



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

**Processo n°** 11020.720466/2014-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-003.949 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de julho de 2017  
**Matéria** IPI - Classificação Fiscal  
**Recorrente** MPCÍ Metal Protector Ltda  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/04/2009 a 31/12/2013

Ementa:

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PORTA-GIRATÓRIA E ECLUSA COM OU SEM DETECTOR DE METAIS.

As portas giratórias e as eclusas, com ou sem detector de metais, constituídas principalmente de vidros, classificam-se na posição 7020.00.99.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2009 a 31/12/2013

Ementa:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA. INOBSERVÂNCIA. APRECIÇÃO. POSSIBILIDADE.

A Solução de Consulta, com natureza de "definitividade administrativa", é de observância obrigatória tanto por parte da fiscalização (no âmbito da Receita Federal do Brasil - RFB) quanto por parte do contribuinte (consulente). Em se ocorrendo descumprimento, por parte do consulente, do decidido na consulta, restará à fiscalização o dever de formalizar o crédito tributário não recolhido, se for o caso.

O fato de se tratar de contencioso que teve como origem uma Solução de Consulta não significa que estar-se-ia revisando o processo de consulta, mas tão somente analisando o caso concreto, confrontando-se os fundamentos da autuação com os argumentos de defesa apresentados pelo sujeito passivo, exclusivamente em relação ao caso específico, no período e circunstâncias em que se encontra.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2009 a 31/12/2013

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO DE INTUITO DOLOSO. INEXISTENTE.

a qualificação da multa de ofício, duplicando-a, sob o enquadramento de ocorrência de sonegação, na forma do art. 71 da Lei 4.502/64, requer a comprovação dos elementos ou circunstâncias que evidenciem o intuito doloso.

Na espécie, sonegação, há que se demonstrar a ação ou omissão que, dolosamente, tenha impedido ou retardado o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da Terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, Por maioria de votos, Dar Parcial Provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao seu patamar normal de 75%. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Valcir Gassen que Davam total provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Presidente Substituto e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente Substituto e Relator), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Larissa Nunes Girard (Suplente), Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## Relatório

José Henrique Mauri - Relator.

Trata-se de auto de infração para fins de exigência de IPI, relativamente a períodos de abril de 2009 a dezembro de 2013.

De acordo com o relatório fiscal de e-fls. 1678 a 1689, foi apurado a comercialização dos produtos da linha “PORTAS GIRATÓRIAS, SEMIGIRATÓRIAS e ECLUSAS/CABINES”, com detector de metais, com utilização de classificação fiscal incorreta.

Sobre a classificação fiscal efetuada pelo contribuinte, esclareceu o seguinte a Fiscalização:

Foram apresentadas duas respostas de consultas formuladas à Receita Federal do Brasil - RFB relativas a classificação fiscal de mercadorias: a Solução de Consulta nº 139 – SRRF/9aRF/Diana de 30/03/2007, trata da classificação fiscal do “Aparelho Detector de Metais”, e a Solução de Consulta de nº 280 – SRRF/9aRF/Diana, de 24/10/2008, trata da classificação fiscal da “Porta Giratória” e também do “Aparelho Detector de Metais”.

Na solução dessas consultas a RFB manifestou-se decidindo que a classificação fiscal na TIPI da porta giratória é 7020.00.90 e do aparelho detector de metais é 8543.70.99 (doc. fls. 22/31).

Embora sendo detentor das respostas de consultas que tratam da classificação fiscal de mercadorias “Porta Giratória e Detector de Metais”, portanto ciente da correta classificação fiscal dos produtos definida em solução de consulta pela própria RFB, contribuinte utilizou, no período fiscalizado, as classificações fiscais (NCM) códigos 8530.10.90, 8531.1090 e 8543.70.99 na saída do estabelecimento de produtos da linha de “Portas giratórias, Semigiratória e Eclusa/Cabine” (fls. 33/37 e 40/41).

Ao classificar seus produtos nesses códigos ignorou a resposta da RFB a sua Consulta formulada no processo administrativo nº 11516.000172/2007-74, Solução de Consulta Nº 280 - SRRF/93 RF/Diana, datada de 24/10/2008, anexada às folhas nºs 22 a 27.

Quanto à classificação que seria a correta, informou o seguinte:

À luz da legislação que define os critérios a serem utilizados na classificação fiscal de mercadorias, constata-se que a classificação fiscal adequada para os produtos da linha “portas giratórias, semigiratórias e eclusas” não corresponde às adotadas pelo contribuinte.

[...]

De pronto verifica-se que os produtos apresentam características passíveis de classificação em posições diferentes, vez que, concomitantemente, tem a função de “porta” e é constituída principalmente de vidro, alumínio e MDF, e em alguns modelos dotadas de detector de metais. Desta forma exclui-se, de imediato todas as classificações adotadas pelo sujeito passivo no período fiscalizado para os produtos em análise.

[...]

A Regra 3b aplica-se a determinadas hipóteses, dentre elas, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes, ambas situações presentes nos produtos sob análise. Segundo essa Regra, a classificação deve ser realizada em razão da matéria que confira ao artigo a sua característica essencial. O produto em questão, além de ter o vidro predominando (conforme modelo, entre 32% a 38%), apresenta as suas características essenciais derivadas desse material, pois a função de proteção e isolamento, próprias de uma porta, é por ele fornecida, além de a aparência geral do produto ser por ele determinada. O detector de metais, embora relevante, constitui um artefato acessório, visto que as funções de porta são mantidas independente de sua presença, uso ou funcionamento.

Neste contexto, a “porta de vidro”, provida ou não de aparelho detector de metais, deve classificar-se na posição 7020, com enquadramento no item residual 7020.00.90 -“Outros”.

Observou ainda o seguinte:

Outra questão a ser salientada é que não se trata de comercialização de detector de metais isoladamente. Trata-se de industrialização e comercialização de portas giratórias, semigiratórias e eclusas/cabines dotadas ou não de detector de metais, o que afasta o produto da posição 8530 como pretende o contribuinte em sua consulta e também as adotadas 8531 e 8543.

A Fiscalização esclareceu ter efetuado a reconstituição da escrita e aplicado a multa qualificada de 150%, por ter conhecimento prévio da correta classificação fiscal dos produtos.

Na impugnação, a Interessada alegou que a reclassificação efetuada pela Fiscalização teria sido equivocada e que o auto de infração conteria vícios que implicariam sua nulidade.

Expôs a história de sua indústria e, preliminarmente, alegou que o auto de infração conteria erro na apuração da base de cálculo.

Esclareceu, a seguir, o que seria “classificação fiscal” no seu entendimento e afirmou, por várias vezes, que a Fiscalização ter-se-ia utilizado de “presunções de ilegalidade” ao refazê-la.

Analizou os capítulos 85 e 70 da TIPI, afirmando o seguinte, antes de citar ementas de acórdãos dos Tribunais Regionais Federais:

*O produto em tela trata-se de uma tecnologia inserida em uma estrutura de alumínio dotada de formato de pórtico ou eclusa, com função essencial de segurança por detecção de metais e travamento, quando identificada aproximação de metal em padrões maiores do que o permitido, segundo dados inseridos pelo operador do aparelho, portanto em sua essencialidade é um detector de metais.*

Segundo a Interessada, aplicar-se-ia ao caso a regra geral de classificação 2b, que trataria do princípio da especialidade.

Seguindo em sua argumentação, alegou a Interessada que os seus produtos foram faturados em sua totalidade como detectores de metal, “tendo como suporte acessório porta giratória ou pórtico”. Entretanto, o produto teria sido reclassificado, ignorando-se o aspecto tecnológico, representando irregularidade na formação da base de cálculo, que seria “eivada de vícios” e não observaria “os preceitos legais para conferir validade aos valores equivocadamente imputados como diferença de tributação à Impugnante”.

O alegado erro na base de cálculo implicaria nulidade que extinguiria o próprio direito, à vista das disposições do art. 145 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966). Mencionou entendimento de que o erro de direito não autorizaria revisão e citou o art. 149 do CTN.

Quanto ao mérito, ressaltou que os produtos representariam, quanto à sua essencialidade, detectores de metal, nos termos de sua descrição efetuada pela própria Fiscalização.

A função da reclassificação seria unicamente de “tributar o produto da forma mais onerosa”, pois iria de encontro à Solução de Consulta n. 280, de 2008.

A seguir, passou a tratar do que seria a classificação fiscal adequada ao produto, mencionando que a Fiscalização também lhe teria imputado uso indevido do benefício fiscal da Lei n. 8.248, de 1991, regulamentada pelo Decreto n. 5.906, de 2006.

Argumentou que se trataria de produtos “inseridos no perfil de processamento de dados”, por disporem de “insumos eletroeletrônicos em sua composição, isso quando não em sua totalidade”.

Afirmou que o produto enquadrar-se-ia, dentro do rol contido no decreto citado, na “posição 85.31, descrito da seguinte forma: 'aparelhos elétricos de sinalização acústica ou visual (por exemplo, campainhas, sirenes, quadros indicadores, aparelhos de alarme para proteção contra roubo ou incêndio), exceto os das posições 85.12 ou 85.30)', item 8531.10.90 - 'outros'.”

Acrescentou:

*Ou ainda, na posição 85.43 “Máquinas e aparelhos elétricos com função própria, não especificados nem compreendidos noutras posições do presente Capítulo”, item 8543.70.99 - “outros”.*

Analisou, ainda, o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED e suas regras, dentre as quais a que permitiria a cada contribuinte “utilizar-se de descrições e códigos internos próprios, desde que respeitem um padrão passível ser processado pelo fisco em outras ocasiões, com, por exemplo, em sede de fiscalização”. Como exemplo, citou o seguinte:

Para elucidação podemos citar o registro relativo à nota fiscal de número 3675, que classificada sob o código NCM 8531.10.90, teve a concessão de benefício fiscal devidamente validada pelo Ministério da Ciência e da Tecnologia da Informação, conforme Portaria Ministerial 648/2013, senão veja-se:

“PORTARIA INTERMINISTERIAL No-648, DE 5 DE JULHO DE 2013 OS MINISTROS DE ESTADO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO, DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR e DA FAZENDA, no uso das atribuições que lhes confere o § 2o do art. 22 do Decreto

no 5.906, de 26 de setembro de 2006, e considerando o que consta no processo MCTI no 01200.004045/2011-21, de 16/11/2011, resolvem:

“Art. 1º Habilitar a empresa MPCÍ - Metal Protector Ltda.. inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda - CNPJ sob o 03.815.151/0001-96, à fruição dos benefícios fiscais de que trata o Decreto no 5.906, de 26 de setembro de 2006, quando da fabricação dos seguintes bens:

(...)

“II - Detector de metal do tipo porta giratória, baseado em técnica digital;

Ocorre que, conforme exemplo da nota fiscal citada acima (nf 36751), o benefício foi totalmente desconsiderado pelo nobre fiscal, que além de desclassificar o produto de NCM 8531.10.90, como passível de benefício fiscal, mesmo com a descrição que atende os meandros do benefício concedido, imputou à Impugnante uma diferença de R\$ 1.689,32 ("um mil seiscentos e oitenta e nove reais e trinta e dois centavos), por consequência da desconsideração do benefício fiscal para lhe impor de forma unilateral e discricionária, a alíquota de 15%, além dos encargos legais sobre essa diferença."

Na seqüência, tratou da Solução de Consulta n. 280, de 2008, alegando que *“pela especialidade do produto, somada às regras de consulta de classificação fiscal, inseridas na Instrução Normativa 740/2007, esperava-se que o órgão consultivo mantivesse identidade em sua solução de consulta, às descrições acima colacionadas, a destinação do produto e suas características essenciais”*.

Acrescentou o seguinte:

*Ocorre que o alinhamento com o pedido não foi mantido, conforme se pode verificar nos dados fornecidos pela Impugnante, segundo relatório da Solução de Consulta 280/2008, incorrendo o órgão consultivo em irregularidades passíveis de anular o ato administrativo de consulta, tornando seu conteúdo inválido para fins de aplicação da interpretação dele exarada ao procedimento da Impugnante.*

A seguir, analisou as regras de classificação, criticando os critérios adotados pela Solução de Consulta.

Afirmou que “em situações em que haja mais de uma opção de imposição aplicável ao fato concreto, deve o fisco optar pela que seja menos onerosa ao contribuinte, cumprindo assim com a função do estado de aplicar a norma, porém sem excessos, e com isso manter o equilíbrio inerente às relações tributárias.” Aplicar-se-iam ao caso as disposições do art. 112 do CTN.

Alegou, ainda, que inexistia previsão para revisão ou recurso de solução de consulta, o que impossibilitaria o contribuinte de contestar *“os termos da interpretação dada à resposta de consulta”*.

Passou a tratar da “interpretação reiterada”, mencionando a Solução de Consulta nº 139, de 2007, que teria tratado também de detector de metais (“equipamento projetado para atender empresas ligadas ao setor de gêneros alimentícios, madeiras, plásticos, mineração e outras áreas com o objetivo de evitar contaminação por partículas metálicas”).

Nesse contexto, alegou que seria aplicável ao caso o disposto na Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007, art. 15.

Em relação ao já citado Decreto n. 5.906, de 2006, tratou do benefício concedido pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, relativamente aos produtos descritos como detectores de metal, ressaltando que, do pleito do benefício, constaram esclarecimentos sobre o processo de fabricação, a tecnologia empregada e o corpo de funcionários especializado.

Repetindo as alegações quanto à função específica do produto, alegou o seguinte:

*Ainda, em relação à garantia do produto, salienta a Impugnante que, ao adquirir o detector de metais, não almeja o adquirente garantia em relação ao acessório, seja de vidro ou acrílico, mas tão somente do principal, dispositivo detector de metais, fato que demonstra de forma prática a essencialidade do produto, visto que sem o vidro o produto ainda detectará metais e sinalizará à equipe de segurança do estabelecimento sobre a possível ameaça que se aproxima.*

*Referida afirmação consiste no fato de que o “vidro” não se encontra na garantia do produto fabricado e vendido pela Impugnante, ou seja, jamais ocorreria essa situação se o objeto principal de alienação fosse o “vidro”. Outro exemplo clássico para demonstrar a disparidade na classificação equivocada do nobre fiscal é a porta giratória de hotel, que é apenas um diferencial na entrada desses lugares. Referida porta não possui qualquer sistema tecnológico operacional de detecção de metais e bloqueio, conseqüentemente, pode ser classificada apenas como “porta” ou, na pior das hipóteses, como “obras de vidro”.*

*Situação muito reversa é o produto tecnológico desenvolvido pela Impugnante, detector de metais, que pode ser acoplado a diversos acessórios para facilitar sua atuação. Citemos como exemplo um simples portal, costumeiramente utilizado em aeroportos, sua função essencial é a detecção de metais, mas não existe a necessidade de travamento na passagem, por isso não possui como acessório a porta giratória. Outro exemplo é a eclusa, sistema tecnológico de detecção de metais que utiliza apenas uma porta como barreira, assim, ao sinal de metal em limite superior ao permitido, referida tecnologia não libera a passagem para o ambiente seguinte.*

[...]

*O fato narrado acima, fora constatado inclusive pela Fundação de Amparo à Pesquisa e Inovação do Estado de Santa Catarina, por visita técnica a sede da empresa, onde ratificaram a posição do TTD supra com os seguintes dizeres:*

“PARECER

“(…”

*“A MPCCI é uma empresa de base tecnológica cuja atividade industrial principal é de desenvolvimento de unidades detectora de metais para utilização no acesso a ambientes protegidos contra a entrada não autorizada de metais. Tem largo emprego como detector de metais de porta de segurança giratória e pórtico para acesso a agências bancárias. Há também unidades específicas para emprego industrial”.*

*Ainda,*

*“A MPCFI trata-se de uma indústria de produtos de informática consolidada. Tem projeto e desenvolvimento próprios.”*

Em relação à multa, alegou ser excessiva, por ter sido utilizada como “técnica de arrecadação”, violando o princípio da vedação ao confisco.

Citou entendimento doutrinário e o princípio da capacidade contributiva.

Segundo a Interessada, aplicar-se-ia ao caso a mesma conclusão da Súmula Carf n. 14, citando ementas de casos em que foi aplicada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ao analisar a Impugnação, a 8ª Turma da DRJ/RPO emitiu o Acórdão 14-54.178, de 21 de outubro de 2014, que, por unanimidade de votos, julgou-a Improcedente, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2009 a 31/12/2013

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

As disposições do art. 112 do CTN aplicam-se somente em relação às infrações, nos casos em que ocorram as dúvidas lá mencionadas, o que não abrange classificação fiscal claramente em desacordo com as regras de classificação e notas explicativas da Tabela de Incidência do imposto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2009 a 31/12/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade, relativamente a questões que dizem respeito ao mérito da autuação.

IPI. SAÍDA DE PRODUTO COM CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. EXISTÊNCIA DE SOLUÇÃO DE CONSULTA PRÉVIA, ESPECÍFICA E DEFINITIVA. APROVAÇÃO DE PLEITO DE REDUÇÃO DO IPI (LEI DA INFORMÁTICA). PRODUTO QUE NÃO SATISFAZ OS REQUISITOS DA REDUÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. POSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE DE CANCELAMENTO DO BENEFÍCIO.

A constatação, pela Fiscalização, de que o produto, a que o contribuinte deu saída com redução de IPI aprovada no âmbito da Lei de Informática, foi incorretamente classificado na Tabela de Incidência do imposto prescinde de revisão ou cancelamento do benefício.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/04/2009 a 31/12/2013

PORTA-GIRATÓRIA COM DETECTOR DE METAIS E ECLUSAS COM OU SEM DETECTOR DE METAIS, CONSTITUÍDAS PRINCIPALMENTE DE VIDRO.

Classificam-se na posição 7020.00. Solução de Consulta SRRF/9ª RF nº 280, de 24 de outubro de 2008.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2009 a 31/12/2013

IPI. SAÍDA DE PRODUTO COM CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. EXISTÊNCIA DE SOLUÇÃO DE CONSULTA PRÉVIA, ESPECÍFICA E DEFINITIVA. CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE REDUÇÃO DO IMPOSTO. SONEGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

A saída de produto com classificação fiscal incorreta, na hipótese de existência prévia de solução de consulta para o próprio contribuinte, consiste em circunstância agravante pela legislação do IPI, implicando a majoração da multa em metade. Entretanto, o aproveitamento concomitante de redução indevida do imposto caracteriza sonegação, exigindo a majoração integral da multa.

#### Impugnação Procedente

Irresignada a interessada apresentou Recurso Voluntário, fls. 2.205/2.316, reprisando os argumentos apresentados na peça impugnatória, destacando-se o seguinte:

- O lançamento é nulo em razão do vício formal consubstanciado em erro na base de cálculo do IPI, na medida em que a alíquota aplicável era efetivamente a de 10%, e não a de 15%, como pretendeu o agente notificante e avalizou o acórdão recorrido.
- A autuação incorreu em erro ao reclassificar os produtos pois deveria considerar as características e funções essenciais para a correta classificação fiscal.
- Não se pode admitir que uma Solução de Consulta emitida em dissonância com o substrato fático, "in casu", a funcionalidade dos produtos fabricados pela recorrente, que prepondera sobre o seu mero suporte físico, vincule a tributação do consulente, sob pena de violação ao princípio basilar do Sistema Tributário Nacional, a legalidade, que possui por consectário o princípio da verdade real ou material.
- Inexiste previsão de recurso contra entendimento adotado na Solução de Consulta.
- Os produtos fabricados pela recorrente são verdadeiros detectores de metais, tendo esta funcionalidade, de maneira a conferir segurança patrimonial e pessoal, pouco importando o meio físico em que são instalados.
- de acordo com a Regra 3B de classificação fiscal, esta deve ser realizada tendo por base a matéria que confira ao artigo a sua característica essencial, que, no caso dos autos, certamente não é o vidro que serve de suporte físico para os detectores de metais: sem tais equipamentos tecnológicos, as portas giratórias e eclusas de vidro nada detectam, não

---

promovendo a segurança patrimonial e pessoal vendida pela recorrente. É inconcebível cogitar que o detector de metais seja um artefato acessório.

- O Ministério da Ciência e Tecnologia, ao conceder o benefício fiscal referente à redução do IPI contemplado na Lei de Informática, regulamentada pelo Decreto nº 5.906/06, reconheceu que os produtos da recorrente constituem tecnologia nas áreas de informática e automação.

Na forma regimental, foi-me distribuído o presente feito para relatar e pautar.

É o relatório, em sua essência.

## Voto

Conselheiro José Henrique Mauri

O Recurso de Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade. Dele tomo conhecimento

Trata-se de Auto de Infração formalizado em 17/03/2014, para exigência de IPI relativo ao período de abril de 2009 a dezembro de 2013, multa (Qualificada) e juros, em face de reclassificação de produtos fabricados pela recorrente, denominados de portas giratórias, semigiratórias e eclusa/gabinete, com detector de metais integrado.

### 1 Dos Fatos.

Os produtos constantes da autuação, reclassificados pela fiscalização, foram objetos de processo de consulta formalizado pela recorrente, nº 11516.000.172/2007-74, e cuja decisão foi proferida por meio da Solução de Consulta SRRF 9ª RF nº 280, de 24/10/2008, fls 21/31, atribuindo aos produtos a NCM 7020.00.90, independentemente de conter, ou não, o artefato "detector de metais". Naquela mesma Solução de Consulta, definiu-se que "detector de metais", quanto apresentado isoladamente, classifica-se na NCM 8543.70.99.

Em Processo anterior, nº 11516.000.171/2007-20, a recorrente formalizou consulta relativa ao produto "detector de metais". cuja decisão foi proferida por meio da Solução de Consulta SRRF 9ª RF nº 139, de 30/03/2007, atribuindo ao produto a NCM 8543.70.99.

Durante o período fiscalizado, abril de 2009 a dezembro de 2013, a recorrente utilizou-se das NCM 8530.10.90, 8531.10.90 e 8543.70.99 na saída dos produtos, ignorando a classificação fiscal definida na Solução de Consulta.

### 2 Preliminar de Nulidade do Auto de Infração por erro da Base de Cálculo.

Alega a recorrente que o Auto de Infração é Nulo pois contém erro na base de cálculo, posto que o Auditor Fiscal a apurou considerando a alíquota de 15%, referente à equivocada NCM adotada pelo Auditor Fiscal.

Ao apreciar a matéria, o Colegiado *"a quo"* não acolheu a preliminar de nulidade sob alegação de que *"a discordância dos critérios utilizados na classificação fiscal é matéria de mérito, e não de preliminar d nulidade"*.

Não há reparos na manifestação do colegiado primário, de fato a pretensa nulidade alegada está ancorada na premissa de existir erro na reclassificação adotada pelo Auditor Fiscal e, conseqüentemente, haveria erro na alíquota aplicável. A própria recorrente afirma essa premissa hipotética em sua peça recursal, nos seguintes termos:

*Ora, o erro referente à alíquota aplicável, oriundo de equivocada reclassificação fiscal, por parte do agente notificante, traduz erro na base de cálculo do lançamento - aspecto quantitativo, o qual consubstancia vício formal, vício este que tem o condão de eivar o ato fiscal de nulidade absoluta, já que incidente sobre um requisito essencial.*

[Destaquei]

Ora pois, quem está a dizer que a reclassificação fiscal está equivocada é a recorrente, conquanto a fiscalização entende de maneira inversa. Esse é o cerne do litígio, ora sob o crivo do julgamento. Não hánexo causal em se questionar erro na alíquota aplicável, sendo esta fruto de reclassificação. A correta classificação fiscal será [e deve ser] apreciada em mérito, desprovendo-se a nulidade ora suscitada.

### 3 Mérito

#### 3.1 DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

A questão colocada em litígio diz respeito à correta classificação fiscal a ser aplicada aos produtos de fabricação da recorrente, identificados vulgarmente de porta giratória, semigiratória e eclusa, com detectores de metais.

Antes de adentrarmos no mérito da lide, há outra questão que tangencia a autuação, com contornos particulares que merecem prévia apreciação. Trata-se da existência da Solução de Consulta (SC) SRRF/9ª RF/Diana nº 280, de 24/10/2008, originária de processo de consulta formalizado pela própria recorrente, em relação aos produtos constantes da presente autuação.

A recorrente, titular da referida SC, optou por não cumpri-la. Isso porque, segundo alega, o resultado da SC deveria ser outro, a solução dada pela RFB não se alinhou com as pretensões da então consulente, ora recorrente.

Do exposto emerge uma questão que se reveste de relevância para o caso concreto: (i) é cabível, em sede recursal do Decreto nº 70.235/72, a rediscussão de Classificação Fiscal em relação a produto constante de Solução de Consulta? e mais: (ii) a decisão do processo de consulta pode ser submetida a esse crivo recursal?

antecipo-me às respostas que chegaremos:

(i) Sim. Em sede contencioso do Decreto nº 70.235/72, relativo a exigência de crédito tributário, é cabível a apreciação da classificação fiscal adotada pela fiscalização, ainda que fruto de Solução de Consulta.

(ii) Não. O processo de consulta obedece a rito próprio, nos termos da Lei 9.430/96, não se confunde com o processo de exigência de crédito tributário.

São processos distintos, independentes e autônomos, cada qual tem tramitação e ritos procedimentais próprios. Um cuida de consulta sobre classificação fiscal e o outro de lançamento tributário.

Sobre o tema, recorro aos ensinamentos do conselheiro Rosaldo Trevisan que, em brilhante Declaração de Voto, Inserida no Acórdão nº 3403-003.186<sup>1</sup>, nos fornece uma ampla visão sobre os "*Efeitos da Consulta sobre o Processo Administrativo de Exigência de Crédito Tributário e Penalidades*". vejamos seu conteúdo:

[...]

## 2. EFEITOS DA CONSULTA SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO DE EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO E PENALIDADES

Pode-se afirmar que a consulta sobre classificação de mercadorias se presta aparentemente a duas finalidades: (a) sanar dúvida do comerciante/industrial/importador sobre caso concreto, e (b) confirmar (ou não) o entendimento do comerciante/industrial/importador sobre a classificação empregada, protegendo-o contra eventuais entendimentos diversos nas unidades fiscais da RFB. Há ainda uma terceira finalidade (relevante, mas pouco explorada), que seria a manutenção da livre concorrência (finalidade que não será tratada aqui por fugir ao escopo direto deste estudo).<sup>2</sup>

Contudo, ao analisar a legislação sobre a matéria, percebe-se que a primeira finalidade (sanar dúvida) é apenas aparente, pois no momento da consulta a empresa já deve indicar a classificação fiscal adotada e a pretendida, e os correspondentes critérios utilizados, conforme art. 6º, XIV da IN SRF no 1.464/2014 (além de dados técnicos detalhados, como os referidos nos incisos I a XIII do mesmo artigo). Ademais, a consulta não se presta, como afirma a própria IN, a "prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB" (art. 23, XIII).

Retira-se, assim, do cenário, a sedutora argumentação de que a consulta se presta a simplesmente ajudar o comerciante/industrial/importador a entender as Regras do Sistema Harmonizado ou a ensiná-lo como classificar as mercadorias que deseja transacionar.

Conclui-se, assim, que a real finalidade da consulta é confirmar (ou não) o entendimento do comerciante/industrial/importador sobre a classificação empregada, protegendo-o contra eventuais entendimentos

---

<sup>1</sup> Processo nº 16095.000.022/2011-69, Acórdão nº 3403003.186 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária / Terceira Seção de Julgamento.

<sup>2</sup> Se um comerciante/industrial/importador tem convicção da classificação adotada para determinado produto, mas tem ciência de que seus concorrentes utilizam outra classificação (às vezes, simplesmente para recolher menos tributos ou fugir a controles administrativos/aduaneiros), deveria existir um mecanismo tão ágil quanto a consulta para que, numa espécie de delação em prol da livre concorrência, o fisco pudesse garantir o recolhimento uniforme de tributos e o exercício uniforme dos controles apropriados. O próprio formulário eletrônico de consulta deveria permitir que a empresa revelasse (se soubesse) quais outras empresas comercializam/industrializam/importam o mesmo produto, e as respectivas classificações adotadas. Isso certamente contribuiria em proporção mais larga que a inicialmente imaginada pela IN para a uniformização da classificação de mercadorias no país.

diversos nas unidades fiscais da RFB. E tal propósito é suficientemente nobre e homenageia a segurança jurídica, pois evita que a empresa, detentora de resposta oficial da RFB sobre qual é a classificação do produto transacionado seja surpreendida com entendimentos regionais, locais ou até individuais do fisco em sentido diverso.

Abrem-se, assim, três possibilidades, em relação à consulta, partindo-se da premissa (para tornar mais completo o exemplo) de que a classificação adotada seja diferente da pretendida (e de que a empresa cumpra as demais regras necessárias à formulação da consulta, principalmente no que se refere à espontaneidade): (a) a resposta à consulta confirma a classificação adotada; (b) a resposta à consulta confirma a classificação pretendida; e (c) a resposta à consulta indica como correta uma terceira classificação.

Em qualquer dos casos, durante o período da consulta (do protocolo até o 30º dia seguinte à ciência do resultado) não se pode iniciar qualquer procedimento fiscal relativamente à mercadoria consultada, e não são devidos acréscimos moratórios no caso de eventual pagamento. São os efeitos do próprio procedimento interno, independentemente do resultado da consulta.

Sendo o resultado da consulta a confirmação da classificação adotada, não há que se falar em pagamento, nem lançamento, devendo todas as unidades da RFB acolher o resultado. Assim, o AFRFB responsável pelo desembaraço de uma declaração de importação, por exemplo, não poderia efetuar lançamento sob o argumento de que apesar de a mercadoria analisada ser a mesma constante da consulta, a classificação correta seria outra. A classificação decorrente da consulta somente poderia ser revertida por outro resultado, divergente, em consulta diversa, na hipótese de a divergência ser detectada por servidor da própria RFB (representação - art. 25 da IN SRF no 1.464/2014) ou pelo consulente / destinatário da solução divergente (recurso especial - art. 24 da mesma IN).<sup>3</sup> Ainda assim, a alteração de entendimento generalizado geraria efeitos somente a fatos geradores ocorridos após a ciência da Solução de Divergência. E, acrescente-se, a Solução de Divergência pode indicar como correta uma classificação diversa de cada uma das indicadas, por exemplo, em duas Soluções de Consulta para a mesma mercadoria. Tudo isso na busca de uniformidade.

Daí nosso comentário inicial sobre a livre concorrência, pois se todas as empresas igualmente utilizassem as mesmas classificações para os mesmos produtos (ainda que igualmente erradas), haveria nivelamento concorrencial (apesar de estar existindo infração tributária, aduaneira ou ao "controle administrativo"). Mas parece que as normas sobre consulta a respeito de classificação de mercadorias revelam histórica preocupação eminentemente tributária.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Há ainda a hipótese de alteração ou reforma de ofício, pela COANA (art. 11 da IN).

<sup>4</sup> Veja-se, por exemplo, que sequer são regulados os efeitos da consulta sobre classificação para temas não tributários. Imagine que a classificação adotada pelo consulente esteja sujeita a licença de importação (LI) não-automática, e a pleiteada, dispensada de LI. E que a resposta à consulta aponte uma terceira classificação, também sujeita a LI não-automática, com anuência de órgão diverso da obtida anteriormente ao despacho. Haveria uma série de caminhos diferentes (e possíveis) na interpretação das providências a serem tomadas pelo fisco, no caso. Também não se aprofundará este

Concluindo nossas considerações sobre a primeira hipótese de resposta (confirmação da classificação adotada), não poderíamos ignorar que tal resultado pode gerar inconformidade no consulente (ou até em terceiro, depois dos efeitos erga omnes presentes no art. 15 da IN SRF no 1.464/2014). Contudo, não há contraditório disponível administrativamente para o caso (recorde-se que o processo de consulta é solucionado em instância única, e, não havendo solução de consulta de teor divergente, sequer é cabível recurso ou representação). Caberá a quem discorde do resultado da consulta discutir a matéria em juízo ou aguardar uma autuação da RFB para defender-se e expor seus argumentos, em contraditório próprio, de determinação e exigência de crédito tributário, regido pelo Decreto no 70.235/1972, e restrito à autuação.

Tal discordância em relação ao resultado da consulta, contudo, não parece existir, ou ao menos guardar coerência lógica, por exemplo, na hipótese do segundo resultado à consulta: confirmação da classificação pretendida. Ora, se o pleito foi atendido, seria irrazoável a empresa simplesmente ignorar o resultado da consulta, não acatando seu teor. Confirmada a classificação pretendida, a matéria a discutir seria a eventual cobrança de diferenças em relação ao período entre o protocolo da consulta e o 30º dia da ciência, como já exposto, o que não inibe autuações em relação a períodos diversos.<sup>5</sup> O resultado da consulta é igualmente de aceitação obrigatória pela fiscalização, salvo na já referida hipótese de resultado divergente.

Na terceira hipótese, que parece ser, a priori,<sup>6</sup> a que menos agrada ao consulente, porque apresenta como resultado classificação que não corresponde nem à por ele adotada nem à pretendida, as consequências em relação ao período entre o protocolo da consulta e o 30º dia da ciência, e a períodos anteriores são idênticas às já comentadas, mas se torna mais patente a probabilidade de inconformidade (que, como já dissemos, não é atacável administrativamente em virtude de ser o processo de consulta em instância única). Assim, não havendo solução de consulta de teor divergente, resta à consulente inconformada (ou até à terceira afetada em virtude do art. 15 da IN SRF no 1.464/2014) somente a possibilidade de questionamento judicial do resultado da consulta ou a espera de uma autuação para defesa em rito próprio (de determinação e exigência de crédito tributário - Decreto no 70.235/1972).

E é exatamente essa situação, de inconformidade com o resultado da consulta (seja qual for) que se passa a aprofundar, já destacando que em virtude da extensão a terceiros dos efeitos da consulta, pelo art. 15 da IN SRF no 1.464/2014, tal ocorrência tende a ser mais frequente.

---

tema aqui, por razão de foco. O exemplo serve somente para mostrar que as normas são construídas com preocupação eminentemente tributária, mesmo sendo notório que a classificação afeta diversas áreas.

<sup>5</sup> Assim como é possível a autuação de períodos anteriores, em geral com fundamento no art. 68 da Lei nº 10.833/2003, é igualmente possível a restituição de quantias pagas a maior (que não obstaculiza a aplicação da multa por erro de classificação, prevista no art. 84, I da Medida Provisória n. 2.15835/2001).

<sup>6</sup> Digo a priori, porque pode ser que a classificação apontada como correta pelo fisco apresente alíquotas menores que as classificações adotada e pretendida pelo consulente. Ou tratamento administrativo mais favorável, por exemplo.

Como não há recurso em relação ao resultado da consulta, por expressa disposição legal (art. 48, § 3º da Lei no 9.430/1996)<sup>7</sup>, cerram-se as portas administrativas ao consulente, sendo, no entanto, livre o constitucional direito de acesso ao Poder Judiciário. E passa a ser aplicável ao caso o que for naquele âmbito decidido, na estrita medida da decisão judicial.

Contudo, é bem freqüente que a empresa não deseje submeter o tema à apreciação do Poder Judiciário, seja pela tecnicidade da matéria, que dificilmente é objeto de estudo nas faculdades de Direito, seja pela simples probabilidade de não ser autuada em função de manter seu entendimento à revelia da decisão externada na solução de consulta.

Mas, exercendo o fisco seu labor, e autuando a empresa por classificar mercadorias incorretamente após a RFB lhe ter indicado qual a classificação correta em procedimento oficial de consulta, a autuação lavrada segue o rito previsto no Decreto nº 70.235/1972, e é passível de análise pela DRJ e pelo CARF. Por certo, a DRJ, por ser um órgão da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tende a acolher o resultado da consulta, que é vinculante no âmbito da RFB. Digo tende porque a matéria a ser apreciada na autuação não se confunde (embora interseccione) com a consulta.

O atendimento ao resultado da solução de consulta impede a lavratura pela RFB de auto de infração em relação à matéria consultada. E o não atendimento ao resultado da solução de consulta, por sua vez, permite a lavratura da autuação, que deve ser objeto de julgamento por rito absolutamente diverso daquele inerente ao processo de consulta, e com apreciação restrita à matéria objeto da autuação.

No processo de consulta a solução dada pelo fisco se alastra no tempo, além do período que vai da consulta até a ciência do consulente. Não havendo disposição posterior (v.g. solução divergente, revogação de ofício ou ato normativo superveniente), os efeitos são eternos. E no processo de consulta sempre haverá a indicação da classificação correta, seja ela a adotada pelo consulente, a pretendida pelo consulente, ou outra.

No processo de determinação e exigência de crédito tributário a solução dada restringe-se ao caso concreto analisado na autuação, sendo imprestável a vincular a fiscalização em casos ou períodos diversos, ainda que para o mesmo produto e para a mesma empresa. E em tal processo, não há a necessidade de que o julgador chegue à classificação correta. Basta que consiga comprovar que a classificação/argumentação adotada na autuação estava correta ou que deve ser afastada (sem que seja necessário seguir a busca pela classificação correta). Afastada a classificação empregada na autuação, não é só irrelevante ao julgador apreciar qual a classificação correta, mas vedado, porque estará decidindo extra petita, julgando além da procedência ou improcedência da autuação.

Assim, é absolutamente equivocada a conclusão de que o processo de determinação e exigência de crédito tributário configura uma espécie de recurso à decisão exarada em processo de consulta. Ainda que a autuação

---

<sup>7</sup> As disposições da Lei n. 9.784/1999 são de aplicação apenas subsidiária (art. 69) ao processo de consulta, que é regido por norma legal própria

tenha sido lavrada com base em resultado de consulta, o que deve o julgador (DRJ e CARF) apreciar é a procedência da argumentação que leva à classificação apontada na autuação, e não a procedência da argumentação que leva à correção adotada ou pretendida pelo autuado. Repita-se: para analisar a procedência ou improcedência da autuação, no bojo do processo de determinação e exigência de crédito tributário, é totalmente irrelevante a classificação pretendida ou a classificação adotada pela autuada, sendo ainda despropositado, no caso de afastamento da classificação apontada na autuação, que o julgador aponte qual seria a classificação correta.

Assim, temos que a autuação lavrada em função de classificação incorreta de mercadoria que decorra de descumprimento de solução de consulta pode, e deve ser analisada pela DRJ e pelo CARF, pois se está a tratar de processo diverso, com escopo diverso. Tanto a DRJ quanto o CARF, ao apreciar tal autuação, devem ter clara sua atribuição julgadora, focada na procedência ou improcedência da argumentação externada na autuação (ainda que seja mera cópia da argumentação externada na Solução de Consulta), e não necessariamente na determinação da correta classificação da mercadoria.

Também deve estar a parte ciente dos efeitos do julgamento do processo de determinação e exigência de crédito tributário, e de que este não afeta o resultado da consulta. O máximo que pode ocorrer é a apreciação transversa de parte do conteúdo analisado na consulta pelo julgador, restrita ao período e à matéria objeto da autuação.

Exemplificando nossas conclusões:

(a) o consulente indaga à RFB a correta classificação de determinada mercadoria, afirmando que adota a classificação "A", e que pretende adotar a classificação "B", e como resposta obtém oficialmente solução de consulta indicando como correta a classificação "C", da qual veementemente discorda;

(b) cientificado da solução de consulta, continua a adotar a classificação "A", aguardando que o fisco promova eventual autuação decorrente, pois não deseja, v.g., discutir judicialmente a matéria;

(c) detectando que a empresa continua a classificar a mercadoria como "A", o fisco efetua a lavratura de auto de infração, restrita ao período da autuação, sendo que na autuação o AFRFB encarregado sustenta que a classificação "C" está correta, provavelmente com base nos mesmos argumentos usados na consulta, que o vincula, argumentos estes que pode até endossar com outros na autuação (Argumento a);

(d) na impugnação à autuação (assim como em eventual recurso voluntário), a empresa manifesta o porquê de sua discordância em relação à argumentação externada na autuação de que a classificação correta é "C" (veja-se aqui que é irrelevante que a impugnante sustente ser correta a classificação "A" ou "B", pois isso não mais está em discussão na autuação, e tal matéria só deve ser analisada na medida em que contribua para saber se a classificação, ou a linha de argumentação adotada na autuação é correta);

(e) o julgador de piso (DRJ), que é vinculado pela Solução de Consulta, ao apreciar a autuação, não deve confundi-la com um recurso à Solução de Consulta, e pode inclusive entender que o argumento primordial para a manutenção da autuação, considerando correta a classificação "C", é

aquele acrescentado na autuação (Argumento a), e que nem constava na Solução de Consulta; ou pode ainda entender que a autuação é improcedente por algum aspecto que seja externo à Solução de Consulta (v.g. nulidade ou erro);

(f) no âmbito do CARF, que não faz parte da estrutura da RFB, já não existe vinculação à Solução de Consulta, podendo haver livre apreciação do mérito (inclusive das conclusões expressas na Solução de Consulta), mas isso ainda não deve ser confundido com "recurso" à decisão exarada no processo de consulta;

(g1) julgada procedente a autuação, no CARF, em caráter definitivo, conclui-se que a classificação correta para o período era "C", não tendo a empresa conseguido afastar os argumentos contidos na autuação (que podem ou não ser comuns aos externados na Solução de Consulta);

(g2) julgada improcedente a autuação, no CARF, em caráter definitivo, conclui-se que a classificação correta para o período não era "C" (o que não quer dizer que a classificação "A" ou "B" seja correta) por ter a empresa conseguido afastar os argumentos contidos na autuação (que, igualmente, podem ou não ser comuns aos externados na Solução de Consulta); e

(h) qualquer que seja o resultado do julgamento do CARF (g1 ou g2), permanecem totalmente eficazes os efeitos da consulta formulada, que continua a vincular o fisco, que poderia lavrar novas autuações caso a empresa não classificasse, em períodos distintos do processo julgado, a mercadoria como "C".

Pelo que se percebe do exemplo, o fato de haver eventual intersecção de matérias não faz com que se confundam os processos e os efeitos de uma e de outra decisão, exaradas inclusive por órgãos independentes. Veja-se que na apreciação de uma segunda autuação lavrada na forma descrita no item (h) do exemplo, poderia o CARF chegar a entendimento diverso (g2 ao invés de g1), que igualmente não ocasionaria intervenção alguma sobre os efeitos da consulta em um terceiro período.

Em síntese, o afastamento dos efeitos da consulta se dá apenas dentro do rito processual relacionado às consultas, e não no rito de determinação e exigência de crédito tributário, no qual a análise é restrita ao caso autuado, no período autuado, com os elementos constantes na autuação (sejam ou não eles simples cópia dos externados na Solução de Consulta). E, por óbvio, a resposta obtida no processo de consulta não inibe o contencioso administrativo provocado pelo fisco em autuação. Em outras palavras, não existe autuação previamente procedente, na hipótese.

[Destaquei]

Reservando-me à algumas poucas ressalvas,<sup>8</sup> na essência, convirjo com o entendimento explicitado na Declaração de Voto do Conselheiro Rosaldo Trevisan, acima transcrita, especialmente quanto à possibilidade de o Carf (e DRJ)

---

<sup>8</sup> As ressalvas são pontuais, não impactando na essência da Declaração de voto. A título de exemplo, entendo inexistir a vedação sugerida naquele voto quanto à possibilidade de o colegiado apreciar a correta classificação. Não enxergo decisão "extra petita", na espécie.

manifestar-se acerca de classificação fiscal em que a autuação tenha se dado pela inobservância por parte do contribuinte de Solução de Consulta de seu interesse, originária de processo de consulta de sua própria iniciativa.

O processo de Consulta caminha por rito estabelecido originariamente na Lei nº 9.630/96, com processamento em instância única, exaurindo-se com a emissão de Solução de Consulta, passível de ser revista apenas em caso de divergência ou por revisão de ofício, ou ainda, por obvio, eventual decisão judicial.

Portanto, nessa oportunidade, em sede de Recurso Voluntário, não se deve tomar conhecimento de alegações e questionamentos acerca do processo de consulta nº 11516.000.172/2007-74, cuja tramitação deu-se sob o manto de norma específica. Não obstante estar válida e vigente a Solução de Consulta SRRF 9ª RF nº 280, de 24/10/2008, fruto daquele processo de consulta.

Resta translúcido que a Solução de Consulta, com natureza de "definitividade administrativa", é de observância obrigatória tanto por parte da fiscalização (no âmbito da Receita Federal do Brasil - RFB) quanto por parte do contribuinte (consulente). Outrossim, ocorrendo descumprimento, por parte do consulente, do decidido na consulta, restará à fiscalização o dever de adotar providências no sentido de "fazer valer" o comando dado pela Solução de Consulta.

Por sua vez, no tocante ao processo de exigência de crédito tributário, aplica-se o rito estabelecido no Dec. 70.235/72, no qual a análise é restrita aos fatos relatados, nos limites do período fiscalizado e com os elementos constantes na autuação.

O fato de se tratar de contencioso que teve como origem uma Solução de Consulta não significa dizer que estar-se-ia revisando o processo de consulta, mas tão somente analisando o caso concreto, confrontando-se os fundamentos da autuação com os argumentos de defesa apresentados pelo sujeito passivo, exclusivamente em relação ao caso específico, no período e circunstâncias em que se encontra.

Feitas essas considerações, retornaremos à análise de mérito.

A recorrente, durante o período autuado, adotou para seus produtos a classificação como "detectores de metais", nas NCM 8530.10.90, 8531.10.90 e 8543.70.99. Conquanto para o Auditor Fiscal autuante, referidos produtos classificam-se como obras de vidro, NCM 7020.00.90.

A Regra para interpretação do Sistema Harmonizado para Classificação das mercadorias utilizada por ambos (Auditor Fiscal e Recorrente) para a definição da NCM pretendida foi a mesma - Regra "3 b", fato incontestado, diferenciando-se tão somente quanto a matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial: para o Auditor Fiscal, a "porta giratória", conquanto para a recorrente, o "detector de metais".

Isso porque, segundo a Regra "3 b", as obras constituídas pela reunião de artigos diferentes classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial.

*REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO*

*A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:*

*[...]*

*3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:*

*a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.*

*b) 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.*

*c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.*

Portanto, o cerne da questão a ser analisada é sobre qual parcela (Porta giratória ou detector de metais) constitutiva do produto final elaborado pela recorrente (porta giratória, com detector de metais) deverá recair a natureza de "característica essencial", para fins de aplicação da Regra "3 b" da NCM/SH.

Sustenta a recorrente que as classificações fiscais por ela adotada para os produtos da linha portas giratórias, portas semigiratórias e eclusas, objetos da autuação, estão corretas, uma vez que foram embasadas nas características técnicas essenciais, inclusive no que tange à funcionalidade dos produtos, com a observância dos princípios e das regras que regem a classificação fiscal, sobretudo o princípio da especialidade ou especificidade.

Alega ainda que o Auditor Fiscal pautou-se em mera descrição interna dos produtos, constante das notas fiscais eletrônicas da recorrente, ato de administração e controle interno da empresa. Tece comentários sobre as regras de classificação de mercadorias, ressaltando que seus produtos devem ser classificados pela Regra 3 b, pela matéria ou artigo que lhe confira a característica essencial, no caso a detecção de metais.

Diversamente do que alega a recorrente, para a reclassificação, o Auditor Fiscal buscou demonstrar os fundamentos que consubstanciaram a adoção da

NCM 7020.90.90, como adequada aos produtos da consulente, ainda que se tenha valido essencialmente dos fundamentos constantes da Solução de Consulta nº 280 - SRRF/9ª RF/Diana, o que em nada invalida a autuação.

Ademais, não se pode ignorar a existência da mencionada Solução de Consulta. Não paira dúvidas de que os produtos da consulta são os mesmos autuados. Suas conclusões foram assim ementadas:

Processo nº	11516.000172/2007-74
Solução de Consulta nº	280 - SRRF/9ª RF/Diana
Data	24 de outubro de 2008
Interessado	MPCI Metal Protector Ltda. EPP
CNPJ/CPF	03.815.151/0001-96
Assunto	Classificação de Mercadorias

**Código TIPI      Mercadoria**

**7020.00.90**      Porta giratória constituída de um corpo central (cabine) e três folhas giratórias de vidro que são fixadas em um eixo central de alumínio, do tipo utilizado na entrada de edificios para controle de acesso de pessoas. Essa porta **pode ou não ser dotada de um aparelho detector de metais que atua por ação de um compo magnético.**

**8543.70.99**      Aparelho detector de metais que atua por ação de campo magnético, do tipo apropriado a ser instalado em portas giratórias, apresentado isoladamente.

[Destaquei]

Vejam os excertos dos fundamentos que motivaram a Solução de Consulta:

[...]

*6. De pronto verifica-se que os produtos apresentam características passíveis de classificação em posições diferentes, vez que, concomitantemente, tem a função de "porta", constituída principalmente de vidro e alumínio, e "detector de metais". e MDF, e em alguns modelos dotadas de detector de metais. Desta forma exclui-se, de imediato todas as classificações adotadas pelo sujeito passivo no período fiscalizado para os produtos em análise.*

[...]

*A Regra 3b aplica-se a determinadas hipóteses, dentre elas, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes, ambas situações presentes nos produtos sob análise. Segundo essa Regra, a classificação deve ser realizada em razão da matéria que confira ao artigo a sua característica essencial. O produto em questão, além de ter o vidro predominando (conforme modelo, entre 32% a 38%), apresenta as suas características essenciais derivadas desse material, pois a função de proteção e isolamento, próprias de uma porta, é por ele fornecida, além de a aparência geral do produto ser por ele determinada. O detector de metais, embora relevante, constitui um*

artefato acessório, visto que as funções de porta são mantidas independente de sua presença, uso ou funcionamento. Neste contexto, a "porta de vidro", provida ou não de aparelho detector de metais, deve classificar-se na posição 7020, com enquadramento no item residual 7020.00.90 - "Outros".

[Destaquei]

Conclui-se portanto que o Auto de Infração encontra-se adequadamente fundamentado, tanto pelo fato de existir prévia SC, de observância obrigatória por parte da recorrente e da fiscalização, quanto pelos fundamentos apostos pelo Auditor Fiscal que, observando as Regras de classificação do Sistema Harmonizado, formou sua convicção quanto à NCM a ser aplicada aos produtos da recorrente.

Postos os fundamentos e argumentos apresentados pelas partes, resta-nos, ao menos, definir se a classificação adotada pela fiscalização está correta, para fins de procedência ou não do Lançamento Tributário.

Conforme já explicitado, é inconteste que os produtos devem ser classificados com base na Regra "3 b", disso concordam os litigantes. a lide, frise-se, está em definir qual o item do produto autuado (porta giratória/eclusa ou detector de metais) detém a "característica essencial" na forma disposta na dita Regra "3 b":.

É fato que os produtos denominados porta giratória e eclusa, com detector de metais, comercializados pela recorrente, tem o artefato "detector de metais" como peça relevante em sua composição, tanto pelo aspecto tecnológico quanto pelo aspecto finalístico do produto final, todavia ainda mais relevantes estão as estruturas físicas inerentes aos referidos produtos, seja a porta giratória ou a eclusa.

Diferentemente dos detectores de metais portáteis onde a estrutura física se presta tão somente como suporte ao dispositivo de detecção de metais, na espécie de que cuida a autuação, a porta giratória ou a eclusa representam muito mais, são verdadeiras estruturas com objetivos e fins próprios, independente de serem equipados com o detector de metais ou não.

É perfeitamente factível, em se tratando dos produtos ora analisados, conceber a instalação de uma porta giratória, desprovida de detector de metais, entretanto o inverso não se aplica, por óbvio.

Com os fundamentos expostos, entendo que as estruturas de vidros prevalecem sobre os detectores de metais, quando, em conjunto, formarem "portas giratórias, semigiratórias e eclusas, dotadas de detector de metais", para fins de definição das características essenciais, dispostas na Regra "3 b" da NCM/SH, classificando-se na NCM 7020.00.90.

### 3.2 DA ILEGITIMIDADE DA MULTA NO PERCENTUAL DE 150%: INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO E EFEITO CONFISCATÓRIO.

A recorrente, questiona os valores cobrados a título de juros e multa, pois são valores excessivos e superam quase em duas vezes o valor do débito principal. Alega ainda que a imposição de multa no patamar acima de 75% e juros de 30% fere o princípio constitucional de vedação ao confisco, conforme se infere do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, e os Tribunais já assentaram julgamento nestes casos, estabelecendo um limite de percentual de 20%.

Quanto à alegação de que os acréscimos ferem o princípio constitucional de vedação ao confisco, não encontra respaldo legal.

Já pacificado em nossa jurisprudência, as alegações e os pedidos alternativos com base na ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da legalidade, da razoabilidade e do não confisco, não podem ser analisadas no julgamento do processo administrativo fiscal. Nessa sede não se julgam arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação. Trata-se, na verdade, de entendimento há tempo consagrado no âmbito dos tribunais administrativos, já sumulada nesse conselho:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Ademais o Regimento Interno do Carf, art. 62, veda ao conselheiro afastar a aplicação de Lei ou Decreto, conforme tenta impingir o recorrente.

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Desnecessário maiores delongas, nesse pormenor, pela clareza e objetividade da matéria, bem assim pelo teor das normas transcritas.

No tocante à qualificação da multa de ofício de 75% para 150%, a fiscalização fundamentou-se no art. 80, cuput, inciso II, § 6º, da Lei nº 4502/64, motivando-se no fato de que a recorrente ignorou a Solução de Consulta formulada no processo administrativo nº 11516.000172/2007-74, formulada pela própria recorrente, e ainda afirmou:

Embora conhecendo o correto enquadramento fiscal de seus produtos seguiu classificando nos códigos NCM/TIPI 8530.10.90 (5%), 8531.1090 (15% - destacava na nota fiscal a alíquota reduzida de 3%) e 8543.70.99 (10%), enquanto a alíquota do IPI da classificação fiscal correta (7020.00.90) é de 15% sem direito ao benefício de redução da alíquota do IPI por não estar relacionada no anexo ao Decreto nº 7.010/2009. Procedendo assim, agiu com a intenção deliberada (dolo) para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, caracterizando o conceito de sonegação constante do art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Vê-se que a fiscalização capitulou a qualificação da multa de Ofício no inciso II, § 6º, art. 80, c/c p art 71. ambos da Lei 4.502/64, que assim dispõe:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançada sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

[...]

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será:

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica; ;

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei.

.....

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

[...]

A recorrente insurge-se contra a qualificação da multa de Ofício, pois para tanto faz necessária a caracterização do "dolo", o que, segundo alega, não ocorreu.

Assiste razão à recorrente.

De fato, a qualificação da multa de ofício, duplicando-a, sob o enquadramento de ocorrência de sonegação, na forma do art. 71 da Lei 4.502/64, requer a comprovação dos elementos ou circunstâncias que evidenciem o intuito doloso.

Na espécie, sonegação, há que se demonstrar a ação ou omissão que, dolosamente, tenha impedido ou retardado o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Disso não se desincumbiu a fiscalização. O fato de o contribuinte inobservar Solução de Consulta, acaba por evidenciar à fiscalização a prática da infração, posto que, a revés de ocultá-la, torna-a explícita. Presume-se que a correta aplicação da Solução de Consulta será auditada pela RFB, como ocorreu no caso concreto.

Não vejo, e não foi explicitado pelo Auditor Fiscal autuante, onde e como a recorrente teria impedido ou retardado o conhecimento da irregularidade praticada.

Com as considerações acima, entendo não estar caracterizada as condicionantes para a qualificação pretendida pela fiscalização, portanto, nesse pormenor, voto pela redução da multa de ofício ao seu patamar normal de 75%.

Quanto aos demais argumentos e alegações, não se vislumbra elemento que possa alterar ou influenciar o resultado do presente voto, ademais, o voto condutor do Acórdão recorrido foi exaustivo, apreciando todos os questionamentos, razão pela qual valho-me daqueles fundamentos, subsidiariamente, como se meus fossem.

### **Dispositivo**

Ante o todo exposto, voto no sentido DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício ao seu patamar normal de 75%, mantendo-se, no mais, inalterado o Acórdão recorrido.

É como voto.

José Henrique Mauri - Relator