



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n°	11128.005428/00-10
Recurso n°	133.557 Voluntário
Matéria	IPI/CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Acórdão n°	301-33.366
Sessão de	09 de novembro de 2006
Recorrente	FUJITSU GENERAL DO BRASIL LTDA.
Recorrida	DRJ/SÃO PAULO/SP

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Data do fato gerador: 02/08/2000

Ementa: REVISÃO ADUANEIRA. PREVISÃO LEGAL. O Decreto-lei nº 37/66 define a revisão aduaneira como o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade ou não da importação, do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional, ou da regularidade do benefício fiscal aplicado e da exatidão das informações prestadas pelo importador.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. As partes de ar condicionado, que tenham as características essenciais do produto acabado, devem ser classificadas na posição do produto completo ou acabado (RGI/SH nº 2a).

FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI. MULTA DE OFÍCIO. A ocorrência de falta de lançamento total do IPI enseja a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 45 da Lei nº 9.430/96.

MULTA POR INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA SUJEITA A LICENCIAMENTO. Aplica-se a multa por importação realizada ao desamparo de Guia de Importação quando a mercadoria importada, objeto de licenciamento, não se encontra devidamente descrita na DI, de modo a conter todos os elementos

necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado.

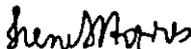
**PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA
RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido. No mérito, em negar provimento ao recurso: a) Por maioria de votos, quanto a classificação tarifária, vencido o Conselheiro Luiz Roberto Domingo. b) Pelo voto de qualidade, quanto a aplicação da multa do art. 526, II do RA/85, vencidos os conselheiros José Luiz Novo Rossari, Atalina Rodrigues Alves, Luiz Roberto Domingo e Davi Machado Evangelista (Suplente), nos termos do voto da relatora.



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente



IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes e Susy Gomes Hoffmann. Ausente o Conselheiro Carlos Henrique Klaser Filho. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional José Carlos Dourado Maciel. Fez sustentação oral o advogado Dr. Roberto Silvestre Maraston, OAB/SP nº 22.170.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

“A empresa acima qualificada submeteu a despacho de importação, através da DI n.º 00/0709151-0, registrada em 01/08/2000, mercadorias declaradas como “Condensadores modelos AOB12RSBC e AOB9RNAC”, nas quantidades respectivas de 130 e 70, classificando-os no código NCM 8418.61.10 (Equipamentos para Refrigeração e Ar Condicionado), com alíquota pra o IPI de 5%.

Após o desembaraço que se deu em 02/08/2000, a fiscalização, em ato de revisão aduaneira, solicitou a assistência técnica de Engenheiro credenciado para que examinasse as mercadorias referentes à DI em exame, juntamente com as mercadorias submetidas a despacho, na mesma ocasião, pelas DI's, n.º: 00/0714178-0 e 00/0714176-3. Em laudo emitido em 24/08/2000, o Assistente Técnico declarou que os condensadores em conjunto com os evaporadores, constantes nas demais DI's, formam aparelhos de condicionamento de ar.

Em vista disso, a fiscalização concluiu tratarem-se as referidas DI's de importação fracionada de ar condicionado, levando-se em conta a quantidade e a quantidade dos bens internados. Assim, reclassificou os produtos para o código NCM 8415.81.10 (Aparelhos de ar condicionado), e com base na RGI n.º 2 “a”, lavrou o Auto de Infração para a exigência da diferença do IPI, multa de ofício e multa administrativa, prevista no art. 526, II, do R.A..

Cientificada, a empresa apresentou, tempestivamente, impugnação (fls.24 a 35), onde discorreu, em resumo, as seguintes razões de defesa:

- O procedimento adotado pela fiscalização não tem, desde o seu nascedouro, qualquer fundamento na legislação;*
- Qual fundamento legal, que autoriza a fiscalização a reunir as mercadorias despachadas por diversas DI's, classificando-as em outro código tarifário e desconsiderando as classificações constantes de cada DI;*
- Ao proceder as conferências físicas e documentais, a fiscalização deveria obrigatoriamente reportar-se à matéria tributável constante de cada DI;*
- Não merece censura a conduta do contribuinte, que utilizando meios lícitos procurou organizar seus negócios, visando uma redução da carga tributária, ao importar separadamente evaporadores e condensadores;*
- Quanto à multa do art. 45, da Lei n.º 9.430/96, oportuno lembrar que referida penalidade não reúne condições mínimas para prevalecer, na medida em que não ocorreu o fato gerador do tributo, consistente no desembaraço aduaneiro da mercadoria importada;*

- Consoante se verifica da prova dos autos, as mercadorias foram corretamente descritas nos documentos de importação e na respectiva DI, com todos os elementos necessários à sua identificação, portanto, incabível a multa do art. 526, II do R.A."

A DRJ-São Paulo/SP indeferiu o pedido da contribuinte, nos termos da ementa transcrita adiante:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Data do fato gerador: 02/08/2000

Ementa: CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PENALIDADES TRIBUTÁRIA E ADMINISTRATIVA

As partes de ar condicionado, que tenham as características essenciais do produto acabado, devem ser classificadas na posição do produto completo ou acabado (RGI/SH n.º2a).

A ocorrência de falta de lançamento total do IPI enseja a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 45 da Lei n.º 9.430/96.

Declaração inexata de mercadoria na DI comporta a imposição da multa prevista no art. 526, II do R.A., por falta de licenciamento.

Lançamento Procedente"

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este Colegiado (fls. 60/79), alegando, preliminarmente, a insubsistência da ação fiscal, por entender não haver fundamentação legal para o ato de a autoridade fiscal reunir as mercadorias despachadas, através de diversas DI, considerando-as conjuntamente. No mérito, aduz, em suma:

- que a regra 2A restringe-se à equiparação de artigo incompleto ou inacabado ao artigo completo e acabado desde que aqueles apresentem as características essenciais destes, o que não se aplica ao caso;

- que não cabe a multa do art. 45 da Lei n.º 9.430/96 antes da ocorrência do fato gerador, consistente no desembarço aduaneiro da mercadoria importada, vez que tal procedimento não ocorreu;

- que as mercadorias foram devidamente descritas, sendo incabível, portanto, a multa do art. 526, II, do Regulamento Aduaneiro.

Pede, preliminarmente, seja declarada a insubsistência da ação fiscal e, no mérito, o provimento do apelo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, razões pelas quais dele conheço.

A solução do litígio é, tão-somente, determinar se deve prevalecer a reclassificação fiscal realizada pelos agentes do Fisco quando da revisão aduaneira ou se deve prevalecer a codificação efetuada pelo sujeito passivo, levando em conta a importação fracionada das partes e peças dos aparelhos de ar condicionado importados pela contribuinte, isto é, se as mercadorias importadas pela reclamante são classificadas no código 8415.81.10, como entendeu a Fiscalização, ou se no 8418.61.10, defendido pela recorrente.

Para decidir qual das classificações adotadas é a correta, se a da reclamante ou a do Fisco, necessário se faz proceder ao exame detalhado das regras legais de classificação fiscal, porquanto a codificação fiscal das mercadorias é determinada legalmente pelas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e, também, pela Regra Geral Complementar (RGC), da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - NBM/SH.

Antes, porém, cabe analisar a **PRELIMINAR DE NULIDADE** argüida pela defesa. Entendo não merecer reparo o acórdão recorrido, pois, como bem asseverado pela turma julgadora, a revisão aduaneira encontra respaldo tanto no Código Tributário - art. 149 - quanto na legislação específica do Imposto de Importação - Decreto-Lei n.º. 37/1966, art. 54, com a redação dada pelo art. 2.º do Decreto-Lei n.º 2.472/1988. Pela clareza e objetividade dos argumentos, transcrevo excerto da decisão *a quo* como fundamento do meu voto, nesta parte:

“Pois bem, o lançamento, tanto no transcorrer do despacho como após ele, pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, de acordo com o artigo 149 do Código Tributário Nacional.

No caso da revisão aduaneira o Decreto-Lei n.º 37/66 a define como o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade ou não da importação, do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional, ou da regularidade do benefício fiscal aplicado e da exatidão das informações prestadas pelo importador. Essa revisão deve ser realizada na forma estabelecida pelo regulamento e deve ser processada no prazo de cinco anos, contados da data do registro da declaração de importação (art. 54 do Decreto-Lei n.º 37/66, com redação dada pelo art. 2.º do Decreto-Lei n.º 2.472/88).

Além disso, os artigos 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, assim como a IN/SRF n.º 40/74, tratam da revisão aduaneira e dos procedimentos correlatos.

Portanto, a ação fiscal empreendida pela autoridade aduaneira está respaldada por diversos dispositivos legais.

A fiscalização de posse das informações fundamentais, relativas às DI's despachadas, promoveu a revisão aduaneira das mesmas. Entre

outras coisas observou que as mercadorias foram adquiridas da mesma empresa exportadora (Fujitsu General Limited), do mesmo país de procedência (Japão), foram transportadas pelo mesmo navio (conforme Conhecimento de Carga acostado). Além disso, verificou que, tanto do ponto de vista da qualidade, quanto da quantidade, as mercadorias tratavam-se de aparelhos de ar condicionado e não de partes separadas, como declarou a importadora. Concluiu corretamente a fiscalização que a empresa, para se beneficiar de alíquotas mais benéficas, fracionou sua importação em diversas declarações de importação. Ademais, cabível ressaltar que a própria impugnante confessou que o fracionamento adotado foi fruto de planeamento tributário, "visando uma redução da carga tributária".

Com efeito, os documentos juntados aos autos, principalmente o Laudo de fls. 19 e seguintes, levam-nos à constatação de que os conjuntos importados através das diferentes declarações de importação constituem-se em unidades de ar condicionado, bastando para serem considerados completos a simples montagem. Tais assertivas, remetem-nos às regras de classificação, através das quais as mercadorias são caracterizadas e classificadas, tanto do ponto de vista merceológico, quanto tarifário. Necessário, aqui, ressaltar que a classificação de mercadorias deve obedecer obrigatoriamente às regras contidas no sistema Harmonizado, aprovado pela Convenção Internacional de Bruxelas, em 1983. O Brasil, como signatário dessa Convenção, providenciou a internação de seus resultados através do Decreto n.º 97.409/88.

Diante do exposto, deve-se repelir a preliminar de nulidade argüida pela defesa.

Passo, agora, à análise da classificação fiscal de acordo com as Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado da NBM/SH.

Ex vi da Regra Geral n.º 1, a classificação fiscal de um produto é determinada, primeiramente, pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Os títulos das seções, dos capítulos e dos subcapítulos têm valor apenas indicativo. As posições são agrupamentos de mercadorias representadas por quatro dígitos numéricos; já o termo "texto da posição" refere-se à redação pertinente a cada uma das posições.

Em suma, a classificação, em princípio, é determinada pelo enquadramento da mercadoria no texto de uma determinada posição, atendendo ao disposto nas Notas de Seção e de capítulo. A segunda regra de classificação amplia o alcance das posições, vejamos:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

A primeira parte dessa regra, como dito anteriormente, amplia o alcance das posições, de maneira a englobar não apenas o artigo completo, mas, também, o incompleto e o

inacabado, desde que apresentem, no estado em que se encontrem, as características essenciais do artigo completo ou acabado.

A segunda parte da regra 2a classifica, na mesma posição do artigo montado, o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar. De igual sorte, classificam-se por esta regra os artigos incompletos ou inacabados apresentados por montar ou desmontados.

A classificação em exame é exemplo perfeito da aplicação dessa regra 2a, pois os produtos importados pela autuada, ao contrário do declarado pela recorrente, não são partes de aparelhos condicionadores de ar, mas unidades completas destes, só que desmontadas. Na verdade, a recorrente fracionou as unidades de ar condicionado em partes e estas foram incluídas em Declaração de Importação diversas, com o intuito de dissimular a importação de um todo e simular a importação de componentes do todo. A operação é muito fácil de entender. Em uma DI relacionava-se unidades condensadoras (partes externas) e, em outra, unidades evaporadoras (partes internas). As partes do todo vieram no mesmo navio e mais ainda, dentro do mesmo container. Isso demonstra, insofismavelmente, que a autuada importou aparelhos condicionadores de ar completos, e não peças, como declarado pela importadora.

Por oportuno, esclareça-se que o laudo técnico juntado pela Fiscalização, fls. 19/22, não deixa margem à dúvida de que as mercadorias submetidas a despacho são unidades condensadoras (partes externas) e unidades evaporadoras (partes internas), que formam um total de 260 aparelhos condicionadores de ar, completos. Quanto a isso a defesa não se insurge, o que ela alega é a ausência de previsão legal para a Fiscalização reunir as mercadorias despachadas por diversas D.I's, e considerá-las conjuntamente, desconsiderando a classificação fiscal de cada uma das D.I's.

Demonstrado que a importação era de aparelhos condicionadores de ar, completos, não há qualquer dificuldade em proceder à codificação fiscal, pois, aplicando-se ao caso às regras de interpretação 1 e 2 a, chega-se, facilmente, à posição 8415, que lista textualmente os aparelhos em exame.

8415 - máquinas e aparelhos de ar-condicionado contendo um ventilador motorizado e dispositivos próprios para modificar a temperatura e a umidade, incluídos as máquinas e aparelhos em que a umidade não seja regulável separadamente.

De outro lado, não poderia ser classificado na posição 8418 adotada pela recorrente, pois essa posição exclui textualmente as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 8415.

8418. Refrigeradores, congeladores ('freezers') e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, excluídas as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 8415.

Encontrada a posição, o próximo passo é determinar em qual das subposições que compõem essa posição tais produtos são classificados.

O caminho para se chegar à subposição correta é dado pela Regra Geral nº 06 do Sistema Harmonizado, que assim dispõe:

“6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma subposição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, assim, como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível (...)”.

Então, para se determinar a subposição correta, primeiro compara-se, dentro da posição (8415) todas as subposições de primeiro nível (um travessão); em seguida, fixada a de primeiro nível, passa-se para o segundo nível (dois travessões).

8415.10 -Dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando um corpo único ou do tipo "split-system" (sistema com elementos separados)

8415.20 -Do tipo dos utilizados para o conforto dos passageiros nos veículos automóveis

8415.8 -Outros

8415.90.00 -Partes

Comparando os aparelhos condicionadores de ar objeto da reclassificação levada a efeito pelo Fisco, com os textos das subposições acima transcritas, verifica-se que a classificação legal é na subposição 8415.8. Já que não são dos tipos utilizados em paredes ou janelas, formando corpo único, tampouco são dos tipos utilizados em veículos. De outra banda, como essas subposições de primeiro nível são abertas, isto é, são subdivididas, há que se fazer comparação a nível de segundo nível (dois travessões).

8415.81 --Com dispositivo de refrigeração e válvula de inversão do ciclo térmico (bombas de calor reversíveis)

8415.82 --Outros, com dispositivos de refrigeração

8415.83 --Sem dispositivo de refrigeração

Cotejando-se as subposições de segundo nível (- -) vê-se que pelas características dos aparelhos em exame - com dispositivo de refrigeração e válvula de inversão do ciclo térmico (ciclo reverso, tipo Split System) - a codificação é na subposição 8415.81.

Desse modo, mencionados aparelhos classificam-se, em nível de Sistema Harmonizado, na subposição 8415.81.

Encontrada a subposição correta, falta apenas encontrar, dentre essa, o item e o subitem; para tanto, basta seguir o que dispõe a Regra Geral Complementar nº 1 (RGC-1) sobre a classificação em nível de item e subitem.

Segundo a RGC-1, todas as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado são aplicáveis, feitas as devidas adaptações, para se determinar, dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste, o subitem correspondente, sendo que só são comparáveis um item com outro item ou um subitem com outro subitem.

Determinada a subposição correta (8415.81), chegar à codificação completa é muito simples: basta fazer-se a comparação dos textos dos itens pertencentes a essa subposição e, logo em seguida, se houver, dos subitens do respectivo item.

8415.81.10 Com capacidade inferior ou igual a 30.000 frigorias/hora

8415.81.90 Outros

Cotejando-se os *aparelhos condicionadores de ar* com o textos dos itens da *subposição 8415.81*, vê-se que a classificação fiscal dá-se no item 1, já que a capacidade é inferior a 30.000 frigorias/horas. Como o item é fechado, a codificação fiscal completa fica 8415.81.10.

Diante do exposto, conclui-se que a reclassificação fiscal feita de ofício para os aparelhos condicionadores de ar, completos, em ciclo reverso, tipo "Split System", modelo ASB12RCBCW/AOB12RSBC e ASB9RSACW/AOB9RNAC, importados pela impugnante, é procedente, pois, de acordo com normas legais de classificação fiscal, tais produtos classificam-se no código 8415.81.10, e em nem um outro lugar mais da Tabela.

Demonstrada a procedência da reclassificação efetuada pelo Fisco, cabe aqui ressaltar que o simples fato de se fracionar a importação, declarando separadamente as peças componentes do todo em declarações distintas, ao invés da unidade completa desmontada, não surte o efeito de alterar a classificação fiscal dos produtos, como tentou fazer crer a defesa, pois o que conta para se proceder à correta codificação fiscal é o fato de os produtos importados por um determinado importador comporem um todo, uma unidade completa, ainda que sejam despachados separadamente. A regra é muito clara: qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado, mesmo que se apresente desmontado ou por montar. Caso prevalecesse a tese da defesa, para fugir à tributação mais elevada, bastaria desmontar os produtos e fracionar a importação; ao invés de declarar a unidade completa, declarar-se-ia, separadamente, cada uma das peças que compõem o todo e, como um passe de mágica, evitar-se-ia a tributação.

Na verdade, fracionar a importação para dissimular a entrada de produto completo e simular a importação de peças, caracteriza, perfeitamente, a conduta proibida descrita no art. 72 da Lei 4.502/1964. Nesse caso, não há planejamento fiscal, como tentou fazer crer a defesa, a menos que essa expressão tenha sido usada como um eufemismo para fraude, que é do que se trata o caso ora em exame. Planejamento tributário é atividade lícita, que busca as lacunas da lei para diminuir a incidência tributária, mas essa não incidência não pode ser alcançada por meio de dissimulação/simulação ou com fraude à lei, como no caso em análise.

Quanto à multa proporcional ao IPI que deixou de ser recolhido, cabe esclarecer que a autoridade fiscal procedeu nos exatos termos da lei, não foi nem além nem aquém do que determinou o legislador. No que pertine à cobrança do IPI vinculado ser anterior ao desembaraço aduaneiro, fato gerador desse tributo na importação, cabe esclarecer que essa sistemática de cobrança do tributo é disciplinado por lei, que exige o pagamento antecipado do imposto, antes da ocorrência do respectivo fato gerador. *In casu*, para que ocorra o desembaraço (fato gerador do IPI), o sujeito passivo tem de demonstrar que já recolheu todos os tributos incidentes na importação, inclusive o IPI. Mas, engana-se quem vê alguma irregularidade nessa antecipação, pois a doutrina e a jurisprudência administrativa e, também, dos tribunais, inclusive, do Supremo Tribunal Federal, são no sentido de afirmar ser lícita a sistemática de cobrança dos tributos aduaneiros.

De outro lado, o fato de o imposto haver sido pago a menor do que o devido, por ação voluntária do sujeito passivo, consistente em dissimular a importação de unidades completas de aparelhos condicionadores de ar simulando a importação de peças, configura, perfeitamente, a conduta proibida prevista no art. 72 da Lei 4.502/1964 e sujeita o infrator à multa qualificada prevista no inciso II do art. 80 dessa Lei, com a redação dada pelo art. 45 da Lei 9.430/1996¹. Todavia, como a Fiscalização não qualificou a multa, não cabe a este colegiado qualificá-la, restando apenas mantê-la no percentual básico previsto no inciso I do mencionado art. 80 do diploma legal citado acima.

Melhor sorte não assiste à reclamante no tocante à multa administrativa, por falta de licenciamento, pois o fato de se declarar a importação de determinado produto, quando, na realidade, fez chegar ao território nacional outro, caracteriza perfeitamente a infração sancionada com a multa prevista no inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro. Seria desnecessário argumentar, por demais óbvio, que as mercadorias importadas pela reclamante vieram ao desamparo de Guia de Importação, hoje Licença de Importação, vez que os produtos descritos nas guias apresentadas pela reclamante não eram os que, efetivamente, ela importou. Diante disso, não há como afastar a penalidade infligida.

Com essas considerações, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2006


IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES - Relatora

¹ Art. 45. O art. 80 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, com as alterações posteriores, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;

II - cento e cinquenta por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada.

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo

Peço vênia para discordar da posição majoritária da Câmara por uma questão de pressuposto lógico e legal do lançamento.

Senão Vejamos.

A questão que se apresenta nestes autos já foi amplamente discutida por esta Câmara, quando do julgamento do Recurso Voluntário n.º 130.292, da relatoria do Eminentíssimo Conselheiro José Luiz Novo Rossari, cuja ementa foi a seguinte:

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Para efeitos de aplicação da Regra 2, "a" do Sistema Harmonizado e de avaliar as características essenciais do produto para considerá-lo como completo ou acabado, e bem assim desmontado ou por montar, há que se fazer tal exame levando-se em conta a individualidade de cada despacho aduaneiro e o estado em que se encontra a mercadoria apresentada em cada despacho. A legislação vigente não prevê a obrigatoriedade de união de diversas declarações de importação de forma a caracterizar a existência de um produto completo e acabado.

RECURSO PROVIDO

Em seu voto o Eminentíssimo Relator assevera com grande razão:

Discute-se, no presente processo, a classificação tarifária de partes e peças introduzidas no País e submetidas a despachos aduaneiros por meio de declarações de importação distintas, em relação às quais houve o procedimento fiscal de reclassificação tarifária, a fim de classificar o todo como produtos completos e acabados, denominados monitores de vídeo, em razão das disposições contidas na Regra 2. "a" do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

A referida Regra 2. "a" estabelece, textualmente, que, *verbis*:

"a) QUALQUER REFERÊNCIA A UM ARTIGO EM DETERMINADA POSIÇÃO ABRANGE ESSE ARTIGO MESMO INCOMPLETO OU INACABADO, DESDE QUE APRESENTE, NO ESTADO EM QUE SE ENCONTRA, AS CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DO ARTIGO COMPLETO OU ACABADO. ABRANGE IGUALMENTE O ARTIGO COMPLETO OU ACABADO, OU COMO TAL CONSIDERADO NOS TERMOS DAS DISPOSIÇÕES PRECEDENTES, MESMO QUE SE APRESENTE DESMONTADO OU POR MONTAR." (destaquei)

A disposição dessa Regra Geral Interpretativa é objetiva e clara ao estabelecer a sua aplicação, para efeito de classificação, às hipóteses específicas em que se verifique: a) a apresentação de artigo incompleto

ou inacabado, desde que apresente as características do artigo completo ou acabado; e b) a apresentação de artigo completo ou acabado, que se apresente desmontado ou por montar.

Verifica-se que, em qualquer dos casos, a regra determina que a classificação seja feita em relação à apresentação do artigo no estado em que se encontra. Significa dizer que, em termos de comércio exterior, tal condição deve ser observada em relação a cada operação de importação. Em vista de estar expressamente prevista, a regra é clara e indene de dúvidas, tornando-se óbvio que em relação a mercadoria inexistente no despacho aduaneiro, não existe qualquer apresentação.

E se dúvida houvesse quanto à correta interpretação do Sistema Harmonizado, tal norma, objeto de acordo internacional do qual o Brasil faz parte, deveria ser objeto de interpretação literal, mediante a qual a classificação deveria ser feita em relação ao estado em que se encontra a mercadoria em cada apresentação.

Tal norma não comporta interpretação extensiva, de forma a abranger operações de importação que vierem a se completar em despachos aduaneiros realizados posteriormente. A norma não permite tal interpretação, mesmo porque este entendimento implicaria para os produtos incompletos, em obediência ao princípio da segurança jurídica a que a Administração Pública está sujeita (art. 2º da Lei nº 9.784/99), a definição de um período em que se completasse a importação das demais partes. Caso contrário, a matéria submeter-se-ia aos ditames da subjetividade, de forma a permitir que sua interpretação viesse a ser feita por critérios pessoais, resultando, daí, a possibilidade de se concluir em algumas situações pela aplicação da regra em casos em que se apurassem importações ocorridas em dias, e noutras, que as importações pudessem ocorrer em semanas ou até em meses.

A condição estabelecida na referida regra não pode ser utilizada pela autoridade aduaneira na forma que melhor atenda aos objetivos de arrecadação tributária.

De outra parte, a legislação aduaneira estabelecia à época da importação, no art. 423 do RA/1985 (atual art. 495 do RA/2002), que a cada conhecimento de carga deveria corresponder um único despacho aduaneiro. Tal norma mostra que, em regra, os despachos aduaneiros devem ser objeto de procedimento individualizado, de forma que as mercadorias correspondentes a um conhecimento de carga tenham seu controle e desembaraço efetuados de forma distinta de eventuais outras declarações de importação.

Outrossim, a eventual descrição de produto completo ou acabado em uma DI, projetando a existência de importações futuras para efeito de classificação fiscal, enquanto que o despacho aduaneiro presente é acobertado por conhecimento de carga que diz respeito apenas ao contrato de fretamento de partes e peças desse produto, implicaria, lato sensu, reconhecer a ocorrência do fato gerador do imposto de importação em relação a mercadoria que poderia ainda não ter chegado no território aduaneiro, em contraposição ao disposto no art.



1.º do Decreto-lei nº 37/66, na redação dada pelo art. 1.º do Decreto-lei nº 2.472/88, e art. 86 do RA/1985 (atual art. 72 do RA/2002).

De outra parte, a previsão do art. 52, § 1.º, da IN SRF nº 69/96² vigente à época das importações, para o efeito de classificação em uma única declaração de mercadorias correspondentes a conhecimentos de carga que formem, em associação, corpo único e completo, é procedimento dependente de autorização aduaneira, não se tornando, assim, norma imperativa e que deva ser obrigatoriamente utilizada pelos importadores. Trata-se de norma que os importadores podem optar por sua utilização, se for de seu interesse.

O procedimento adotado pela autuação e que originou este processo não se encontra alicerçado em qualquer ato da Secretaria da Receita Federal que obrigue os importadores ao procedimento pautado pela fiscalização aduaneira. Aliás, até o momento não surgiu nenhum ato legal nem infralegal que trouxesse algum disciplinamento à matéria nesse sentido.

Destarte, assim como foi facultado aos importadores a utilização de uma única DI, a Administração Aduaneira poderá, se for de seu interesse, vir a determinar em ato específico, com os requisitos, prazos e condições que julgar cabíveis e com a razoabilidade que a matéria requer, a obrigatoriedade de classificação como corpo único, de partes e peças que se enquadrem nos conceitos da Regra 2, "a".

Como visto a legislação não prevê a obrigatoriedade de união de diversas declarações de importação e, também, não permite a união das diversas declarações para identificação dos produtos importados para promover a reclassificação fiscal.

O caso em pauta, como apresentou a Ilustre Conselheira-Relatora Irene Souza da Trindade Torres, a Recorrente teria simulado a importação de partes separadas que deveriam ter sido importadas em uma única importação. Assevera, inclusive, que seria o caso de aplicação de penalidade agravada pela capitulação de fraude.

Não chegaria a tanto, mas, se houve um abuso de forma ou de direito, com o único fim de reduzir a tributação, cujos atos praticados não representassem a verdadeira vontade do contribuinte, poderia o Fisco desconsiderar os atos por abuso de direito e aplicar as penalidades devidas.

E aí se encontra o primeiro pressuposto lógico não atendido pelo procedimento adotado pela fiscalização, pois a Recorrente fez quatro importação por quatro DIs distintas e o Fisco considerou-as em conjunto para determinar a classificação fiscal, mas fez quatro autos de infração validando as Declarações de Importação feitas pelo contribuinte (Recursos Voluntários n.ºs. 133.103, 133.333, 133.557 e 133.558).

Tivesse o Fisco considerado inválido o procedimento adotado pelo contribuinte de promover a importação das partes do aparelho de ar-condicionado do sistema "split-system", por DIs distintas, entendendo que ser da natureza do equipamento o "sistema com elementos separados", conforme previsto na NESH, deveria desconsiderar os atos praticados

² Revogada pela IN SRF nº 206, de 25/9/2002, que tratou a matéria em seu art. 78, que foi alterado pela IN SRF nº 406, de 15/3/2004.

e lavrado um, e apenas um, ato de infração como forma de representar que a importação foi irregular e que deveria ter sido feita mediante apenas uma DI.

Ora, entendo que não é possível desconsiderar a Declaração de Importação apenas para realizar a classificação fiscal em conjunto com outras, e, ato contínuo, considerá-las individualmente para efeitos de lançamento, pois ou o contribuinte fez quatro importações, e as análises de cada importação deverá ser feita de forma individualizada, ou o contribuinte fez apenas uma importação (ainda que por quatro DIs) que deve ser analisada pela composição de todos os elementos o que resultaria em um só lançamento.

Tanto é verdade, que somente é possível determinar que a importação foi do ar-condicionado completo se analisados os quatro processos em conjunto (ao pares), pois individualmente consideradas as DIs, estaremos diante de partes desse equipamento.

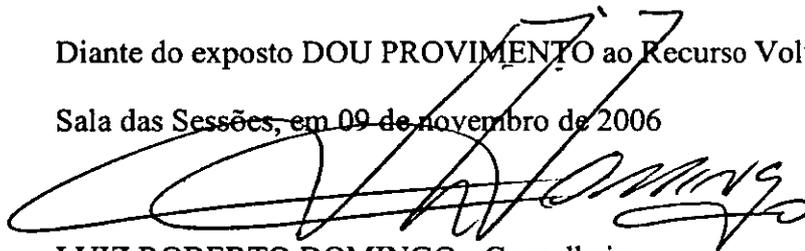
Aliás, esse ato administrativo de desconsideração das declarações deve ser fundamentado, com os fundamentos jurídicos e legais que autorizam a autoridade fiscal a desconsiderá-lo.

Por isso, é que entendo que por não ter havido a declaração de invalidade das Declarações de Importação para atribuir ao contribuinte uma única importação que possibilitasse a união fática e jurídica dos equipamentos importados para classificá-los na posição tarifária entendida como correta, não pode subsistir os lançamentos individualmente considerados.

Por outro lado, considerando que é possível a confirmação do lançamento, quanto às multas de ofício e de falta de licenciamento, entendo que devam ser excluídas uma vez que as mercadorias foram perfeitamente declaradas na DI, por força do Ato Declaratório COSIT 10/1997.

Diante do exposto DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2006



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Conselheiro