuntos examinados, tornando, desta forma, inócua, em termos de exigência fiscal, a desclassificação tarifária promovida.

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.”

Adoto e transcrevo o relatório da Decisão acima referida, que descreve perfeitamente o litígio:

“Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, entendeu a Inspeção da Receita Federal do Rio de Janeiro ter o mesmo incorrido em erro de classificação tarifária em relação às mercadorias submetidas a despacho através das Declarações de Importação relacionadas às fl. 06/67, referentes aos exercícios de 1996 e 1997, que constituindo-se de conjuntos compostos de fascículo mais CD, ou fascículo mais fita de vídeo, ou fascículo mais fita cassete, conforme discriminado às fl. 04, formando “um único produto composto de dois insumos”, deveriam ser classificados, por força das RGI nº 01 e 06, combinadas com a RGC-I e com a RGI 3

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

“c” em um único código tarifário (códigos TEC 8524.32.00, 8524.52.00 e 8524.51.00, respectivamente) e não cada um de “per si”, conforme adotado pelo interessado (fascículos no código 4911.10.00, e CD/fita de vídeo/fita cassete na posição 8524).

Em razão de tal entendimento, que resultou na tributação dos fascículos (I.I de 16% e 19% e IPI de 15%), antes gravados, enquanto classificados no código 4911.10.00 com I.I de zero por cento, sendo N/T em relação ao IPI, foi lavrado o Auto de Infração nº 20/98, para exigência, com os acréscimos legais cabíveis, do crédito tributário no valor de R\$ 25.503.669,09, assim constituído:

Imposto de Importação.....	R\$ 8.252.796,39
Imposto Sobre Produtos Industrializados.....	R\$ 8.914.464,81
Multa do IPI.....	R\$ 6.685.848,61
Multa do Imposto de Importação.....	R\$ 1.650.559,28

TOTAL.....R\$ 25.503.669,09

Regularmente notificado em 23/06/98, interpôs o interessado impugnação tempestiva (fl. 940/951 - volume II), instruída com a documentação de fl. 952/1036, na qual, em síntese, alega:

A) COMO PRELIMINARES:

1) Descumprimento de formalidade essencial

Nulidade do Auto em questão, em face da inobservância pelo atuante das formalidades estabelecidas pelo artigo 10, do Decreto nº 70.235/72, notadamente quanto ao seu inciso IV - indicação da disposição legal infringida e a penalidade aplicável, vez que nenhum dos dispositivos explicitados na autuação - artigos 87, 99, 100, 220, 499 e 542 do Regulamento Aduaneiro, se relacionaria ou fundamentaria a revisão de ofício da classificação tributária.

2) Ação fiscal conflitiva com atos da administração tributária

Tendo já, a Administração Tributária se pronunciado acerca da correta classificação tarifária das mercadorias objeto da presente ação fiscal, concluindo serem mercadorias com finalidade cultural e didática, compostas de fascículo e fita de vídeo ou fascículo e CD, classificadas no código 4901.10.00 (Decisão NCM/DISIT 7ª RF nº

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

59/97 e Pareceres COSIT nº 50/97 e 54/97), não poderia a fiscalização mover ação fiscal conflitante com dito pronunciamento.

3) Ausência de competência legal à revisão de despacho aduaneiro por instrumento inadequado.

Incompetência da fiscalização externa para revisão do despacho aduaneiro, por ausência de base legal atribuindo-lhe tal prerrogativa. Após efetuados a conferência e desembaraço aduaneiros de mercadorias importadas, a revisão aduaneira diria respeito a procedimento interno da repartição fiscal (artigo 455 do RA), não podendo, desta forma, a fiscalização direta e externa, realizada no estabelecimento do contribuinte, processar qualquer reclassificação de mercadorias regular e legalmente importadas.

4) Imunidade tributária de livros e acessórios constituídos de "sortidos" ou conjuntos

Por força da Lei nº 8.401/92, livros e seus acessórios são imunes de tributos quando de sua importação. Imunidade objetiva que, aliás constitui um "bis in idem", vez que a Carta Constitucional de 1988, em seu artigo 150, VI, letra "d", especificamente veda a instituição de tributos sobre tais produtos.

5) Inocorrência, por impossibilidade jurídica, da anulação ou nulação da decisão administrativa anterior, visto que a autoridade autuante não possuía os poderes de revisão ou revogação dos atos administrativos consumados.

Inexistindo qualquer atitude dolosa ou fraudulenta nos atos revisados, conforme afirmado no próprio auto de infração, não seriam eles passíveis de nulidade ou anulação. Descaberia, assim, a lavratura sobre tais atos administrativos perfeitos, já homologados pelo fisco ao término do desembaraço aduaneiro, de novo lançamento tributário.

2) NO MÉRITO:

Que a classificação aduaneira de mercadorias é determinada pelas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado - neste sentido, a Regra Terceira é aplicável quando PAREÇA que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições, determinando a Regra Terceira "A" dever a posição mais específica

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

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

Que o fundamento da autuação é de que as mercadorias objeto da lide classificam-se de acordo com a Regra Terceira "C", isto é, na "posição situada no último lugar na ordem numérica, dentre os suscetíveis de validamente se tomarem em consideração".

Que o fisco omitiu ser tal regra (Terceira "C") somente aplicável na impossibilidade de as Regras Terceira "A" e "B" não permitirem efetuar a classificação.

Que os Pareceres COSIT nº 050/97 e 54/97, ao tratarem da classificação de conjuntos objeto da presente lide, referem-se expressamente, em seus FUNDAMENTOS LEGAIS, à "RGI 1ª (texto da Posição 4901) e 6ª (texto da subposição 4901.10), combinadas com a RGI 3ª b) e RGC - 1 (texto do código 4901.10.00), todas da TEC - Decreto nº 1.767/95 e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da posição 4901."

Que ainda que os acessórios constitutivos dos conjuntos ou sortidos - fascículos mais CD, fascículo mais fita de vídeo e fascículo mais fita cassete, não fossem isentos de tributação, não acompanhando o principal, os fascículos respectivos a que estão indissolúvelmente agregados, a exigência fiscal somente poderia incidir sobre referidos acessórios, não sobre os fascículos, em razão da imunidade constitucional antes mencionada.

Que o aparecimento de novos suportes para o conteúdo do vernáculo e suas ilustrações já são de uso corrente e notório, vindo os suportes eletrônicos, tais como vídeo, CD e CD-ROM a complementar ou substituir o papel como suporte material.

Que a necessária classificação das mercadorias sob exame já foi realizada pelo devido processo legal, sendo pretendida a sua desclassificação por autoridade sem poderes revisionais e que sequer produziu perícia ou indicou as razões da nova classificação, o que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

caracteriza cerceamento de defesa, pela impossibilidade de se contestar o que não foi demonstrado.

Que a pretensão fiscal, ao classificar o "todo" como tributável, exigindo a diferença de tributos apurada, está em flagrante contradição quer com o texto constitucional, quer com a legislação ordinária antes mencionada.

Que ao promover o despacho aduaneiro das mercadorias em lide, adotou classificação distinta para os fascículos e fitas/CD, promovendo, em tempo hábil, os recolhimentos tributários, como testificado pela fiscalização.

Que sendo, por evidente, improcedente o lançamento em tela, requer o cancelamento da exigência, protestando ainda por todas as provas em Direito permitidas e necessárias, em especial documental e pericial.

Este é o relatório."

A Decisão da DRJ, está assim fundamentada:

"FUNDAMENTAÇÃO

Decido somente agora em face do volume e das condições dos serviços:

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Assim sendo, dela conheço.

A) DAS PRELIMINARES

1) Descumprimento de formalidade essencial

Argúi o interessado a nulidade do Auto de Infração nº 20/98, em razão da inobservância, pelos autuantes, das formalidades estabelecidas pelo artigo 10, do Decreto nº 70.235/72, notadamente quanto à não indicação da disposição legal infringida e da penalidade aplicável. Esclareça-se, inicialmente, não ser o não atendimento dos requisitos formais de que trata o retrocitado artigo hipótese de nulidade absoluta do auto de infração. A jurisprudência administrativa tem-se manifestado seguidamente neste sentido, considerando como premissas de nulidade tão somente aquelas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

expressamente declinadas no artigo 59 do referido diploma legal. Os vícios de forma observados no Auto de Infração (tratados nos artigos 10 e 11 do PAF) seriam, assim, em tese, passíveis de saneamento, promovendo a autoridade administrativa, sempre que necessário, a revisão de ofício do lançamento defeituoso, conforme previsto no inciso IX, do artigo 149 do CTN. O artigo 60 do Decreto 70.235/72, ao definir que as "irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhe houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio" clarifica de forma definitiva a controvérsia.

No caso concreto, afirma o interessado não terem os autuantes promovido o devido e adequado enquadramento legal da pretendida infração. Permitimo-nos discordar de tal assertiva. O auto em tela tem como móvel a desclassificação tarifária de mercadorias - e tal ocorrência não caracteriza, a princípio, uma infração à legislação aduaneira. Trata-se de um aspecto particular do despacho aduaneiro, regido pelas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, do qual os autuantes trataram com a devida acuidade, citando, com clareza, na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, as regras que nortearam o seu entendimento e levaram à desclassificação promovida. Rejeita-se, desta forma, a primeira das preliminares levantadas, citando-se, a título ilustrativo, o Acórdão 103.12119, de 25/03/92, do Terceiro Conselho de Contribuintes:

"NULIDADE - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta nulidade do auto de infração quando comprovado, pela judicosa descrição dos fatos nele contida e alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa".

2) Ação fiscal conflitiva com atos da administração tributária

Utiliza-se o interessado de meia verdade na defesa da preliminar em epígrafe. Embora existam, efetivamente, pronunciamentos das esferas administrativas competentes sobre a classificação tarifária de alguns dos conjuntos listados à fl. 04, e devam, de fato, tais pronunciamentos prevalecer sobre qualquer outro entendimento relativo ao enquadramento tarifário das mercadorias de que tratam, não procede a afirmação de que **todos os conjuntos** já teriam sido

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

objeto de pareceres classificatórios, e muito menos de que, em todos os casos, tenham sido eles classificados no código 4901.10.00. Desta forma, desconsiderar-se-á a preliminar em tela, ficando, caso venham a ser superadas as demais preliminares, o exame da classificação tarifária aplicável a cada conjunto para a análise de mérito, fazendo-se prevalecer, sempre que couber, o enquadramento fiscal sugerido no parecer de classificação, conforme determina a legislação de regência.

3) Ausência de competência legal à revisão do despacho aduaneiro por instrumento inadequado.

Sustenta o interessado ser a revisão aduaneira um procedimento interno da repartição fiscal em que se deu o despacho aduaneiro, não tendo a IRF/RJ competência para proceder à revisão, por ausência de base legal atribuindo-lhe tal prerrogativa.

Inaceitável a tese acima. O artigo 455 do Regulamento Aduaneiro, ao tratar da Revisão Aduaneira descreve-a como o “ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado”.

Da leitura de tal dispositivo verifica-se não haver qualquer indicativo de que tal ato seja privativo da repartição fiscal em que se deu o despacho - ao contrário, o texto legal reporta-se de maneira genérica à **autoridade fiscal**, sem delimitar/especificar a repartição de exercício.

De acordo com o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, de que trata a Portaria MF nº 606/92, vigente ao tempo da presente ação fiscal, compete às Inspetorias da Receita Federal de Classe Especial, categoria em que se insere a IRF/RJ “desenvolver as atividades de atendimento, de controle aduaneiro, de tributação, de arrecadação, de fiscalização e de informações econômico-fiscais relativas aos tributos sobre o comércio exterior, bem como as atividades de programação e logística, nos limites de suas jurisdições”. De forma específica, inclui expressamente entre as atribuições de tais Inspetorias, a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias ligadas a operações de comércio exterior (Art. 116, inciso I) e a revisão do despacho aduaneiro (Art. 119, combinado com o inciso VII, do Art. 107). Desta forma, estando a

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

ação fiscal em tela perfeitamente inserida na competência da IRF/RJ, rejeita-se a preliminar em causa.

4) Imunidade tributária de livros e acessórios constituídos de "sortidos" ou conjuntos.

Examinemos o instituto da imunidade.

Para Aliomar Baleeiro constitui a **imunidade** "a vedação absoluta ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivos) e, às vezes, uns e outras" *Direito Tributário Brasileiro - 10ª ed. pág. 84*). Para Amílcar de Araújo Falcão, em RDA 66/367 - *Imunidade e Isenção - instituição de assistência social, seria ela* "a supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional".

Como corolário dos conceitos acima, pode-se afirmar que em razão da imunidade ficam os entes tributantes constitucionalmente impedidos de adentrarem aquelas zonas retiradas de seu campo de atuação.

Ao contrário da isenção, que pressupõe a existência de competência impositiva e o uso expresso da faculdade de limitá-la, a imunidade se caracteriza como proibição constitucional, impedimento definitivo, paralisação suprema do exercício de tal competência - não pode, assim, em qualquer hipótese, o que é imune vir a ser tributado.

A barreira da imunidade é intransponível - nela não há nascimento de qualquer obrigação tributária pelo simples fato de que não há competência impositiva capaz de ser exercida na área delimitada pelo texto constitucional (Ives Gandra da Silva Martins - *Direito Constitucional Brasileiro - 2ª ed. - 1985*).

A Constituição Brasileira, ao tratar das Limitações do Poder de Tributar, estabelece em seu Art. 150:

"Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, Ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
VI) - instituir impostos sobre:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

- a) *patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;*
- b) *templos de qualquer culto;*
- c) *patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*
- d) *livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.*

Analisemos a aplicação dos conceitos acima ao caso concreto que gerou a presente autuação. A exigência fiscal decorreu do entendimento dos autuantes de que os fascículos que compõem os conjuntos importados se classificariam juntamente com os CD/fitas de vídeo/fitas cassete que os acompanham e, em consequência, sofreriam a incidência do imposto de importação definido para tais códigos.

A classificação tarifária das mercadorias subordina-se às Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e deve ser definida caso a caso, considerando as características específicas de cada produto.

Não se discutirá aqui a pertinência da classificação promovida. Importa, no contexto da preliminar suscitada, verificar-se se seriam os fascículos susceptíveis de sofrer tributação, ou se, por força da imunidade estariam fora do campo impositivo, independentemente da classificação prevalecente.

A imunidade da letra "d", do item VI do Art. 150 da CF, é imunidade objetiva, e visa, conforme doutrina e jurisprudência pacificamente aceitas, garantir a liberdade de expressão escrita, permitindo a difusão do conhecimento e da cultura, sem qualquer restrição.

Os fascículos que compõem os conjuntos em questão visam a veicular informações sobre áreas específicas do conhecimento - tratam de matérias culturais, técnicas, educativas, formando, ao final de sua edição, uma obra escrita completa. Ao abordar o tema da abrangência do dispositivo constitucional em tela, em análise sobre sua aplicação aos álbuns de estórias a serem completados por figurinhas, assim se posicionou o emitente jurista Ives Gandra da Silva Martins (grifos do julgador).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

“De início mister se faz esclarecer que o livro a ser completado por cromos pode tanto ser considerado livro como periódico, em face da publicação regular das figuras, periodicamente distribuídas pelas bancas de jornais. Tem a mesma dinâmica que os livros a serem completados por fascículos, que saem regularmente nas bancas, cuja classificação tanto pode ser entre os livros, quanto entre os periódicos” (Direito Constitucional Tributário - 1985).

Desta forma, e considerando:

Ter a imunidade força absoluta de vedação de tributar;

Dever a imunidade prescrita no Art. 150, VI, “d” da Carta Magna ser interpretada extensivamente, de forma a preservar o seu objetivo maior de proteção da livre manifestação do pensamento, da livre expressão da atividade intelectual, artística, científica, etc.

Que, para alcançar tal objetivo reconhece a doutrina serem por ela alcançados todos os veículos escritos que visem a promover e incentivar a educação, e a incentivar a valorização e a difusão das manifestações culturais;

Conclui-se pelo acolhimento da preliminar suscitada, reconhecendo estarem os fascículos que integram os conjuntos em exame, por sua natureza e conteúdo, alcançados pela imunidade de que trata o dispositivo constitucional retrocitado.

2

5) Inocorrência, por impossibilidade jurídica, da anulação ou nulação da decisão administrativa anterior, visto que a autoridade autuante não possuía os poderes de revisão ou revogação dos atos administrativos consumados.

Levanta o interessado nesta preliminar, a tese da imutabilidade do lançamento, a menos da comprovação de ocorrência de dolo ou fraude no ato examinado.

Não há sustentação, na legislação tributária aplicável, para a tese esposada.

A revisão do lançamento, é procedimento administrativo vinculado, previsto no Art. 149 do Código Tributário Nacional e, mais especificamente, em se tratando de tributos sobre o comércio exterior, no Art. 455 do Regulamento Aduaneiro, objetivando, no

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

contexto do citado artigo, o reexame da regularidade das importações ou exportações, sob o aspecto de forma e substância, inclusive aspectos isençionais porventura pleiteados e aplicados.

A própria dinâmica do despacho aduaneiro, em que a celeridade é quase que uma exigência da necessidade de otimização da entrada da mercadoria em circulação econômica, torna imperiosa a revisão das Declarações de Importação, visando o saneamento de erros e equívocos, ainda que não intencionais, que possam ter ocorrido na determinação do tributo devido. É precisamente, neste contexto, que se insere a fiscalização em tela e a autuação dela decorrente, realizada na forma da lei, e no prazo para tal estipulado (Art. 149, § único do CTN e Art. 456 do Regulamento Aduaneiro).

B) DO MÉRITO

A análise de mérito da presente ação fiscal centra-se na verificação do correto enquadramento tarifário dos conjuntos identificados às fl. 04.

Foram eles divididos, pelos autuantes, em 3 grupos distintos:

- 1) Em relação ao primeiro, informam os autuantes ter sido adotada pelo importador a seguinte classificação;
 - a) para os fascículos, código 4911.10.00 da TEC (II 0% e IPI N/T)
 - b) para os CD códigos 8524.32.00 ou 8524.10.00 (II 16%/19% e IPI 15%)

Em relação ao segundo grupo, teriam sido adotados pelo interessado os seguintes códigos:

- a) para os fascículos, item 4911.10.00 da TEC (II 0% e IPI N/T)
 - b) para as fitas de vídeo, itens 8524.53.00/40.00/310 (II 16%/19% e IPI 15%)
- 3) Em relação ao terceiro grupo teria sido declarado o seguinte enquadramento:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

- a) para os fascículos, código 4911.10.00 (II 0% e IPI N/T)
- b) para as fitas cassete, códigos 8524.51.10 ou 8524.51.90 (II 16%/19% e IPI 15%).

No entendimento dos autuantes os conjuntos acima classificar-se-iam nos códigos AC 8524.32.00 (item 1), 8524.52.00 (item 2) e 8524.51.00 (item 3), sendo tributados, em sua totalidade, às quotas de 16/19% para o II e de 15% para o IPI.

A classificação tarifária das mercadorias, subordina-se, como já dito, às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado. No caso presente, mister se faz, para determinação do correto enquadramento tarifário dos conjuntos, a definição, em cada caso:

- 1) Se se enquadram eles no conceito de “sortido”, conforme definido nas Notas Explicativas relativas à RGI 3 b), atendendo, simultaneamente, às seguintes condições:
 - a) serem compostos, pelo menos, por dois artigos diferentes que, à primeira vista seriam suscetíveis de se incluírem em posições diferentes;
 - b) serem compostos por produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou exercício de uma atividade determinada;
 - c) serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos consumidores sem novo acondicionamento.
- 2) Em caso afirmativo, de qual seria o artigo (caso haja um) que lhes confere a característica essencial e que, em consequência, determinaria a classificação fiscal do conjunto.

Tem-se, assim, em relação aos conjuntos em apreço, 4 hipóteses distintas de classificação:

1ª - Não caracterizariam um “sortido”, caso em em que cada componente se classificaria de “per si”, de acordo com a RGI 1 e seguintes (fascículo na posição 4901/4902 e CD/Fita de vídeo/Fita cassete na posição 8524);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

2ª - Caracterizarim um “sortido”, sendo o fascículo o elemento que confere a característica essencial do conjunto, caso em que prevaleceria sua classificação na posição 4901 ou 4902 da TEC (RGI 3 b);

3ª - Constituiriam um “sortido”, sendo os CD’s/Fitas de vídeo/Fitas cassetes os elementos determinantes da característica essencial, hipótese em que prevaleceria sua classificação na posição 8524 (RGI 3 b).

4ª - Constituem um sortido, mas não sendo possível identificar o elemento que confira a característica essencial do conjunto, prevaleceria a posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração (RGI 3 c).

Segundo o relato dos autuantes em relação aos despachos examinados, teriam sido constatados dois critérios de classificação adotados pelo importador:

- Classificação, em separado, dos fascículos e CD’s/Fitas de vídeo/fitas cassetes;
- Classificação do conjunto como sortido, no código relativo ao fascículo.

No entendimento dos autores do feito, recorde-se, o conjunto deveria sempre ser classificado com base na RGI 3c), prevalecendo, desta foram, a posição relativa aos CDs/fitas de vídeo/fita cassete, por se encontrar em último lugar na ordem numérica.

Verifiquemos os reflexos que cada uma das hipóteses de classificação acima teria sobre a tributação de tais mercadorias:

- 1) classificação, em separado, dos fascículos e CDs/fitas de vídeo/fitas cassetes: apenas os veículos de som e imagem teriam sofrido tributação (II 16%/19% e IPI 15%);
- 2) classificação do conjunto como sortido, no código relativo ao fascículo: nenhum dos componentes teria sofrido tributação (II e IPI N/T).
- 3) classificação do conjunto pela RGI 3 c) (proposta dos autuantes): ambos os componentes teriam sido tributados (II 16%/19% e IPI 15%).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

Confrontando as hipóteses de tributação acima, verifica-se que em todos os despachos em que adotou a classificação em separado, já ofereceu o importador os CDs/fitas de vídeo/fitas cassetes à tributação, ao mesmo nível de gravação pretendido pelos autuantes. **Restaria, assim, nestes casos, apenas a diferença de tributos relativos aos fascículos.**

Com relação aos casos relatados de classificação do conjunto, pelo importador, no código relativo aos fascículos (DI's 97/0934151-0 e 97/114591-3), quando ambos os componentes teriam ficado sem incidência fiscal, verificou-se estar a classificação por ele adotada, à época da importação, amparada em pareceres de classificação emitidos pela competente autoridade administrativa. Não caberia, assim, em relação a tais conjuntos ("Música Sacra" e "Enciclopédia da Vida Selvagem"), qualquer ação fiscal em matéria de classificação.

Retornemos, neste ponto, à questão da imunidade argüida pelo interessado em sua 4ª preliminar.

Conforme análise exaustiva do tema então desenvolvida, concluiu-se estarem os fascículos, como veículo escrito de propagação do conhecimento e informação educacional, cultural e artística, alcançados pela vedação constitucional de instituir impostos, prevista no Art. 150, VI, "d" da Constituição Federal. Em conseqüência, ainda que do exame de cada caso concreto, fosse verificado dever os conjuntos listados à fl. 04, serem classificados no código relativo aos CDs/fitas de vídeo/fitas cassetes, conforme proposto pelo autuante, não poderiam os fascículos, por força da imunidade que lhes foi conferida pela Carta Magna, sofrerem a incidência do Imposto de Importação e do IPI.

Não há hipótese de superação da imunidade. Ainda que, por força das Regra Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, venha um produto imune a ser classificado em código tarifário taxado pelo II e pelo IPI, prevalecerá sempre, em relação a ele, o ordenamento da nossa Lei maior, qual seja, a paralisação suprema do exercício da competência impositiva. Este é o caso, por exemplo, do papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos. Examinando-se a TEC constata-se que todos os códigos do Capítulo 48 têm previsão de tributação. No entanto, por força do dispositivo constitucional, sempre que importados com tal destinação, ficam os

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

papéis excluídos do campo de incidência, sendo, em consequência, internados sem qualquer gravação. Da mesma forma, ainda que o código 4903.00.00 da TEC, relativo a "álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir, para crianças" esteja gravado com alíquota de 16% de II, os produtos nele classificados são importados sem qualquer taxaço, face ao reconhecimento pela Administração, através do Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 08/95, de que estariam eles abrangidos pela imunidade prevista no Art. 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal.

Tem-se assim, em consequência do acima exposto, que a desclassificação tarifária promovida pelos autuantes, enquadrando ambos os componentes do conjunto em código sujeito à gravação, seria inócua em termos de exigência fiscal. Sendo imunes os fascículos não há, como já dito, em que se falar, em relação a eles, em nascimento de obrigação tributária principal. E, em relação aos CDs/fitas de vídeo/fitas cassetes promoveu já o importador, no curso do despacho aduaneiro, o recolhimento dos impostos devidos (II 16% e 19% e IPI 15%).

Feitas as considerações acima, deixaremos de analisar se caberia ou não, em relação a cada um dos conjuntos elencados às fl. 04, a desclassificação tarifária proposta na presente ação fiscal. Tal exame, seria factível apenas se disponível amostra de cada um dos conjuntos, circunstância não verificada na instrução do processo. E, como dito, não alteraria a conclusão de improcedência do lançamento, decorrente:

- 1) Da impossibilidade legal de se tributar os fascículos, por serem eles imunes;
- 2) De ter sido adotada pelo importador, nos despachos promovidos através das DI 97/0934151-0 e 97/1145191-3, a classificação tarifária sugerida, respectivamente, no Parecer COSIT nº 50/97 e na Decisão NCM/DISIT 7ª RF nº 39/97, (que embora posteriormente reformada pelo Parecer COANA nº 09/98, ainda vigia à data da importação) às quais, por força das regras inerentes ao processo de consulta fiscal, deve ser dada prevalência neste julgamento.

Finalmente, há que se mencionar, como contribuição à realização de futuras ações fiscais em matéria de classificação tarifária envolvendo várias mercadorias (ainda que similares, como no presente caso), dever ser precisamente identificada no Auto de Infração as DIs

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

relativas a cada uma delas, e o montante do crédito lançado em relação a cada uma, de forma a permitir ao julgador fazer as imputações necessárias em caso de julgamento de procedência parcial da autuação. Neste sentido, resguarda-se o direito dos autuantes de promoverem nova ação fiscal, caso identifiquem entre as DIs analisadas, alguma em que tenha o importador, sem o amparo de Consulta fiscal, adotado o enquadramento do conjunto no código relativo aos fascículos, caso em que, se comprovada a incorreção da classificação adotada, estariam os CDs/fitas de vídeo/fitas cassetes sujeitos à tributação de seu código específico.

CONCLUSÃO.

Em face do exposto, **JULGO IMPROCEDENTE** o lançamento efetuado, e, em decorrência indevido o crédito tributário exigido pelo Auto de Infração nº 20/98”.

É o relatório.



RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

VOTO

O importador promoveu a entrada no País de conjuntos compostos de fascículos impressos, discos CDs, em fitas de vídeo. Na classificação das mercadorias, adotou classificações em separado para cada produto, e não uma classificação para o conjunto.

Adoto a bem fundamentada análise do litígio formulada pela DRJ/RJ, que transcrevo:

B) DO MÉRITO

A análise de mérito da presente ação fiscal centra-se na verificação do correto enquadramento tarifário dos conjuntos identificados às fl. 04.

Foram eles divididos, pelos autuantes, em 3 grupos distintos:

1) Em relação ao primeiro, informam os autuantes ter sido adotada pelo importador a seguinte classificação:

- a) para os fascículos, código 4911.10.00 da TEC (II 0% e IPI N/T).
- b) para os CDs códigos 8524.32.00 ou 8524.10.00 (II 16%/19% e IPI 15%).

2) Em relação ao segundo grupo, teriam sido adotados pelo interessado os seguintes códigos:

- a) para os fascículos, item 4911.10.00 da TEC (II 0% e IPI N/T)
- b) para as fitas de vídeo, itens 8524.53.00/40.00/310 (II 16%/19% e IPI 15%).

3) Em relação ao terceiro grupo teria sido declarado o seguinte enquadramento:

- a) para os fascículos, código 4911.10.00 (II 0% e IPI N/T)
- b) para as fitas cassetes, códigos 8524.51.10 ou 8524.51.90 (II 16%/19% e IPI 15%).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

No entendimento dos autuantes os conjuntos acima classificar-se-iam nos códigos AC 8524.32.00 (item 1), 8524.52.00 (item 2) e 8524.51.00 (item 3), sendo tributados, em sua totalidade, às quotas de 16/19% para o II e de 15% para o IPI.

A classificação tarifária das mercadorias, subordina-se, como já dito, às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado. No caso presente, mister se faz, para determinação do correto enquadramento tarifário dos conjuntos, a definição, em cada caso:

- 1) Se se enquadram eles no conceito de “sortido”, conforme definido nas Notas Explicativas relativas à RGI 3 b), atendendo, simultaneamente, às seguintes condições:
 - a) serem compostos, pelo menos, por dois artigos diferentes que, à primeira vista seriam suscetíveis de se incluírem em posições diferentes;
 - b) serem compostos por produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou exercício de uma atividade determinada;
 - c) serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos consumidores sem novo acondicionamento.
- 2) Em caso afirmativo, de qual seria o artigo (caso haja um) que lhes confere a característica essencial e que, em consequência, determinaria a classificação fiscal do conjunto.

Tem-se, assim, em relação aos conjuntos em apreço, 4 hipóteses distintas de classificação:

1ª - Não caracterizariam um “sortido”, caso em que cada componente se classificaria de “per si”, de acordo com a RGI 1 e seguintes (fascículo na posição 4901/4902 e CD/Fita de vídeo/Fita cassete na posição 8524);

2ª - Caracterizariam um “sortido”, sendo o fascículo o elemento que confere a característica essencial do conjunto, caso em que prevaleceria sua classificação na posição 4901 ou 4902 da TEC (RGI 3 b);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

3ª - Constituiriam um "sortido", sendo os CD/Fitas de vídeo/Fitas cassetes os elementos determinantes da característica essencial, hipótese em que prevaleceria sua classificação na posição 8524 (RGI 3 b);

4ª - Constituem um sortido, mas não sendo possível identificar o elemento que confira a característica essencial do conjunto, prevaleceria a posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração (RGI 3 c).

Segundo o relato dos autuantes em relação aos despachos examinados, teriam sido constatados dois critérios de classificação adotados pelo importador:

- Classificação, em separado, dos fascículos e CD/Fitas de vídeo/fitas cassetes;
- Classificação do conjunto como sortido, no código relativo ao fascículo.

No entendimento dos autores do feito, recorde-se, o conjunto deveria sempre ser classificado com base na RGI 3c), prevalecendo, desta forma, a posição relativa aos CDs/fitas de vídeo/fita cassete, por se encontrar em último lugar na ordem numérica.

Verifiquemos os reflexos que cada uma das hipóteses de classificação acima teria sobre a tributação de tais mercadorias:

- 1) classificação, em separado, dos fascículos e CDs/fitas de vídeo/fitas cassetes: apenas os veículos de som e imagem teriam sofrido tributação (II 16%/19% e IPI 15%);
- 2) classificação do conjunto como sortido, no código relativo ao fascículo: nenhum dos componentes teria sofrido tributação (II e IPI N/T).
- 3) classificação do conjunto pela RGI 3 c) (proposta dos autuantes): ambos os componentes teriam sido tributados (II 16%/19% e IPI 15%).

Confrontando as hipóteses de tributação acima, verifica-se que em todos os despachos em que adotou a classificação em separado, já ofereceu o importador os CDs/fitas de vídeo/fitas cassetes à tributação, ao mesmo nível de gravação pretendido pelos autuantes.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

Restaria, assim, nestes casos, apenas a diferença de tributos relativa aos fascículos.

Com relação aos casos relatados de classificação do conjunto, pelo importador, no código relativo aos fascículos (DI, 97/0934151-0 e 97/114591-3), quando ambos os componentes teriam ficado sem incidência fiscal, verificou-se estar a classificação por ele adotada à época da importação, amparada em pareceres de classificação emitidos pela competente autoridade administrativa. Não caberia, assim, em relação a tais conjuntos (“Música Sacra” e “Enciclopédia da Vida Selvagem”), qualquer ação fiscal em matéria de classificação.

Retornemos neste ponto, à questão da imunidade argüida pelo interessado em sua 4ª preliminar.

Conforme análise exaustiva do tema então desenvolvida, concluiu-se estarem os fascículos, como veículo escrito de propagação do conhecimento e informação educacional, cultural e artística, alcançados pela vedação constitucional de instituir impostos, prevista no Art. 150, VI, “d” da Constituição Federal. Em conseqüência, ainda que do exame de cada caso concreto, fosse verificado dever os conjuntos listados à fl. 04, serem classificados no código relativo aos CDs/fitas de vídeo/fitas cassetes, conforme proposto pelo autuante, não poderiam os fascículos, por força da imunidade que lhes foi conferida pela Carta Magna, sofrerem a incidência do Imposto de Importação e do IPI.

Não há hipótese de superação da imunidade. Ainda que, por força das Regra Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, venha um produto imune a ser classificado em código tarifário taxado pelo II e pelo IPI, prevalecerá sempre, em relação a ele, o ordenamento da nossa Lei Maior, qual seja, a paralisação suprema do exercício da competência impositiva. Este é o caso, por exemplo, do papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos. Examinando-se a TEC constata-se que todos os códigos do Capítulo 48 têm previsão de tributação. No entanto, por força do dispositivo constitucional, sempre que importados com tal destinação, ficam os papéis excluídos do campo de incidência, sendo, em conseqüência, internados sem qualquer gravação. Da mesma forma, ainda que o código 4903.00.00 da TEC, relativo a “álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir, para crianças” esteja

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

gravado com alíquota de 16% de II, os produtos nele classificados são importados sem qualquer taxaço, face ao reconhecimento pela Administração, através do Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 08/95, de que estariam eles abrangidos pela imunidade prevista no Art. 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal.

Tem-se assim, em consequência do acima exposto, que a desclassificação tarifária promovida pelos autuantes, enquadrando ambos os componentes do conjunto em código sujeito à gravação, seria inócua em termos de exigência fiscal. Sendo imunes os fascículos não há, como já dito, em que se falar, em relação a eles, em nascimento de obrigação tributária principal. E, em relação aos CDs/fitas de vídeo/fitas cassetes promoveu já o importador, no curso do despacho aduaneiro, o recolhimento dos impostos devidos (II 16% e 19% e IPI 15%).

Feitas as considerações acima, deixaremos de analisar se caberia ou não, em relação a cada um dos conjuntos elencados às fl. 04, a desclassificação tarifária proposta na presente ação fiscal. Tal exame, seria factível apenas se disponível amostra de cada um dos conjuntos, circunstância não verificada na instrução do processo. E, como dito, não alteraria a conclusão de improcedência do lançamento, decorrente:

- 1) Da impossibilidade legal de se tributar os fascículos, por serem eles imunes;
- 2) De ter sido adotado pelo importador, nos despachos promovidos através das DIs 97/0934151-0 e 97/1145191-3, a classificação tarifária sugerida, respectivamente, no Parecer COSIT nº 50/97 e na Decisão NCM/DISIT 7ª RF nº 39/97, (que embora posteriormente reformada pelo Parecer COANA nº 09/98, ainda vigia à data da importação) às quais, por força das regras inerentes ao processo de consulta fiscal, deve ser dada prevalência neste julgamento.

Finalmente, há que se mencionar, como contribuição à realização de futuras ações fiscais em matéria de classificação tarifária envolvendo várias mercadorias (ainda que similares, como no presente caso), dever ser precisamente identificada no Auto de Infração as DIs relativas a cada uma delas, e o montante do crédito lançado em relação a cada uma, de forma a permitir ao julgador fazer as imputações necessárias em caso de julgamento de procedência parcial da autuação. Neste sentido, resguarda-se o direito dos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.923
ACÓRDÃO Nº : 301-28.942

autuantes de promoverem nova ação fiscal, caso identifiquem entre as DIs analisadas, alguma em que tenha o importador, sem o amparo de Consulta fiscal, adotado o enquadramento do conjunto no código relativo aos fascículos, caso em que, se comprovada a incorreção da classificação adotada, estariam os CDs/fitas de vídeo/fitas cassetes sujeitos à tributação de seu código específico.

OFÍCIO.

Em face do exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO DE**

Sala das Sessões, em 16 de março de 1999.



MOACYR ELOY DE MEDEIROS - Relator