



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n° 11131.000066/2006-24
Recurso n° 140.156 De Ofício
Matéria IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO
Acórdão n° 301-34.758
Sessão de 14 de outubro de 2008
Recorrente DRJ/FORTALEZA/CE
Interessado CGTF - CENTRAL GERADORA TERMELÉTRICA FORTALEZA

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2006

NORMAS PROCESSUAIS - CONCOMITÂNCIA. MATÉRIA DIFERENCIADA. A renúncia à esfera administrativa por concomitância de processo judicial instaurado pela Recorrente não impede o conhecimento das demais alegações aduzidas na impugnação/recurso não coincidentes com o objeto da medida judicial.

DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO - Na apreciação de Recurso de Ofício efetiva-se o princípio constitucional do duplo grau de jurisdição, motivo pelo qual se torna imprescindível a apreciação dos elementos que fundamentam a decisão administrativa de primeira instância que desonera o contribuinte do lançamento.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO DA REGRA GERAL DE INTERPRETAÇÃO 2ª - Quando o conjunto de produtos importados sob uma mesma Declaração de Importação, ainda que em embarques parcelados, evidenciar tratar-se de artigo desmontado, deve aplicar-se a classificação do produto como se montado estivesse.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. A ausência da descrição bastante e suficiente dos equipamentos, bem como, a falta de motivação na implementação do procedimento de classificação fiscal realizada pelo Fisco, importa a declaração de nulidade do lançamento.

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator.


SUSY GOMES HOFFMANN - Presidente em Exercício


LUIZ ROBERTO DOMINGO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, João Luiz Fregonazzi, Valdete Aparecida Marinheiro e José Fernandes do Nascimento (Suplente). Fez sustentação oral a advogada Maria Cecília do Rego Macedo OAB/RJ nº 99.859.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício tendo em vista a decisão da DRJ – Fortaleza/CE que declarou nulo o lançamento de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, pelas razões consubstanciadas na seguinte Ementa:

“Data do Fato Gerador: 29/01/2003, 20/02/2003.

AÇÃO JUDICIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. DIVERGÊNCIA DE OBJETOS. INEXISTÊNCIA DE RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

A propositura de ação judicial contra a Fazenda importa renúncia total ao direito de recorrer aos órgãos julgadores administrativos apenas quando há identidade absoluta entre os objetos dos processos que tramitam nas duas instâncias, situação que impede o julgamento administrativo sobre a matéria objeto de discussão perante o Poder Judiciário. Havendo divergência de objetos, o processo administrativo tem prosseguimento normal, no tocante à matéria diferenciada em relação à ação judicial.

AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE.

A omissão na descrição dos fatos e no enquadramento legal do auto de infração implica descumprimento de formalidade essencial exigida por lei, atinente à garantia do direito de defesa, maculando o lançamento de vício insanável, imponde-se a decretação de sua nulidade.

É nulo o auto de infração cujo objeto é a classificação de mercadoria, quando esta não é perfeitamente caracterizada pela fiscalização e não são indicados os critérios técnicos nem as regras de classificação que fundamentam o enquadramento em código tarifário diverso daquele informado pelo contribuinte da Declaração de Importação.”

Por bem descrever os fatos, adota o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo de exigência do(a):

a) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) vinculado à importação, acrescido de juros de mora e da multa de ofício, no percentual de 75%, prevista no art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, com redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/1996;

b) Imposto de Importação, acrescido de juros de mora e da multa de ofício, no percentual de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996;

c) multa por infração administrativa ao controle das importações, em razão da falta de Guia de Importação ou documento equivalente, prevista no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto-lei nº 37/1966,



alterado pelo art. 2º da Lei nº 6.562/1978 (art. 633, inciso II, alínea “a” e § 2º, do Decreto nº 4.543/2002);

d) multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria, por haver sido classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), prevista no art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.184-35/2001.

Na data da autuação, o crédito tributário perfaz o valor total de R\$ 104.606.483,33, conforme Autos de Infração fls. 02-16 e 17-42.

A descrição dos fatos constante do Auto de Infração de IPI está assim redigida (fl. 04):

“Falta de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação (IPI) ocasionado pelo registro na Declaração de Importação (DI) da classificação fiscal de máquinas, sistemas e equipamentos importados, de forma incorreta.

A classificação fiscal adequada é aquela identificada pelo contribuinte e ratificada pela fiscalização, conforme planilhas anexadas a este Auto de Infração às fls. 291/296.

A reclassificação fiscal dos bens importados indicam alíquotas do Imposto Sobre Produtos Industrializados na Importação (IPI), diversas daquela registrada na Declaração de Importação.

Cobra-se, portanto, as diferenças de tributos geradas em face de tal incorreção, somada aos acréscimos legais devidos.” (sic)

No mesmo auto de infração do IPI consta ainda um texto, a título de descrição dos fatos relativa à “Importação desamparada de Guia de Importação ou documento equivalente”, porém a multa correspondente não está incluída no citado auto de infração. O mesmo ilícito é descrito novamente no auto de infração referente ao Imposto de Importação (fls. 17-42), no qual consta a respectiva multa, conforme narrado adiante.

No auto de infração relativo ao Imposto de Importação consta descrição dos fatos, em essência, idêntica à do IPI, transcrita acima, com a diferença de que, onde se lê, “Imposto Sobre Produtos Industrializados na Importação (IPI)”, consta “Imposto de Importação”, bem como há divergência nos números citados, referentes às folhas das planilhas, ou seja, ao invés de “fls. 291/296” está informado “fls. 293-299”.

Ainda conforme o relato contido no auto de infração do Imposto de Importação, ficou caracterizada importação desamparada de Guia de Importação ou documento equivalente. Esclarece a fiscalização que o erro de classificação fiscal, fez com que as mercadorias descritas na fl. 22 “fossem importadas sem o amparo da Licença de Importação Não-Automática (LI) quando a solicitação desta ao Departamento de Comércio Exterior do Ministério da Relações Exteriores – DECEX era obrigatória” (sic).



Por fim, no tocante à multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria, a fiscalização assim se pronuncia: "As mercadorias importadas foram classificadas incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul tendo sido usada uma única Tarifa Externa Comum para todas as máquinas, equipamentos e sistemas diversos importados, quando deveriam ter sido registradas as classificações pertinentes a cada um dos mesmos conforme se verifica da reclassificação realizada pelo contribuinte através das planilhas anexadas a este auto de infração, às fls. 293/299, as quais foram posteriormente ratificadas por esta fiscalização.". Neste tópico, no correspondente enquadramento legal, é feita alusão à Solução de Divergência Coana nº 4, de 25/02/2002, exarada no processo nº 13804.000528/98-43.

Nas folhas de rosto dos autos de infração constam observações no sentido de que os créditos tributários estão com a exigibilidade suspensa por força da medida liminar concedida nos autos do processo nº 2002.81.00.020687-1.

No "Relatório Final de Procedimento Fiscal", anexo aos autos de infração (fls. 45-49), a fiscalização aduz as seguintes considerações:

houve indicação errônea da classificação fiscal de máquinas, sistemas e equipamentos importados por meio das DIs nºs 03/0081028-2 e 03/0147459-6, registradas, respectivamente, em 29/01/2003 e 20/02/2003;

o relatório se fundamenta, dentre outros documentos, nos processos nºs 11131.001871/2002-41 e 11131.001872/2002-96, anexos aos autos de infração; laudos técnicos de fls. 53-82 e planilhas de reclassificação fiscal das mercadorias de fls. 293-298;

a empresa autuada, antes de registrar as Declarações de Importação das máquinas, sistemas e equipamentos destinados a produção de energia elétrica, protocolizou os processos acima referidos, solicitando autorização para que as importações fossem processadas na modalidade de despacho antecipado, mediante registro de uma única DI, com vários embarques parciais, utilizando uma classificação fiscal para todos os produtos;

foi solicitada ainda a entrega antecipada das mercadorias antes de realizada a conferência aduaneira, para que esta fosse efetuada no domicílio do importador;

seriam justificáveis os procedimentos mencionados no subitem acima se fosse possível a adoção da mesma classificação fiscal para todas as máquinas e equipamentos, porque, caso os bens devessem ser classificados nos seus respectivos códigos da NCM, ter-se-ia, não uma única importação com vários embarques, mas várias importações de mercadorias diferentes;

a autoridade aduaneira indeferiu o pedido do importador que, inconformado, ajuizou ação ordinária, obtendo tutela antecipada, "determinando a aceitação, por parte do Fisco, dos procedimentos de importação requeridos pela CGTF, embora mediante a prestação de



5

garantia”, o que foi integralmente cumprido pela autoridade administrativa;

com vista a prevenir a decadência, foi iniciada a ação fiscal em 06/01/2005, sendo intimado o contribuinte para, dentre outras providências, apresentar laudo técnico, havendo sido indicado o perito credenciado pela Alfândega, Marcos Klein Antunes;

à vista dos laudos técnicos e das faturas comerciais, referentes às três usinas de produção de energia elétrica, concluiu-se que as diversas máquinas e equipamentos não podem ser classificados em um único código da NCM, “pois, vários destes bens são utilizáveis e compatíveis com diversos outros sistemas produtivos como são os casos dos sistemas de filtragem de ar, condensadores, bombas d’água, inúmeras tubulações, torres de esfriamento, quadro de comando automático etc, todos com classificações fiscais diversas”;

somente poderiam ser classificados em um único código os dois principais componentes do parque produtivo, quais seja, gerador e turbina, caso tivessem sido fabricados de forma a compor um corpo único ou, embora importados e transportados desmontados, pudessem ser encaixados de modo permanente quando instalados, não se admitindo a fixação pura e simples dos componentes em base de concreto, conforme esclarece a Solução de Divergência Coana nº 4, de 25 de fevereiro de 2002 (fls. 85-91);

em conformidade com os laudos, os geradores e as turbinas “estão acoplados a bases de concreto, o que impossibilita que, no mínimo, estes dois tipos de máquinas pudessem ser importados sob uma única classificação fiscal, no caso, a de nº 8502.39.00 (Outros Grupos Eletrogênicos)” e “não há que se falar nesta classificação para as outras máquinas, sistemas e equipamentos importados”;

“caso se imaginasse correto importar um parque produtivo inteiro sob uma única classificação fiscal, seríamos obrigados a questionar toda a prática mundial de comercialização de máquinas, sistemas e equipamentos haja vista não se importar uma fábrica de elaboração de determinado produto, mas sim, as diversas partes que compõem um determinado parque produtivo”;

cada uma das máquinas, sistemas e equipamentos devem ser reclassificados de forma individual, sujeitando-se ao Imposto de Importação e IPI de acordo com as alíquotas correspondentes;

dando prosseguimento à ação fiscal, em 17/05/2005, o contribuinte foi intimado a apresentar as faturas comerciais traduzidas para a língua portuguesa e elaborar a classificação correta dos diversos bens (fls. 96);

em 06/07/2005, o importador atendeu parcialmente a intimação, haja vista que a planilha apresentada continha erros de classificação fiscal e as descrições das mercadorias não estavam traduzidas, fls. 281-284 (sic);



em 21/07/2005, foram apresentadas novas planilhas, contendo as descrições dos bens em português, porém ainda com erros de classificação, fls. 288-292;

em 10/08/2005, o contribuinte atendeu plenamente a solicitação, fls. 293-299;

após os dados das planilhas serem checados e ratificados pela fiscalização, foi apurado o crédito tributário com base nas classificações fiscais adequadas, fornecidas pelo contribuinte, conforme autos de infração.

Cientificado do lançamento em 31/01/2006, conforme Aviso de Recebimento de fls. 599, o contribuinte insurgiu-se contra as exigências, em 24/02/2006, apresentando as impugnações de fls. 605-644 e 801-840, acompanhadas dos documentos de fls. 645-798 e 841-994, respectivamente. As impugnações possuem idêntico conteúdo, abrangendo os valores lançados nos autos de infração, de modo que as razões de defesa podem ser resumidas conjuntamente, conforme exposto a seguir:

para apurar o crédito tributário, o fiscal adotou uma listagem contendo os equipamentos importados, enviada pela impugnante em resposta à intimação, utilizando as mesmas alíquotas indicadas na planilha, que relaciona os bem de forma isolada, como se fossem importados individualmente;

a planilha elaborada pela empresa apenas adotou essa forma – de considerar as mercadorias como se tivessem sido importadas isoladamente e para funções diversas – para atender à intimação da fiscalização;

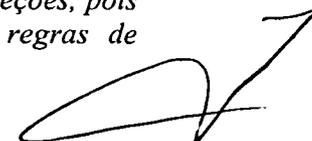
o auto de infração foi feito de forma aleatória, descuidada e sem respeitar as normas de classificação de mercadorias;

a impugnante foi intimada à “apresentar a classificação fiscal de cada um dos itens constantes em cada uma das faturas comerciais”, tendo cumprido tal exigência informando a relação de todos os equipamentos importados com a respectiva classificação fiscal isolada, conforme solicitado;

existe uma ação judicial em que a litigante está discutindo o direito de classificar todos os equipamentos importados como Grupo Eletrogênio, tendo obtido a tutela antecipada, confirmada em sede de agravo de instrumento, estando em pleno vigor;

a defendente abriu mão da via administrativa no que concerne à discussão do direito à classificação de todos os equipamentos importados como Grupo Eletrogênio, não podendo tal matéria ser objeto da impugnação, já que se encontra em discussão no âmbito do Poder Judiciário;

todavia, ainda que seja julgado improcedente o pedido formulado pela autora no processo judicial, o auto de infração merece correções, pois foi lavrado de forma equivocada, ignorando todas as regras de classificação de mercadorias;



na apuração da suposta falta de recolhimento, a fiscalização não considerou qualquer agrupamento dos bens, nos termos previstos na legislação, simplesmente tratando todos os equipamentos isoladamente como se o contribuinte fosse tê-los em estoque, sem considerar a função conjunta que tais equipamentos desempenham;

a forma de classificação que deixou de ser aplicada pelo fiscal deveria ter sido observada independentemente da existência da ação judicial;

a listagem fornecida pela impugnante continha tão-somente a descrição de todos os equipamentos e as respectivas alíquotas isoladas, que jamais poderiam ter sido aplicadas da forma efetuada;

o fiscal deveria ter adotado um dos seguintes procedimentos: classificar por conta própria as mercadorias nos termos da legislação vigente, como se não existisse ação judicial, ou pedir que a contribuinte apresentasse a classificação que entende correta em caso de inexistência da ação judicial;

o que não pode ocorrer é se adotar, sem qualquer critério e observância das normas de classificação, todas as alíquotas individualmente relacionadas, como se fossem importações isoladas para finalidades diversas e sem destinação a uma função determinada;

a ação judicial foi proposta para classificar todos os equipamentos na posição relativa a Grupo Eletrogênio, porém, caso tal entendimento não seja reconhecido judicialmente, a impugnante não perde o direito de classificar numa única posição os equipamentos que desempenham conjuntamente uma função específica, como por exemplo, aqueles que compõem a caldeira, classificáveis no código 8402.11.00;

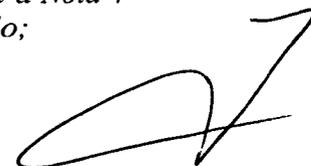
todavia o fiscal classificou todos os equipamentos da caldeira em classificações individuais;

caso seja reconhecido judicialmente o direito da impugnante e declarada a classificação fiscal de todos os equipamentos como Grupo Eletrogênio, nada há a recolher, todavia, em caso de improcedência do pedido formulado na ação judicial, a impugnante terá que recolher o valor dos impostos devidos, que não refletem os números lançados pelo fiscal;

respeitadas as regras de classificação, a impugnante teria que recolher R\$ 2.697.272,57, a título de IPI, e R\$ 2.778.641,87, a título de Imposto de Importação (fls. 780-785);

o fiscal deixou de agrupar os equipamentos em quatro grupos: Eletrogênio (8502.39.00); caldeira (8402.11.00); condensador (8404.20.00); transformador (8504.23.00);

a classificação de mercadorias é regida principalmente pela Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, sendo que, para as máquinas importadas faz-se necessária a aplicação das Regras Gerais 1 e 6 e da Regra Geral 2.a, cabendo considerar ainda a Nota 4 da Seção XVI e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado;



caso fossem aplicadas unicamente as Regras Gerais 1 e 6 para as máquinas importadas, cada uma delas, individualmente considerada, seguiria sua classificação específica, enquadrando-se nos capítulos 84 ou 85;

da relação dos equipamentos importados, constam: os componentes da turbina e do gerador, que devem ser classificados como Grupo Eletrogênio; os componentes que, em conjunto, desempenham a função de caldeira e foram considerados isoladamente pelo fiscal; aqueles que conjuntamente desempenham a função de condensador, também classificados isoladamente pela fiscalização; e os que em conjunto realizam a função de transformador, igualmente considerados de forma isolada pelos autuantes (fls. 780-785);

os autos de infração foram lavrados sem se analisar a questão da classificação fiscal dos bens sistematicamente, mas sim de forma isolada, não sendo observada a legislação em vigor para apurar-se o real valor devido em caso de a ação judicial ser julgada improcedente;

a própria Solução de Divergência Coana a que alude a fiscalização diverge do entendimento por esta adotado, ao concluir que “os diferentes tipos de máquinas e aparelhos que formam uma determinada usina termoelétrica, cuja planta varia de acordo com o projeto de instalação do parque energético, devem, a princípio, seguir cada componente seu regime próprio, salvo se dentro desse grande conjunto, existir algum subconjunto ao qual se possa aplicar separadamente, o conceito de ‘unidade funcional’”;

o crédito tributário está com exigibilidade suspensa, por força da antecipação de tutela, conforme art. 151, inciso V, do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104/2001;

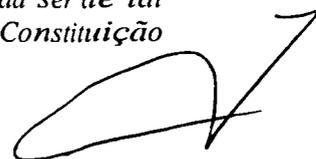
é incabível a aplicação de multa de ofício, haja vista os autos de infração terem sido lavrados para prevenirem a decadência, consoante norma do art. 63 da Lei nº 9.430/1996, não se podendo igualmente exigir os juros de mora em relação a créditos tributários com exigibilidade suspensa;

no tocante às multas por erro de classificação e falta de Licença de Importação, tais eventos decorrem do procedimento autorizado pela medida judicial, ou seja, que fosse registrada a importação de todos os equipamentos sob uma única classificação fiscal, correspondente ao Grupo Eletrogênio;

é inadmissível a cumulação de multa de ofício e multa isolada, vez que incidem sobre o mesmo fato tributário e a mesma base de cálculo;

para cada um dos equipamentos classificados de modo distinto e para cada Licença de Importação não obtida foi aplicada uma multa autônoma, porém às infrações de caráter continuado deve ser aplicada uma multa única;

em respeito ao princípio da proporcionalidade, a pena aplicada deve ser compatível com a infração cometida, não podendo ainda ser de tal monta que configure confisco, conforme art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988;



as multas aplicadas têm caráter confiscatório, pois não guardam razoabilidade com a gravidade das infrações cometidas, notadamente se for levado em conta que a impugnante obteve a antecipação de tutela;

requer, por fim, sejam julgados improcedentes os autos de infração, para desconsiderar o montante dos impostos, devendo ser recalculados com observância das regras de classificação, excluindo-se a cobrança de juros de mora e multas;

protesta por todos os meios de prova admitidos em processo administrativo fiscal, especialmente, a produção de prova pericial, conforme motivos expostos às fls. 642-643 e mediante resposta aos quesitos propostos na fl. 643, indicando o nome, qualificação profissional e endereço de seu perito.

Havendo sido intimado a fazer o arrolamento de bens, o contribuinte requereu a dispensa, argumentando que o valor da exigência não ultrapassa 30% de seu patrimônio e que a inexistência dessa obrigação nos casos em que a exigibilidade do crédito tributário está suspensa. Em conformidade com o despacho de fls. 1.096-1.097, como o crédito tributário corresponde a menos de 24% do patrimônio líquido da empresa, não há amparo legal para se fazer arrolamento de bens.

Os despachos e documentos anexados às fls. 1.105-1.202, dizem respeito a requerimento de certidão negativa de débitos e exame da situação do processo judicial com vista a decidir-se sobre a manutenção da exigibilidade dos créditos tributários. Nos despachos de fls. 1.203-1.206, conclui-se pela reativação da exigibilidade dos créditos tributários, em razão do desatendimento da condição imposta para a eficácia da tutela antecipada, qual seja, a garantia dos valores exigidos. Por outro lado, foi reconhecida a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários em função das impugnações apresentadas pelo sujeito passivo (art. 151, II, do CTN)."

Tendo decidido pela nulidade formal do lançamento, em face da ausência de fundamentação legal e material para a reclassificação dos produtos, recorre de ofício.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Trata-se de Recurso de Ofício de decisão colegiada de primeiro grau que considerou nulo o lançamento em face de ausência de elementos capazes de demonstrar a reclassificação fiscal levada a efeito pela fiscalização.

A decisão no âmbito da revisão de ofício opera-se pela eficácia concreta do princípio constitucional do duplo grau de jurisdição, portanto é necessária e imprescindível reapreciar a matéria para exercício pleno da jurisdição.

Inicialmente, não conheço da matéria preliminar tratada no Acórdão Recorrido, haja vista que não formarem o objeto do Recurso de Ofício, voltando à baila, apenas se reformada a decisão que proveu a impugnação.

A primeira questão tratada pelo Acórdão Recorrido refere-se à concomitância de processo administrativo e judicial.

No processo judicial a Recorrente espera ver confirmado seu entendimento de que todo o conjunto de máquinas importadas formam um Grupo Eletrogênio classificado na posição 8502.39.00 (Outros Grupos Eletrogênios). Ocorre que, vencendo o Fisco a demanda judicial, deverá cobrar o tributo atribuindo, às máquinas, as classificações fiscais correspondentes. Para tanto, deverá fazendo incidir as regras gerais de interpretação do sistema harmonizado, garantindo à contribuinte o devido processo legal para a classificação indicada, que não se confunde com a classificação pretendida nos autos do processo judicial.

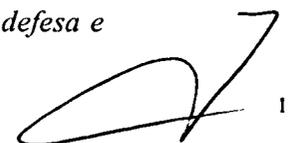
Este feito demonstra que a constituição do crédito tributário para prevenir a decadência não está imune à revisão, se e quando apresentar equívocos acerca dos critérios jurídicos adotados.

Diante disso, considerando a divergência do objeto discutido neste processo e do que tramita no âmbito do Poder Judiciário, entendo que o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

Como visto no relatório, há questão preliminar de nulidade do lançamento que precede a análise da classificação fiscal, tornando dispensável tal apreciação. Isso porque decidida pela nulidade do lançamento, não restará objeto para concomitância. Posto isso, passemos à apreciação da nulidade do lançamento.

Aduz a decisão de primeira instância, que a ausência de motivação e indicação dos fatos e fundamentos jurídicos para estabelecer o procedimento de classificação fiscal não atendeu as normas jurídicas que garantem o devido processo legal, in verbis:

“O art. 2º da Lei nº 9.784/1999, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, preceitua que a Administração Pública obedecerá dentre outros, aos princípios da motivação, ampla defesa e



contraditório. O art. 50, inciso II e § 1º, do mesmo diploma legal aduz que os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando imponham encargos ou sanções, devendo a motivação ser explícita, clara e congruente.

Assim, a formalização da exigência tributária, seja através de auto de infração ou notificação de lançamento, há de ser feita com observância dos requisitos dos atos administrativos em geral. Além disso, o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) estabeleceu os requisitos essenciais para a constituição do crédito tributário, que se dá pelo lançamento: a demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, a propositura da aplicação de penalidade.

Há, ainda, requisitos específicos que, para o caso em espécie, estão elencados no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, o qual, em seus incisos III e IV, determina que o auto de infração conterá obrigatoriamente a descrição dos fatos e a disposição legal infringida, ou seja, a fundamentação legal do lançamento, a qual abrange a indicação das normas descumpridas pelo sujeito passivo e a base legal que ampara a exigência de impostos e multas, formulada pela fiscalização.

O art. 142 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e sob o enfoque do princípio consagrado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, o que resultará na conclusão de que a descrição dos fatos e a fundamentação legal do lançamento devem estar cristalinamente explicitados no auto de infração, com vista a assegurar o contraditório e a ampla defesa ao litigante em processo administrativo. Constata-se, assim, que a lei processual impõe forma solene para a validade do auto de infração, como instrumento de constituição do crédito tributário. Trata-se, assim, de formalidade essencial exigida por lei, atinente à garantia do direito de defesa, devendo constar obrigatoriamente no auto de infração sob pena de cerceamento do citado direito.

Em face das considerações acima expendidas, impõe-se a conclusão de que a inobservância desses requisitos legais macula o lançamento de vício insanável, ensejando a decretação da nulidade do auto de infração, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972. Sabe-se que a "anulação (ou invalidação) é a forma de desfazimento do ato administrativo em virtude de estar inquinado de vício de legalidade" (CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Processo Administrativo Federal. Comentários à Lei nº 9.784, de 29/1/1999*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2001, p. 252). Por seu turno, vício de legalidade, conforme leciona o insigne jurista, "é aquele que contamina algum dos requisitos necessários à configuração de validade do ato administrativo" (ob. cit., p. 253), quais sejam, a competência, a finalidade, a forma, o motivo e o objeto."

Desta forma, a questão da nulidade deve ser a tônica do julgamento, uma vez que ausente a plenitude de substrato bastante para fazer incidir as normas de classificação fiscal.



Tomemos o exemplo trazido pela DRJ para conferir os fundamentos da decisão proferida, que assim analisou a prova elaborada pela Fiscalização:

Conforme mencionado no relatório integrante dos autos de infração, para identificar a correta classificação das mercadorias, o procedimento adotado pela fiscalização foi intimar o importador para “apresentar a classificação fiscal de cada um dos itens constantes em cada uma das faturas comerciais” (fls. 96), o que resultou na apresentação das listagens (planilhas) que relacionam de forma individualizada os diversos bens integrantes da usina: máquinas, aparelhos, equipamentos, partes, peças isoladas.

A propósito das folhas citadas no Relatório Final de Procedimento Fiscal, referentes às planilhas apresentadas que, segundo a fiscalização, continham erros de classificação (fls. 281-284 e fls. 288-292), as folhas iniciais desses intervalos não correspondem às planilhas, mas a uma tradução de fatura comercial e uma correspondência da empresa fiscalizada. Problema semelhante se verifica em relação aos números das folhas em que estariam anexadas as planilhas definitivas que foram ratificadas pela fiscalização, pois os autos de infração, ora fazem referência às fls. 291-296 (no auto de infração do IPI), ora às fls. 293-299 (no auto de infração do Imposto de Importação), ou ainda às fls. 293-298 (no Relatório Final de Procedimento Fiscal), de modo que havendo várias listagens juntadas ao processo, com base essas informações discordantes, não se sabe com certeza quais as listagens definitivas a que se refere a fiscalização. Compulsando o caderno processual, presume-se que as folhas correspondentes às planilhas definitivas apresentadas pelo importador, em que se baseou a fiscalização para classificar as mercadorias, são as de número 295-301.

Sem o propósito de aprofundar a questão para elucidar se os termos em que foi redigida a intimação teriam induzido realmente o importador ao alegado erro de classificar isoladamente partes e peças que, segundo sustenta, deveriam ser classificadas conjuntamente sob um mesmo código, o fato é que as planilhas seguiram estritamente a ordem veiculada na intimação, no sentido de classificar os itens correspondentes a cada uma das faturas comerciais. Esse procedimento levou à descrição e classificação de todos os bens de forma isolada, tal como descrito de modo individualizado nas respectivas faturas, inclusive com a discriminação de partes, peças, sobressalentes, acessórios, como por exemplo, válvulas, parafusos, porcas, conexões etc, sem haver sido demonstrada quais os critérios de classificação e regras gerais para interpretação do Sistema Harmonizado empregados.

No Relatório Final de Procedimento Fiscal consta que os dados das planilhas foram “checados e ratificados pela fiscalização”, tendo sido apurado o crédito tributário “com base nas classificações fiscais adequadas e fornecidas pelo contribuinte, como pode se verificar do Auto de Infração...”. Todavia, não se consegue identificar nas planilhas fornecidas pela empresa o código 8437.10.19, adotado no auto de infração, o qual, em verdade, inexistente na NCM, nem se sabe a que bens importados se refere, pois não foi apresentada justificativa no auto de



infração e não há nenhuma descrição das possíveis mercadorias que nele se pretendeu enquadrar. Observa-se, ademais, que a posição 8437 da NCM refere-se a “máquinas para limpeza, seleção ou peneiração de grãos ou de produtos hortícolas secos; máquinas e aparelhos para a indústria de moagem ou tratamento de cereais ou de produtos hortícolas secos, exceto dos tipos utilizados em fazendas”, o que, diante da ausência de motivação explícita que esclarece o uso de tal posição, se afigura incompatível com a natureza dos bens importados.

Percebe-se que o lançamento não faz a correta correlação dos fatos às normas jurídicas. Trata-se de sofisma que atribuiu à Recorrente a equivocada classificação fiscal de diversos equipamentos que, no entendimento da autoridade fiscal deveriam ter sido considerados isoladamente.

Ocorre que a própria fiscalização não consegue demonstrar como que as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e as próprias NESH suportam o entendimento da classificação isolada de cada item importado, fazendo referência à listagem do produtos importados.

Isso não basta. Vários dos produtos relacionados nas planilhas formam um equipamento desmontado e que deveria ser considerado como um equipamento montado, independente do “corpo único” pretendido pelo contribuinte, na forma da RGI 2ª do SH..

“REGRA 2

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.

b) QUALQUER REFERÊNCIA A UMA MATÉRIA EM DETERMINADA POSIÇÃO DIZ RESPEITO A ESSA MATÉRIA, QUER EM ESTADO PURO, QUER MISTURADA OU ASSOCIADA A OUTRAS MATÉRIAS. DA MESMO FORMA, QUALQUER REFERÊNCIA A OBRAS DE UMA MATÉRIA DETERMINADA ABRANGE AS OBRAS CONSTITUÍDAS INTEIRA OU PARCIALMENTE DESSA MATÉRIA. A CLASSIFICAÇÃO DESTES PRODUTOS MISTURADOS OU ARTIGOS COMPOSTOS EFETUA-SE CONFORME OS PRINCÍPIOS ENUNCIADOS NA REGRA 3.

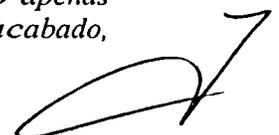
————— Fim da página 1 —————

RGI 2

NOTA EXPLICATIVA

REGRA 2 a)(Artigos incompletos ou inacabados)

1) A primeira parte da Regra 2 a) amplia o alcance das posições que mencionam um artigo determinado, de maneira a englobar não apenas o artigo completo mas também o artigo incompleto ou inacabado,



desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.

II) As disposições desta Regra aplicam-se aos esboços de artigos, exceto no caso em que estes são expressamente especificados em determinada posição. Consideram-se “esboços” os artigos não utilizáveis no estado em que se apresentam e que tenham aproximadamente a forma ou o perfil da peça ou do objeto acabado, não podendo ser utilizados, salvo em casos excepcionais, para outros fins que não sejam os de fabricação dessa peça ou desse objeto (por exemplo, os esboços de garrafas de plástico, que são produtos intermediários de forma tubular, fechados em uma extremidade e com a outra aberta e munida de uma rosca sobre a qual irá adaptar-se uma tampa roscada, devendo a parte abaixo da rosca ser transformada, posteriormente, para se obter a dimensão e forma desejadas).

Os produtos semimanufaturados que ainda não apresentam a forma essencial dos artigos acabados (como é, geralmente, o caso das barras, discos, tubos, etc.) não são considerados esboços.

III) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, a presente parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções.

IV) Vários casos de aplicação desta Regra são indicados nas Considerações Gerais de Seções ou de Capítulos (Seção XVI, Capítulos 61, 62, 86, 87 e 90, por exemplo).

REGRA 2 a)(Artigos apresentados desmontados ou por montar)

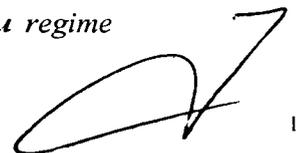
V) A segunda parte da Regra 2 a) classifica na mesma posição do artigo montado o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar; apresentam-se desta forma principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte.

VI) Esta Regra de classificação aplica-se, também, ao artigo incompleto ou inacabado apresentado desmontado ou por montar, desde que seja considerado como completo ou acabado em virtude das disposições da primeira parte desta Regra.

VII) Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebitagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.

Para este efeito, não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem. Todavia, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado.

Os elementos por montar de um artigo, em número superior ao necessário para montagem de um artigo completo, seguem seu regime próprio.



VIII) Casos de aplicação desta Regra são indicados nas Considerações Gerais de Seções ou de Capítulos (Seção XVI, Capítulos 44, 86, 87 e 89, por exemplo).

IX) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, a presente parte desta Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções."

Note-se que a relação existente entre qualquer um dos equipamentos elencados nas planilhas não é direta e automaticamente estabelecida com a classificação fiscal desse equipamento tomado de forma isolada, pois mesmo que desmontado o equipamento deve ser considerado como se montado fosse.

Ademais, a posição expedida pela Fazenda na Solução de Consulta COANA nº. 4, de 25 de fevereiro de 2002, define quais os produtos que estão inseridos no denominado Grupo Eletrogênio e não que os produtos importados devam ser classificados item a item. Nesse ponto, mantém-se as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

Mesmo que assim não fosse, se considerássemos que não pudesse ser aplicada a regra geral de interpretação 2ª, e, portanto, considerada válida a metodologia adotada pela autoridade fiscal, classificando-se um a um os itens importados, as informações relacionadas nas planilhas que amparam o lançamento seriam insuficientes para análise de cada uma das classificações adotadas pelo Fisco. Vejamos por exemplo o item "Transformador" relacionado sem qualquer descrição adicional em tais listas. A Codificação de Mercadorias contempla diversas qualidade de transformadores em diferentes subposições e diferentes alíquotas:

85.04 - TRANSFORMADORES ELÉTRICOS, CONVERSORES ELÉTRICOS ESTÁTICOS (RETIFICADORES, POR EXEMPLO), BOBINAS DE REATÂNCIA E DE AUTO-INDUÇÃO.

8504.10 - Reatores (balastros) para lâmpadas ou tubos de descargas*

8504.2 - Transformadores de dielétrico líquido:

8504.21 - - De potência não superior a 650kVA

8504.22 - - De potência superior a 650kVA mas não superior a 10.000kVA

8504.23 - - De potência superior a 10.000kVA

8504.3 - Outros transformadores:

8504.31 - - De potência não superior a 1kVA

8504.32 - - De potência superior a 1kVA mas não superior a 16kVA

————— *Fim da página 1624* —————

Seção XVI

85.04

8504.33 - - De potência superior a 16kVA mas não superior a 500kVA

8504.34 - - De potência superior a 500kVA

8504.40 - Conversores estáticos



8504.50 - *Outras bobinas de reatância e de auto-indução*
8504.90 - *Partes*

Assim, não há descrição bastante e suficiente para saber qual o transformador foi importado, o que importa cerceamento do direito de ampla defesa e contraditório, pela falta de indicação das características do transformador. Essa prática repete-se nos diversos itens relacionados.

Desta forma, não há base legal para que o auto de infração se sustente.

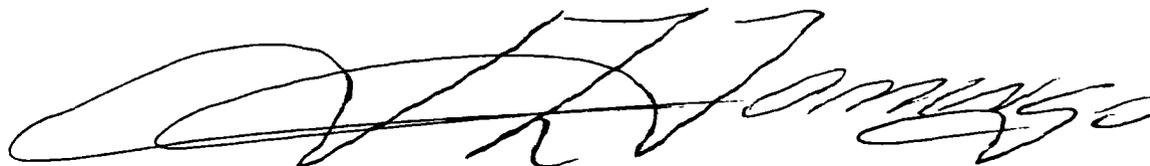
No que tange à qualificação da nulidade, ressalte-se que o art. 146 do CTN dispõe:

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

Desta forma, em que pese a decisão da DRJ- Campinas/SP de declarar a nulidade formal do auto de infração, em face do entendimento corrente que o erro de classificação fiscal importa nulidade material, tal decisão não trará qualquer mudança na relação jurídica anulada, em face da vedação contida no art. 146 do CTN para efetiva a mudança de critério jurídico utilizado no auto de infração, donde se conclui que, declarada a nulidade, estará a autoridade lançadora obrigada a atender aos limites do art. 146 do CTN.

Diante do exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2008



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Relator