



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

Processo n° 17747.000493/2009-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-006.415 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2019
Matéria IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 09/02/2009 a 05/03/2009

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. POSIÇÃO 9013 RESIDUAL. POSIÇÃO 8528. ESPECÍFICA.

O texto da posição 9013 tem caráter nitidamente residual, de forma que abriga somente os "dispositivos de cristais líquidos" que não tenham outra posição mais específica.

No caso, além de o produto não se tratar de mero dispositivo de cristal líquido, mas de um módulo integrado também por outros componentes, ele tem destinação específica aos monitores da posição 8528, conforme demonstra o laudo técnico, o que desloca a sua classificação para a posição 8529 ("Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28"), que é a mais específica.

ARTIGO 24 DA LINDB. APLICAÇÃO AO LANÇAMENTO DE TRIBUTOS ADUANEIROS. NÃO SUBSUNÇÃO.

Embora o lançamento de tributos aduaneiros tenha suas particularidades, inexistente ato administrativo no momento em que o importador classifica as mercadorias mediante a declaração na DI. Assim, não há espaço para a utilização do artigo 24 da LINDB, cujo *caput* expressamente determina que são as orientações gerais que guiam os *atos administrativos* que não poderão ser objeto de revisão em desfavor do contribuinte.

PIS. COFINS. IMPORTAÇÃO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 62, §2º, do RICARF.

Supremo Tribunal Federal, por meio do RE 559.937/RS, declarou a inconstitucionalidade da cobrança da Contribuição ao PIS-importação e da COFINS-importação sobre o ICMS e as próprias contribuições (artigo 7º da Lei n. 10.865/2004), o que leva à necessidade de cancelamento integral do

lançamento tributário sobre tais montantes, que indevidamente compuseram a base de cálculo das contribuições em questão. Aplicação do art. 62, §2º do RICARF.

EXCLUSÃO DE PENALIDADES E JUROS DE MORA. ART. 100, III DO CTN. PRÁTICA REITERADA. NÃO CONFIGURADA.

Pela categorização dada pelos incisos do art. 100 do CTN, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa" são tratadas no seu inciso II, e somente podem ser consideradas normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa, o que não é o caso de acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes, pelos Colegiados do CARF ou pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Também as Soluções de Consulta emitidas pelas Divisões Regionais da RFB não podem ser consideradas práticas reiteradas das autoridades administrativas, eis que não restou demonstrado nos autos a repetição habitual desse comportamento por parte das autoridades administrativas, nem tampouco a consciência sobre a obrigatoriedade desse comportamento.

O fato de terem sido desembaraçadas outras mercadorias importadas pela recorrente ou por outros contribuintes com a classificação fiscal pretendida não pode configurar uma "prática reiterada", seja porque, na hipótese dos despachos não selecionados para conferência aduaneira, não houve um pronunciamento da autoridade sobre a questão; seja porque, ainda que houvesse, esse não seria um juízo definitivo, em face da prerrogativa legal que tem a autoridade administrativa de efetuar o procedimento fiscal de revisão aduaneira.

Recurso provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, (i) em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo do PIS-importação e da COFINS-importação o valor do ICMS e das próprias Contribuições; (ii) em afastar a aplicação do art. 24 da LINDB no presente caso, suscitada pela Recorrente em tribuna. Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso (i) quanto à classificação fiscal das mercadorias. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz (relatora), que davam provimento ao recurso nesse ponto. Julgamento iniciado na sessão de março/2019, no qual estava ausente o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes e foi colhido o voto do Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado) quanto ao mérito de classificação fiscal (art. 58, §§4º e 5º do RICARF); (ii) quanto a aplicação do art. 100, III, do CTN para afastar a cobrança da multa, juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo dos tributos devidos. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz (relatora) que davam provimento ao recurso neste ponto. As Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Cynthia Elena de Campos acompanharam a relatora pelas conclusões, sendo que a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne apresentou interesse em declarar voto neste ponto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra e Marcos Antônio Borges (Suplente convocado). Ausente, na sessão de março, o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes sendo substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de São Paulo, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte sobre a cobrança de tributos (IPI; II; Contribuição ao PIS-importação e COFINS-importação), juros de mora e multa de ofício de 75%, consubstanciados no auto de infração em questão. Tal autuação versa, em apertada síntese, sobre divergência na classificação fiscal de mercadorias, que culminou no lançamento dos tributos e multa.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Contra a interessa foram lançados Imposto sobre a Importação II, Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, COFINS, PIS, juros de mora e multas por falta de recolhimento de II, de IPI, de COFINS e de PIS no prazo regulamentar, totalizando R\$ 927.098,20, tendo esses lançamentos ocorrido em função de a fiscalização entender como correta a NCM 8529.90.20 para os displays partes de monitores ou de televisores em razão de laudo técnico e das NESH Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

A importadora submeteu a despacho as mercadorias por ela descritas nas declarações de importação elencadas nos autos de infração lavrados pela fiscalização como “dispositivos de cristal líquido (LCD)”, classificando-as com a NCM 9013.80.10, relativa a dispositivos de cristais líquidos.

A interessada apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

- apresenta laudo técnico do Prof. Dr. Eduardo Moschim, da UNICAMP, no sentido de dirimir quaisquer dúvidas sobre os produtos importados.

- a classificação específica prevalece sobre a genérica.

- a maior especificidade deve ser analisada inicialmente ao nível de posição.
- a posição 9013, relativa a dispositivos de cristal líquido, é aplicável conforme aspectos técnicos analisados pela instituição perita.
- a única finalidade dos dispositivos de cristal líquido é a exibição de imagens.
- os dispositivos de cristal líquido podem ser aplicados em diversas finalidades.
- a NCM 9013.80.10 é a classificação adequada para os dispositivos de cristal líquido.
- não se alegue que os dispositivos de cristal líquido poderiam se classificar mais especificamente em outra posição que não a 9013.
- a seção XVI prevê que nela não se incluem os artefatos do Capítulo 90.
- houve equívoco na aplicação da Nota 2 da Seção XVI.
- existe decisão do Conselho de Contribuintes, atual CARF, classificando os dispositivos na NCM 9013.80.10.
- como havia soluções de consulta prevendo a NCM 9013.80.10 para os dispositivos de cristal líquido essa era a classificação a ser adotada.
- não são cabíveis as penalidades por ter respeitado as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, aplicando-se ao caso o inciso III e o parágrafo único do art. 100 do CTN.
- requer o cancelamento dos autos de infração.

Sobreveio então o Acórdão 1645.821, da 24ª Turma da DRJ/SP1, negando provimento à impugnação da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 09/02/2009 a 05/03/2009

Displays de cristal líquido.

Aplica-se a NCM 8529.90.20 quando forem partes de monitores ou de televisores.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls 607) a este Conselho, em que repisa os argumentos apresentados em sua impugnação. Insiste ser descabido o entendimento da autoridade fiscal, apresentando mais dois laudos que corroboram o quanto já constante naquele apresentado em sua impugnação (fls 354 a 376 e 403 a 416), acerca da classificação fiscal das mercadorias.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

A Contribuinte teve ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 30/04/2013, conforme informação de fls. 604 e apresentou em 29/05/2013 o recurso voluntário de fls. 607 e seguintes, conforme o artigo 33 do Decreto 70.235/72. Assim, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

1. Da classificação fiscal das mercadorias importadas

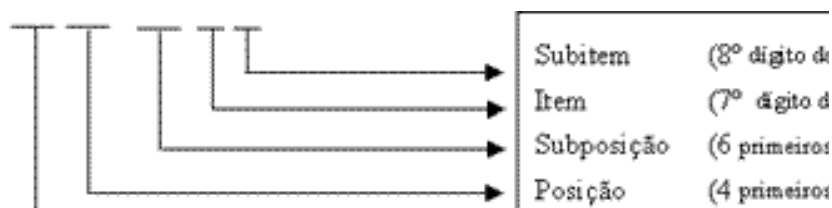
Pelo relato acima, de pronto constata-se que o tema fulcral da controvérsia cinge-se à correta classificação fiscal das mercadorias importadas.

Em síntese, a Recorrente e a Autoridade Fiscal divergem sobre a correta posição NCM/SH em que se enquadram os produtos objeto de importação, quais sejam dispositivos de cristal líquido (LCD) importados para compor displays completos de computadores.

Haja vista que a discussão dos presentes autos versa sobre a classificação fiscal de mercadorias, é válido tecer um breve esclarecimento a respeito da sistemática de classificação dos códigos na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) para que, em seguida, seja possível a aplicação das regras estabelecidas pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (“NESH”) acerca da forma utilizada para a classificação de mercadorias.

Pois bem. A sistemática de classificação dos códigos na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) obedece à seguinte estrutura:

00 00 00 0 0



No presente caso, a classificação no NCM/SH (Sistema Harmonizado) pretendida pela Recorrente é de dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente em outras posições (NCM 9013.80.10). Enquanto isso, a posição sustentada pela Fiscalização no auto de infração e ratificada pela DRJ é de que para tais importações a correta NCM seria 8529.90.20, entendendo os produtos como destinados para os displays de monitores ou de televisores. Vejamos abaixo os capítulos, posições, subposições, itens e subitens que tais número representam:

- **CLASSIFICAÇÃO 9013.80.10** (entendimento do contribuinte):

Capítulo 90: *Instrumentos e aparelhos de óptica, fotografia ou cinematografia, medida, controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios.*

Posição 13: *Dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente em outras posições; “lasers”, exceto diodos “laser”; outros aparelhos e instrumentos de óptica, não especificados nem compreendidos em outras posições do presente Capítulo.*

Subposição 80: Outros dispositivos, aparelhos e instrumentos

Item/subitem 10: Dispositivos de cristais líquidos (LCD)

- **CLASSIFICAÇÃO 8529.90.20** (entendimento fazendário):

Capítulo 85: *Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios.*

Posição 29 Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28.

Subposição 90: outras

Item/subitem 20: De aparelhos das posições 85.27 ou 85.28

No caso ora sob análise, a importação realizada, conforme documentação constante dos autos, especialmente os três laudos técnicos apresentados - do Professor Titular da Unicamp, Edson Moschim da (fls 403 a 416); do Instituto Nacional de Tecnologia (709 a 741); e dos Professores Antonio Carlos Seabra e Nilton Itiro Morimoto da Escola Politécnica da USP (fls 746 a 757) -, acoberta efetivamente dispositivos de cristais líquidos.

Na realidade, a própria autoridade fiscal e a decisão recorrida não infirmam tal fato, mas tomam-no como pressuposto.

Tampouco há dúvidas sobre as múltiplas possibilidade de aplicação do dispositivo. A prova técnica produzida nos autos demonstra isso, há medida que não é porque o dispositivo serve para determinados desktop que não possui outras funcionalidades. Os laudos provam que as mercadorias servem para qualquer equipamentos que utilize LCD tela plana.

A discussão se dá, isso sim, sobre a classificação fiscal de tais mercadorias (que abstratamente poderiam servir para inúmeras funções), haja vista o conteúdo do texto da Posição 9013 (adotada pelo contribuinte) que abrange os "dispositivos de cristais líquidos *que não constituam artigos compreendidos mais especificamente em outras posições*".

Apegando-se ao item 1 e a Nota 2 da Seção XVI e ao laudo pericial produzido no bojo da fiscalização - segundo o qual "com base nos subsídios apurados, posso afirmar que este produto se trata de um painel de cristal liquido LCD, customizado

especificamente para ser utilizado na montagem de monitores desktop coloridos de 17", para uso como unidade de saída de máquinas automáticas de processamento de dados" (fls 12) - a Fiscalização conclui que "a mercadoria constante da DI 09/0164741 - 6 é parte de um monitor "desktop" de 17", isto é, trata-se de um artefato destinado principalmente a uma máquina determinada compreendida na posição 8529".

Dessa forma, faz-se imperioso debruçar-nos sobre as regras de interpretação do Sistema Harmonizado, para dirimir a questão. São elas:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

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

REGRA 1

Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

REGRA 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.

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 mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

REGRA 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.

REGRA 4

As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

REGRA 5

Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

REGRA 6

A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição 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. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário. (grifei)

Disto já é possível confirmar o equívoco da classificação fiscal por parte da Autoridade Fiscal, que deveria ter classificado as mercadorias importadas de acordo com a RGI n. 3 (a), clara ao resolver casos como o presente. A posição 9013 adotada pela Recorrente observa justamente tal regra e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, como passo a explicar.

Mas antes, ressalto não ser cabível a argumentação da Recorrente no sentido de que a classificação fiscal deve ser feita com base no produto no momento de sua importação, e não conforme sua utilização futura. Ora, o Sistema Harmonizado, ao criar a nomenclatura, muitas vezes usou a lógica da destinação da mercadoria para guiar sua classificação fiscal. Veja-se, por exemplo, a classificação de pneumáticos, segundo sejam utilizados para automóveis de passageiros (Subposição 4011.10) ou para ônibus ou caminhões (4011.20). Ou seja, sendo a destinação do produto o critério adotado pela nomenclatura, é justamente ele que deve ser observado.

Contudo, a discussão não se esgota nesse ponto.

Isto porque a Posição 9013, que descreve o produto em questão ("dispositivos de cristais líquidos"), ressalva aqueles "que não constituam artigos compreendidos *mais especificamente* em outras posições".

Então o que deve esse Colegiado aferir é se o critério da *especificidade*, nos termos da Nomenclatura Comum, permite que a classificação seja deslocada da Posição 9013, a qual, repita-se, nominalmente coloca os "dispositivos de cristal líquidos" em sua abrangência, para outra posição, pois esta segunda seria mais específica do que tratar as mercadorias como "dispositivos de cristais líquidos".

Para a análise do critério da especificidade, acabamos já recaindo na Regra Geral de Interpretação (RGI) n. 3, pois, além das RGI n. 1 e 2 não dirimirem a questão,¹ de fato há dúvidas sobre a correta classificação das mercadorias sob apreço, tanto que a Administração Fiscal já se manifestou em mais de um sentido sobre o tema, tanto em soluções de consulta (e.g. Solução de Consulta n. 31, de 03 de maio de 2007- DIANA 10 e Solução de Consulta n. 37 de 17 de setembro de 2007 - DIANA 6) como em processos julgados por este Conselho (e.g. 11829.720034/2012-49, 12452.720187/2012-74 e 12452.720187/2012-74).

Pois bem. As Notas Explicativas da RGI n. 3 (a) estabelecem que:

REGRA 3 a)

III) O primeiro método de classificação é expresso pela Regra 3 a), em virtude da qual a posição mais específica deve prevalecer sobre as posições com um alcance mais geral.

*IV) Não é possível estabelecer princípios rigorosos que permitam determinar se uma posição é mais específica que uma outra em relação às mercadorias apresentadas; **pode-se, contudo, dizer de modo geral:***

a) que uma posição que designa nominalmente um artigo em particular é mais específica que uma posição que compreenda uma família de artigos: por exemplo, os aparelhos ou máquinas de barbear e as máquinas de tosquiador, com motor elétrico incorporado, classificam-se na posição 85.10 e não na 84.67 (ferramentas com motor elétrico incorporado, de uso manual)ou

¹ Nesse ponto, cumpre lembrar que o Acordo Internacional estabelece que as regras de interpretação devem ser utilizadas sucessivamente. Ou seja, somente se utiliza uma regra, após esgotadas as possibilidades de aplicação da regra imediatamente anterior.

na posição 85.09 (aparelhos eletromecânicos com motor elétrico incorporado, de uso doméstico).

b) que se deve considerar como mais específica a posição que identifique mais claramente, e com uma descrição mais precisa e completa, a mercadoria considerada.

Podem citar-se como exemplos deste último tipo de mercadorias:

1) os tapetes tufados de matérias têxteis reconhecíveis como próprios para automóveis devem ser classificados não como acessórios de automóveis da posição 87.08, mas na posição 57.03, onde se incluem mais especificamente.

2) os vidros de segurança que consistam em vidros temperados ou formados por folhas contracoladas, não encaixilhados, com formato apropriado, reconhecíveis para serem utilizados como pára-brisa de aviões, devem ser classificados não na posição 88.03, como partes dos aparelhos das posições 88.01 ou 88.02, mas na posição 70.07, onde se incluem mais especificamente.

Da leitura das citadas normas de interpretação, depreende-se que o critério da especificidade, para o Sistema Harmonizado, é baseado no seguinte: a classificação que contempla uma família de artigos não pode ser considerada mais específica do que a que contempla um artigo; outrossim, é mais específica a posição que identifique mais claramente, vale dizer, de forma precisa e completa, a mercadoria.

No presente caso, é fora de debate o fato de que a classificação pretendida pela autoridade Fiscal (Posição 8529), segundo o critério da especificidade constante tanto da Posição 9013 como da RGI n. 3 (a), privilegia um vasto conjunto de mercadorias, que compreende uma família de artigos para computadores e afins (das posições 8525 e 8528). Lembremos seu conteúdo: **Capítulo 85 Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes**; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, **aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens** e de som em televisão, e suas partes e acessórios; **Posição 29** Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28.

Também impossível contestar o fato de que a posição 8529, ao identificar as mercadorias a que faz referência, é menos clara, precisa e completa do que a Posição 9013, afinal, enquanto esta nominalmente trata dos dispositivo de cristais líquidos (inegavelmente a descrição técnica e jurídica que melhor caracteriza as mercadorias importadas pela Recorrente, segundo todos os elementos constantes nesses autos), aquela descreve um conjunto de vários elementos que podem fazer parte dos aparelhos das posições 85.25 a 85.28.

Conclui-se, então, que a classificação mais específica (dispositivo cristal líquido) prevalece sobre a mais geral (partes e peças de monitores), sendo correta a classificação adota pela Recorrente em suas importações.

Cumpra ainda realçar que o conteúdo da Nota 2 da Seção XVI na realidade convalida o raciocínio supra exposto e a classificação adotada pela Recorrente. Isto porque tal nota expressamente ressalva o quanto estabelecido pela Nota 1, a qual, por sua vez, determina que a Seção XVI (pretendida pela reclassificação fiscal do auto de infração) não compreende os artefatos do Capítulo 90 (adotado pela Recorrente). Tanto a autoridade lançadora quanto a DRJ não atentaram para a Nota 1 e para a citada ressalva do caput da Nota 2, passando

diretamente para o texto dos incisos dessa última e, por isso, acabaram por subverter a lógica dos dispositivos, a seguir transcritos:

SEÇÃO XVI

MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS

1.- A presente Seção não compreende:

a) as correias transportadoras ou de transmissão, de plásticos do Capítulo 39, as correias transportadoras ou de transmissão, de borracha vulcanizada (posição 40.10), bem como os artefatos para usos técnicos, de borracha vulcanizada não endurecida (posição 40.16);

b) os artefatos para usos técnicos, de couro natural ou reconstituído (posição 42.04) ou de peleteria (peles com pêlo) (posição 43.03);*

c) os carretéis, fusos, tubos, bobinas e suportes semelhantes, de qualquer matéria (por exemplo: Capítulos 39, 40, 44, 48 ou Seção XV);

d) os cartões perfurados para mecanismos “Jacquard” ou máquinas semelhantes (por exemplo: Capítulos 39 ou 48 ou Seção XV);

e) as correias transportadoras ou de transmissão, de matérias têxteis (posição 59.10), bem como os artefatos para usos técnicos, de matérias têxteis (posição 59.11);

f) as pedras preciosas ou semipreciosas e as pedras sintéticas ou reconstituídas, das posições 71.02 a 71.04, bem como as obras fabricadas inteiramente dessas matérias, da posição 71.16, exceto as safiras e diamantes, trabalhados, não montados, para agulhas de toca-discos (gira-discos) (posição 85.22);

g) as partes e acessórios de uso geral, na acepção da Nota 2 da Seção XV, de metais comuns (Seção XV), e os artefatos semelhantes de plásticos (Capítulo 39);

h) os tubos de perfuração (posição 73.04);

ij) as telas e correias, sem fim, de fios ou tiras metálicos (Seção XV);

k) os artefatos dos Capítulos 82 e 83;

l) os artefatos da Seção XVII;

m) os artefatos do Capítulo 90;

n) os relógios e aparelhos semelhantes (Capítulo 91);

o) as ferramentas intercambiáveis da posição 82.07 e as escovas que constituam elementos de máquinas (posição 96.03), bem como as ferramentas intercambiáveis semelhantes que se classificam de acordo com a matéria constitutiva da sua parte operante (por exemplo: Capítulos 40, 42, 43, 45, 59, posições 68.04, 69.09);

p) os artefatos do Capítulo 95;

q) as fitas de impressão para máquinas de escrever e fitas de impressão semelhantes, montadas ou não em bobinas ou em cartuchos (regime da matéria constitutiva, ou posição 96.12 se os produtos são tintados ou de outra forma preparados para imprimir).

Nota 2. Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artefatos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes: (...)

a) as partes que constituam artefatos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.85, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;

b) quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artefatos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;

c) as outras partes classificam-se nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38, conforme o caso, ou, não sendo possível tal classificação, nas posições 84.85 ou 85.48.

Por tudo quanto exposto, considero correta a classificação fiscal adotada pela Recorrente em suas importações, inexistindo fundamento para a cobrança perpetrada pelo auto de infração ora analisado.

Entretanto, sendo o entendimento do Colegiado em sentido diverso, passo à análise das demais questões apresentadas pela Recorrente, tanto em seu recurso voluntário como na tribuna durante sustentação oral.

2. Da aplicação do artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

As alterações trazidas pela Lei n. 13.655, de 25 de abril de 2018, à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro ("LINDB", antigamente tratada como Lei de

Introdução ao Código Civil), vem reverberando na esfera tributária, especialmente na sua aplicação por este Conselho.

De fato, são diversas as manifestações² no sentido de que o processo administrativo fiscal federal deve observar a novel legislação, mais especificamente o artigo 24 da LINDB, de forma a concretizar a proteção da confiança dos contribuintes nas manifestações exaradas pela Administração Tributária.

Vejamos a redação do dispositivo em comento:

*Art. 24. A **revisão**, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade **de ato**, contrato, ajuste, processo ou norma **administrativa cuja produção já se houver completado** levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.*

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.”

Pela análise das decisões proferidas a esse respeito no CARF (e.g. Acórdãos 9202-006.996, 9202-007.145, 1301-003.284, 1401-003.017, 1401-002.292, 1402-003.605), ao meu sentir a tônica da discussão repousa na literalidade do dispositivo, ao falar em "de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado."

Falo em tônica porque diversos argumentos foram lançados no sentido de fundamentar a não aplicação do artigo 24 da LINDB em processos administrativos fiscais federais (como exposição de motivos mencionar que a aplicação da lei seja restrita a órgãos de controle de atos administrativos; a necessidade de lei complementar; a irretroatividade da norma), mas nenhum, ao meu sentir, é tão intransponível quanto a textualidade do *caput* do artigo 24 da LINDB.

Explico, já adentrando no caso concreto.

A Recorrente afirma que teria seguido orientações gerais da Administração ao classificar as mercadorias na NCM 9013.80.10 e, por isso, não seria cabível a revisão desse

² Cito: SUNDFELD, Carlos Ari. Uma lei geral inovadora para o direito público. Jota, disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/controle-publico/uma-lei-geral-inovadora-para-o-direitopublico-31102017>. Acesso em 17/04/2019;
CHIAVASSA, Tércio; PAIVA, Mariana Monte Alegre de & BOMFIM, Tatiana. A relevância das novas regras da LINDB para o Direito Tributário, Migalhas, disponível em <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI281171,51045-A+relevancia+das+novas+regras+da+LINBD+para+o+Direito+Tributario>. Acesso em 19/04/2019;
PISCITELLI, Tathiane. Aplicação da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro no Carf, Valor Econômico, edição de 24 ago. 2018, disponível em <https://www.valor.com.br/legislacao/fiodameada/5765541/aplicacao-da-lei-de-introducao-normas-do-direito-brasileiro-no-carf>. Acesso 17/04/2019;
LEAL, Hugo Barreto Sodré. A proteção do contribuinte contra as reviravoltas na jurisprudência do Carf, Consultor Jurídico, 31 ago. 2018, disponível em https://www.conjur.com.br/2018-ago-31/hugo-leal-protecaocontribuinte-reviravoltas-carf?utm_source=dlvr.it&utm_medium=facebook. Acesso em 17/04/2019;

critério jurídico para a cobrança dos tributos e consectários legais, exigidos por meio do presente auto de infração.

Embora a LINDB apresente uma série de dispositivos preciosos para o direito público, tendo em vista principalmente a segurança jurídica que deve reinar nessa seara - muitos dos quais implicando em normativas importantes inclusive para o processo administrativo fiscal (e.g. artigo 30) -,³ o citado artigo 24 não possui o alcance almejado pela Recorrente.

Com isso não se diz que o CARF não se submeteria à LINDB. Afinal, isso seria um verdadeiro um despautério, tendo em vista a amplitude de suas normas, ali postas como verdadeiras pedras fundamentais do direito como um todo (vide, por exemplo a regência da lei no tempo, pelo seu artigo 6º)⁴. Diz-se, isto sim, que o artigo 24 não resolve o presente caso concreto.

Isto porque seu texto fala em "ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa". Ou seja, para o que nos afeta na esfera do contencioso administrativo fiscal, são as *orientações gerais* que guiaram os *atos administrativos* que não poderão ser objeto de *revisão* em desfavor do contribuinte.

Neste ponto cumpre realçar que a expressão "ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa" aparece diversas passagens da LINDB, restando claro, pela sua leitura conjunta, que o termo "administrativa" do artigo 24 não se refere só à "norma", mas sim qualifica todos os substantivos que o antecedem, como bem posto pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no Acórdão 1301-003.284.

Pois bem. No presente caso, o ato de classificar as mercadorias ocorreu no momento das declarações de importação, dando início ao despacho aduaneiro. Só posteriormente, em ato de conferência aduaneira, as referidas importações foram submetidas à conferência física e análise documental, nos termos da Instrução Normativa SRF 680/2006, por indício de erro de classificação fiscal. Finalizado tal procedimento, foi lavrado o auto de infração para a exigência dos tributos, multa e juros (cf. artigo 48, §§1º e 8º da IN 680/2006).

Disso percebemos que quem praticou o ato de classificar as mercadorias, tendo por base as orientações gerais da época foi a Contribuinte, no momento em que efetuou as declarações de importação, e não a Administração Pública. Por conseguinte, não se aplica o artigo 24 da LINDB, cujos dizeres preceituam que o *ato administrativo* não poderá ser objeto de revisão, caso verificadas as situações ali descritas.

É claro que os atos praticados pelos contribuintes (declarações, registros, etc) carregam o incontestável ônus de interpretar e aplicar a legislação tributária, o que será feito com base nos atos normativos expedidos pela Administração; bem como na jurisprudência pertinente ao tema, seja ela administrativa ou judicial. Também é verdade que por vezes tais atos dos particulares, possuem o condão de constituir o crédito tributário (vide Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça).⁵ Contudo, nada disso faz com que os atos dos particulares

³ Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.

Parágrafo único. Os instrumentos previstos no caput deste artigo terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam, até ulterior revisão.

⁴ Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

⁵ Súmula 436. "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco."

transmutem-se em atos administrativos, dentre os quais encontra-se o lançamento tributário (artigo 142 do CTN). Daí a conclusão pela inaplicabilidade do artigo 24 da LINDB.

Em outras palavras, o artigo 24 da LINDB determina que quando a Administração age em determinado sentido, tomando como base orientações gerais então vigentes, não pode posteriormente revisar sua atuação, caso tais orientações sejam alteradas, dando assim efetividade ao princípio da proibição de *venire contra factum proprium*.

Dessa forma, o dispositivo teve o condão de atribuir uma concretude louvável ao que já vinha estampado no artigo 2º, parágrafo único inciso XIII da Lei n. 9.784/99 (vedação de aplicação retroativa de nova interpretação nos processos administrativos). Porém, como visto, sem especificamente alcançar casos como o *sub judice*.

Temos ainda mais certeza na constatação de que os atos dos particulares que antecedem o lançamento por homologação ficam de fora da garantia estabelecida pelo artigo 24 da LINDB quando lembramos que sua redação fala em ato *cuja produção já se houver completado*. Sem dúvida que, muito embora as declarações emitidas pelos contribuintes iniciem o "auto-lançamento" - como também costuma-se nomear o lançamento por homologação -, elas somente o iniciam, mas não o completam. O pagamento antecipado da exação tributária, por sua vez, extingue o crédito *sob condição resolutoria da ulterior homologação ao lançamento* (artigo 150, §1º do CTN). Assim, a completude do "auto-lançamento" só ocorrerá pela homologação do Fisco, expressa ou tacitamente. Aí sim teremos a presença do agente público competente intervindo no procedimento, quando então poderemos falar em *ato administrativo cuja produção já houver se completado*, como exige o artigo 24 da LINDB.

Neste ponto lembremos que os atos administrativos são aqueles praticados pelos agentes públicos no exercício da atividade administrativa, que visa sempre o interesse público. Embora praticados pelos agentes, tais atos são imputados ao Estado e às entidades públicas da administração descentralizada.⁶ Disto é que decorre que um dos requisitos de validade do ato administrativo é o agente público competente, ao lado da forma; finalidade; motivo; e objeto.

Saliento que embora o lançamento de tributos aduaneiros tenha suas particularidades - uma vez que o lançamento "é uma das consequências no bojo de um procedimento fiscal maior, que visa não só determinar e exigir tributos devidos, mas sim propiciar a efetivação da operação de comércio exterior: importar ou exportar bens", tendo como fases o processamento da declaração, conferência aduaneira, desembaraço aduaneiro e revisão aduaneira -⁷, não há dúvidas de que inexistente ato administrativo no momento em que o importador classifica as mercadorias mediante a declaração na DI. Assim, as considerações acima alcançadas a respeito do auto-lançamento aqui aplicam-se em sua integralidade, de modo que tampouco há espaço para a utilização do artigo 24 da LINDB, como pretende a Recorrente.

Finalmente, não se poderia deixar de colocar que a tentativa de aplicar a lei para casos em que os limites da linguagem impedem determinada interpretação, isto sim

⁶ CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. Motivo e motivação do ato administrativo, São Paulo: RT – Revista dos Tribunais, 1979, p. 57.

⁷ MACHADO, Corinto Oliveira. A modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento tributário aduaneiro. in PEIXOTO, Marcello Magalhães et alii (coords). Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF, p. 100.

acarreta em mais insegurança jurídica. Não é possível, sob o azo de trazer segurança às relações entre Administração e administrado, que é justamente um dos escopos da LINDB, pretender utilizá-la para casos em que não é possível efetuar uma subsunção do fato à norma.

Dessa forma, afasto a aplicação do artigo 24 da LINDB *in casu*, mantendo a exigência dos tributos incidentes sobre as operações de importação.

3. Exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição do PIS-importação e da COFINS-importação

O Supremo Tribunal Federal, por meio do RE 559.937/RS,⁸ declarou a inconstitucionalidade da cobrança da Contribuição ao PIS-importação e da COFINS-importação sobre o ICMS e as próprias contribuições (artigo 7º da Lei n. 10.865/2004), o que leva à necessidade de cancelamento integral do lançamento tributário sobre tais montantes, que indevidamente compuseram a base de cálculo das contribuições em questão.

Pois bem. Tendo sido decidida a questão em sede de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, torna-se imperioso o seu acatamento por este Conselho, nos moldes do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, o qual prescreve a necessidade de reprodução, pelos Conselheiros, das decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática da repercussão geral:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria

8

EMENTA Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. 1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação. 2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes. 3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que dessem as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF. 4 Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. 7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos. 8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial. 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Nesse sentido, é de se reconhecer o direito da Recorrente à cobrança da Contribuição ao PIS-importação e da COFINS-importação unicamente sobre o valor aduaneiro, sendo excluídas da base de cálculo o valor do ICMS e das próprias Contribuições, como vem fazendo a jurisprudência deste Conselho (e.g. Acórdão 3401-003.111).

4. Da exclusão das penalidades e juros (artigo 100 do CTN)

Por fim, a Recorrente alega que não são cabíveis as penalidades por ter respeitado as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, aplicando-se ao caso o inciso III e o parágrafo único do art. 100 do CTN, a seguir transcrito:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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

Aqui cumpre inicialmente ao colegiado avaliar se existe, de fato, prática reiterada da Administração, apta a assegurar a legítima expectativa da Recorrente acerca da classificação fiscal das mercadorias sob a NCM 9013.80.10.

Para tanto, utilizo as considerações tecidas pelo Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira no Acórdão 3401003.252, no qual a ora Recorrente também configurava como parte:

Com relação à “prática reiterada” do inciso III, a dúvida que surge é a partir de quando determinado costume administrativo poderá ser considerado uma “prática reiterada”.

Quantas vezes ou por quanto tempo determinado costume deverá ser praticado para que possa ser entendido como uma “prática reiterada” para fins de aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN?

Esse ponto é examinado por Hugo de Brito Machado, que afirma: “O Código Tributário Nacional não estabelece qualquer

critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada reiteradamente pela autoridade administrativa, devendo-se, todavia, entender como tal uma prática repetida, renovada. Basta que tenha sido adotada duas vezes, pelo menos, para que se considere reiterada”

Realmente o CTN foi omissivo na fixação de tal critério, porém a adoção do critério citado não resolve a generalidade dos casos, pois, no meu entender, nem sempre, será possível se afirmar que a adoção de determinada prática por, pelo menos, duas vezes, é suficiente para caracterizá-la como reiterada.

Para compreensão do conteúdo e alcance dessa norma, oportunas as lições de Miguel Reale: “Torna-se costume jurídico, porém, tão-somente quando confluem dois elementos fundamentais: um é a repetição habitual de um comportamento durante certo período de tempo; o outro é a consciência social da obrigatoriedade desse comportamento. O primeiro desses elementos é dito objetivo. Porquanto diz respeito à repetição de um comportamento de maneira habitual; o segundo elemento é chamado subjetivo, visto como está ligado à atitude espiritual dos homens, considerando tal conduta como necessária ou conveniente ao interesse social. (...) Não basta a repetição material do ato, porque é essencial que seja marcada pela convicção da juridicidade do comportamento. De maneira mais objetiva poderíamos dizer que um costume adquire a qualidade de costume jurídico quando passa a se referir intencionalmente a valores do Direito, tanto para realizar um valor positivo, considerado de interesse social, como para impedir a ocorrência de um valor negativo, um desvalor” (grifos nossos)

Portanto, a meu ver, uma prática será considerada reiterada, para fins do disposto no artigo 100, inciso III, do CTN, quando se configurar como uma repetição, de maneira habitual, durante certo período de tempo, de um comportamento observado pelas autoridades administrativas, sendo necessário ainda que esse comportamento repetido leve o contribuinte a crer que aquele é o entendimento das autoridades administrativas sobre a matéria.

Por sua vez, o parágrafo único do artigo 100, do CTN, prevê a exclusão da “imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”, quando o contribuinte tiver observado as normas complementares ali descritas.

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, a exclusão de agravações decorre do princípio nemo potest venire contra factum proprium, pois “se a própria administração baixa atos normativos, adota uma prática reiterada ou subscreve com outro fisco um convênio, não pode punir ou onerar alguém por ter seguido as instruções ou orientação, ainda que o Fisco as venha repudiar”

Nesse caso, “os contribuintes que observarem as normas complementares ali discriminadas estão a salvo da penalidade, bem assim da cobrança de juros e da correção monetária”. (grifos nossos)

No presente caso, a Recorrente defende-se alegando que as autoridades fiscais teriam reiteradamente concordado com a classificação fiscal por ela adotada, por três razões: *i)* ocorreu o desembaraço dos produtos importados pela NCM 9013.80.10, validando tacitamente o critério de classificação fiscal que vinha sendo utilizado; *ii)* existiam soluções de consulta que corroboravam a utilização da NCM 9013.80.10 para os produtos em questão (Soluções de Consulta n. 37/2007 - SRRF/6ª RE/Diana; n. 98/1999 - SRRF/8ª RE/Diana; n. 443/1997 - SRRF/8ª RE/Diana; e n. 31/2007 - SRRF/10ª RE/DIANA); *iii)* a Recorrente possuía decisão irrecorrível do CARF em seu favor, com relação à classificação fiscal dos mesmos produtos.

De todas as informações que constam nos autos, especialmente aquelas utilizadas pela Fiscalização para motivar o lançamento (fls 12 e seguintes), uma coisa é certa: não existia um entendimento consolidado na Administração Tributária a respeito da classificação fiscal das mercadorias sob apreço. As mercadorias eram desembaraçadas tanto na NCM 9013.80.10, como sob o código 8529.90.20 (conforme constou, inclusive, nas razões de decidir do supra citado Acórdão 3401003.252;⁹ além de outros Processos avaliados pelo CARF sobre o mesmíssimo tema, como os Acórdãos 3401-003.111 e 3201-002.026). Ademais, soluções de consulta durante anos foram expedidas em sentidos opostos, sendo esse, inclusive, pressuposto da Fiscalização, que combateu aquelas manifestações fazendárias favoráveis à classificação fiscal adotada pela Recorrente aos expor suas razões no Relatório Fiscal. Veja-se (fls 17):

Um dos argumentos largamente empregado para manter-se a classificação na posição 9013 reside na falsa polêmica da divergência de interpretação que o caso abriga, ate mesmo dentro da RFB, e, para ilustrar o argumento, sitam-se [sic] algumas soluções de consulta do órgão, como por exemplo, a solução de consulta número 37/2007 - SRRF/6 a RE/Diana, a 98/1999 - SRRF/8a RE/Diana, a 443/1997 - SRRF/8a RE/Diana e a 31/2007 - SRRF/10a RE/Diana, ver anexo C1, que classificam os painéis de LCD na posição 9013. Observe-se em primeira questão que as Soluções de Consulta da 8a RE são antigas e divergem bastante da postura atual da própria 8ª região que, por uma larga quantidade de decisões posteriores e bem recentes, afasta-se da posição 9013, classificando as mercadorias em outras posições em função de sua especificidade. Quanto as duas decisões restantes, da 6ª e da 10ª regiões, provavelmente, apega-se a exclusividade e esquece-se da principal destinado do artefato, não é porque a mercadoria sirva para uma ou mais aplicações que ela deixa de ser específica.

⁹ "Apesar de não implicarem necessariamente um lançamento fiscal, atos praticados no despacho aduaneiro, nas fases de conferência e despacho aduaneiro, em tese, podem ser reconhecidos como uma "prática reiteradamente observada", pois "não importa que a conferência aduaneira consista em exame sujeito à revisão. O certo é que nessa oportunidade se verifica a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado. O fato de sujeitar-se o despacho aduaneiro à revisão, não lhe retira a natureza de ato administrativo fiscal". Ocorre que, no período do lançamento, de 2007 a 2010, as autoridades fiscais não apenas desembaraçaram produtos importados pela Recorrente no código 9013.80.10, como também desembaraçaram produtos importados pela Recorrente no código 8529.9020, aliás, em montante muito superior ao que é objeto do lançamento, como se verifica às fls. 25 dos autos, no relatório fiscal que faz parte do Auto de Infração."

Nesta questão de quando é 9013 e de quando não é, temos duas soluções de consulta da 8ª região fiscal que são didáticas. Trata-se das soluções 45 e 56 de 2008- SRRF/8a RE/Diana, ver anexo C2, que em suas folhas 4 apresentam fotos dos dois casos, de quando é 9013, solução 53, e de quando se afasta desta posição por ser mais específica, solução 45.

Diante deste cenário de incertezas, ganha extrema importância o julgamento do Processo Administrativo n. 10860.000559/2005-86 (Acórdão n. 303-333.326, publicado em 24/07/2007) no qual configurou como parte a ora Recorrente. Nesta oportunidade, prevaleceu o entendimento de que deve ser aplicado o critério da posição mais específica para os dispositivos de cristais líquidos, classificando os produtos sob o Código 9013.80.10. Transcrevo a seguir trecho do voto condutor do Acórdão:

Da leitura dessa nota, resta evidente que a solução da lide é um típico caso de sua aplicação, pois a mercadoria a ser classificada é um artefato da posição 90.13 ou da posição 84.73. Logo, é na posição específica que deve ser classificado, “quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem”. Ademais, a Regra Geral 3.a determina: “A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas”. Ora, entre “parte e acessórios (...) destinados às máquinas e aparelhos (...)” e “dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente em outras posições; (...)”, a segunda alternativa é a eleita tanto pela Nota 2.a do Capítulo 90 quanto pela Regra 3.a, visto que é específica para a mercadoria, ao revés da primeira [partes e acessórios], explicitamente excluída pela Nota 2.a do Capítulo 90.

Pintamos então o quadro em que se encontrava a contribuinte: no meio da incerteza generalizada sobre o entendimento da Fiscalização sobre a correta classificação fiscal das mercadorias importadas, em 2007 foi proferida decisão pela Câmara Superior do CARF, em seu nome, ratificando a utilização do Código 9013.80.10.

Então pergunta-se: o que esperar da Recorrente que não seguir o entendimento firmado por este Conselho no Processo Administrativo n. 10860.000559/2005-86 (lembre-se, publicado em 2007, para importações realizadas em 2009)? Parece que não existe outra resposta que não classificar as mercadorias no Código 9013.80.10. Afinal, foi justamente essa decisão administrativa que criou o elemento subjetivo do costume jurídico, pois fez com que a Recorrente acreditasse que estava agindo conforme a lei.

Pois bem. É relevantíssimo recordar que aqui se discute somente a penalidade do contribuinte (e não a exigência dos tributos em si), a qual, como se sabe, é sanção pelo ilícito de descumprir a lei.

Dentre as interpretações possíveis, aquela firmada no Processo Administrativo n. 10860.000559/2005-86 era de fato a que fazia com que a Recorrente agisse dentro da legalidade, afinal, agia segundo a coisa julgada administrativa. Agir dentro da lei, ressalte-se, é o fundamento do artigo 100 do Código Tributário Nacional, ao expressamente atribuir valor às normas complementares da legislação tributária - em termos de proteção da confiança, intrínseca ao conceito de segurança jurídica -, uma vez que seu texto impõe o afastamento da lógica básica de aplicação das normas sancionatórias, na hipótese de o contribuinte ter observado um ato normativo complementar, ou seja, a lei em sentido amplo.

Não é à toa que Rubens Gomes de Sousa, consignou que o dispositivo “atende a uma evidente razão de equidade, contribuindo para consolidar e melhorar as relações entre o fisco e o contribuinte.”¹⁰

Assim, muito embora no presente caso não se possa falar em "atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas" (artigo 100, inciso I do CTN), já que aí não se inserem as soluções de consulta que eram favoráveis à Contribuinte época dos fatos,¹¹ é impossível negar que *no específico caso concreto aqui tratado* a Recorrente agiu conforme a lei ao seguir a orientação firmada no Acórdão n. 303-333.326 e, por isso, não merece ser penalizada.

Não se pretende, com isso, dar efeito ao artigo 100, inciso II do CTN, uma vez que não existe lei dando eficácia normativa às decisões do CARF em casos como o presente (vide discussão acima, a respeito do artigo 24 da LINDB).

Pretende-se, isto sim, dar cumprimento a outras normas do sistema jurídico, bem como aos princípios da proteção da confiança¹² e da proibição de *venire contra factum proprium*.

Sobre esse último, colaciono abaixo a ementa do Acórdão 9303-01.355, de 02 de fevereiro de 2011, tratando de situação rigorosamente igual à presente:

Ementa(s)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 14/01/1998, 17/12/1999

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONTRIBUINTE.
ENTENDIMENTO FIXADO PELA PRÓPRIA FISCALIZAÇÃO
EM OUTRO AUTO DE INFRAÇÃO. INCIDÊNCIA DO ARTIGO
100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. PROIBIÇÃO DO VENIRE
CONTRA FACTUM PROPRIUM.*

¹⁰ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro: 1954, p. 169.

¹¹ As soluções de consulta são atos administrativos dotados de repercussão pública vez devem ser proferidos em conformidade com o procedimento legal ditado pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430/96 e nos artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235/72 e suas conclusões devem ser publicadas na imprensa oficial (art. 48, §4º, Lei n.º 9.430/96).

¹² Trata-se da proteção da confiança contra a mudança administrativa, garantidora da justa expectativa do cidadão nas regras emanadas pela Administração Pública, permitindo que o contribuinte não se submeta ao novo entendimento abraçado pelo Poder Público, pois, de boa-fé, contou com aquele anteriormente vigente e que lhe era mais benéfico.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, "o princípio da proteção da confiança do contribuinte, construído principalmente pelo Tribunal Constitucional da Alemanha, aproxima-se do princípio da boa-fé e, como este, ingressa no direito administrativo e no direito tributário mas é indefinível. Em linhas gerais significa que o Estado deve respeitar a segurança dos direitos fundamentais do contribuinte, agindo segundo a moralidade e a equidade. Aparece amalgamado aos princípios da legalidade, irretroatividade e proibição da analogia. Mas também se consubstancia em inúmeros subprincípios e normas de proteção da expectativa do contribuinte, e em Deveres da Administração, como sejam: irrevisibilidade do lançamento por erro de direito ou de valoração de fato, inalterabilidade de critério jurídico do lançamento e da resposta à consulta, irrevogabilidade das isenções condicionadas a encargo do beneficiário, dever de assistência ao contribuinte e exclusão ou limitação de multas"

(O princípio da confiança do contribuinte. Revista Fórum de Direito Tributário 6:9, 2003)

Não procede a autuação, com base em errônea classificação fiscal de produto importado pelo contribuinte, quando esta classificação se baseia em entendimento fixado pela própria fiscalização em outra autuação, relativa ao mesmo produto. Incidência do princípio da proibição do "venire contra factum proprium", que veda que as partes, numa da relação jurídica, adote comportamentos contraditórios.

Recurso Especial do Procurador Negado

Com relação ao direito posto, temos que a interpretação fixada no supracitado Acórdão 9303-01.355, está em harmonia com o que preconiza o artigo 2º, parágrafo único, inciso VI da Lei n. 9.784/99, afirmando que "nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público."

Outrossim, o artigo 101, inciso I do Decreto 37/66 especificamente acoberta o direito da Contribuinte de não arcar com a pena por descumprimento da lei, quando sua conduta tenha se baseado em decisão irrecorrível de última instância administrativa. *In verbis*:

Art.101 - Não será aplicada penalidade - enquanto prevalecer o entendimento - a quem proceder ou pagar o imposto:

I - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não;

II - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte;

III - de acordo com interpretação fiscal constante de circular, instrução, portaria, ordem de serviço e outros atos interpretativos baixados pela autoridade fazendária competente.

Haja vista que a lei preconiza que as penalidades somente podem ser afastadas "enquanto prevalecer o entendimento" da "decisão irrecorrível de última instância administrativa", ressalto que, em pesquisa no sítio eletrônico do CARF, não foi possível encontrar nenhuma decisão até 2009 que apresentasse entendimento diverso daquele fixado no Acórdão 303-333.326, qual seja: as mercadorias importadas pela Recorrente classificam-se no Código NCM n. 9013.80.10.

Diante de destes elementos, *no presente caso*, fica de caracterizada a conduta reiterada da Administração pública sobre a classificação dos produtos no Código NCM n. 9013.80.10, pois, além de desembaraçar inúmeras mercadorias dessa forma, proferiu soluções de consulta (Soluções de Consulta n. 37/2007 - SRRF/6ª RE/Diana; n. 98/1999 - SRRF/8ª RE/Diana; n. 443/1997 - SRRF/8ª RE/Diana; e n. 31/2007 - SRRF/10ª RE/DIANA), e em processo administrativo fiscal da própria empresa, por decisão irrecorrível, proferiu decisão nesse sentido.

Sobre a caracterização da "conduta reiterada", assim vem decidindo este Tribunal Administrativo, conforme se depreende do seguinte trecho do Acórdão n. 3302-006.541, publicado em 25/02/2019:

No presente caso, de modo absolutamente sucinto, pode-se repisar os fatos que embasam a presente ação fiscal nos seguintes pontos:

a) Orientação do inspetor de SUAPE, a partir do PARCER TÉCNICO (IPT) n.º 8.202 solicitado pela Alfândega de Porto de Suape/PE, adotando o código NCM 6810.19.00;

b) Desembaraço de Declarações de Importação adotando o código NCM 6810.19.00, no Canal VERDE;

c) Decisão DRJ Processo 19647013825/2008-82 Laudo técnico solicitado pela DRJ - DRJ acata laudo, adotando o código NCM 6810.19.00;

d) Nota Coana/Cotac/Dinon n.º 2007/0319 determinando a adoção dos códigos 6907.90.00 e 6908.90.00 da NCM.

No presente caso, não houve a alteração do critério jurídico, pois a posição do órgão de cúpula (COANA) não estava consolidada, que só ocorreu a partir da publicação da Nota Coana/Cotac/Dinon n.º 2007/0319.

Contudo, os itens a), b) e c) propiciam o reconhecimento de prática reiterada da administração, o que implica na aplicação do inciso II [sic] do artigo 100 do Código Tributário Nacional, o que implica na exclusão da imposição de multa de ofício e da cobrança de juros de mora.

Importa frisar que o artigo 100, inciso III e do CTN requer que exista "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas" para proteger a confiança dos contribuintes. Não requer que tais práticas sejam uniformes. Não requer que inexistam condutas conflitantes entre si. Tampouco requer que todas as práticas emanem da mesma autoridade administrativa. Requer tão somente, a prática de condutas, repetidamente, durante um determinado período, de modo a criar expectativa legítima em favor do contribuinte, como ocorreu no presente caso.

Consequentemente, deve ser aplicado o artigo 100, inciso III e parágrafo único do CTN, excluindo a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Dispositivo

Dessarte, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, vez que a classificação fiscal adotada pela Recorrente na DIs era correta. Porém, superado esse entendimento pelo Colegiado, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) excluir da base de cálculo da Contribuição ao PIS-importação e da COFINS-importação o valor do ICMS e das próprias Contribuições; ii) cancelar a cobrança da multa, dos juros de mora e da atualização do valor monetário da base de cálculo dos tributos devidos.

Thais De Laurentiis Galkowicz

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora designada

Na sessão de julgamento divergi parcialmente do voto da Ilustre Conselheira Relatora, no que fui acompanhada por outros conselheiros, restando este posicionamento vencedor pelo voto de qualidade, razão pela qual apresento abaixo minhas razões de decidir quanto à classificação fiscal das mercadorias e à (im)possibilidade de aplicação do art. 100, III, do CTN para afastar a cobrança da multa e de juros de mora.

No que concerne à classificação fiscal dos produtos importados, submetidos a despacho de importação pela ora recorrente nos meses de fevereiro e março de 2009, entende a fiscalização que o código NCM adequado seria **8529.90.20**, cuja alíquota do Imposto de Importação é de 12%, em vez de **9013.80.10**, como foi informado na Declaração de Importação pela interessada, com alíquota desse imposto de 0%.¹³

No auto de infração a reclassificação fiscal foi assim motivada pela fiscalização:

(...)

Quanto à posição 9013. da Nesh, extrai-se o seguinte contexto da posição 9013, item 1:

"... a presente posição compreende especialmente:

1) Os dispositivos de cristais líquidos, constituídos por uma camada de cristal líquido encerrada entre duas placas ou folhas de vidro ou de plástico, com ou sem condutores elétricos, em pega ou recortados em formas determinadas, e que não consistam em artefatos compreendidos mais especificamente em outras posições da Nomenclatura. ..."

Quanto a nota 2 da Seção XVI:

¹³ XVI - Máquinas e aparelhos, material elétrico, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios

85 - Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios

85.27 - Aparelhos receptores para radiodifusão, mesmo combinados num mesmo invólucro, com um aparelho de gravação ou de reprodução de som, ou com um relógio.

85.28 - Monitores e projetores, que não incorporem aparelho receptor de televisão; aparelhos receptores de televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor de radiodifusão ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som ou de imagens.

8529 - Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28.

8529.90 - Outras

8529.90.20 - De aparelhos das posições 85.27 ou 85.28

XVIII - Instrumentos e aparelhos de óptica, fotografia ou cinematografia, medida, controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; aparelhos de relojoaria; instrumentos musicais; suas partes e acessórios

90 - Instrumentos e aparelhos de óptica, fotografia ou cinematografia, medida, controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios

9013 - Dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente noutras posições; lasers, exceto diodos laser; outros aparelhos e instrumentos de óptica, não especificados nem compreendidos noutras posições do presente Capítulo.

9013.80 - Outros dispositivos, aparelhos e instrumentos

9013.80.10 - Dispositivos de cristais líquidos (LCD)

"2.- Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artefatos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:

a) as partes que constituam artefatos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;

b) quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas em uma mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artefatos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;" [negritos não são do original]

Pelo que se depreende das transcrições do item 1, da posição 9013, e da alínea "b", nota 2, da Seção XVI, ambas da Nesh, a classificação estaria perfeita desde que o artefato importado não seja compreendido mais especificamente em outras posições da Nomenclatura. Para dirimir tal questão, a da especificidade, a fiscalização pode, de acordo com o artigo 813 do decreto 6.759/09, lançar mão de perito técnico, devidamente credenciado, para emitir laudo pericial. Assim, convocado o engenheiro Sergio de Campos Gomes, foi emitido o laudo LO 090205 LG, anexo B1. Desse laudo, percebe-se pela descrição do perito que se trata de algo mais que um simples dispositivo de cristal líquido, como declarado. Há no dispositivo um CI (Circuito Integrado), modelo TL2299ML da LG Philips LCD, e diversos componentes passivos e ativos dispostos em uma PCI (Placa de Circuito Impresso). Nos quesitos para confecção do laudo, o perito foi instado a declarar o emprego da mercadoria em análise, que respondeu da seguinte forma:

"Com base nos subsídios apurados, posso afirmar que este produto se trata de um painel de cristal líquido "LCD", customizado especificamente para ser utilizado na montagem de monitores desktop coloridos de 17", para uso como unidade de saída de máquinas automáticas de processamento de dados."

Assim, consubstanciado no laudo pericial lavrado para nosso caso em tela e valendo-me das notas explicativas do sistema harmonizado, posso afirmar que a mercadoria constante da DI 09/0164741 - 6 é parte de um monitor "desktop" de 17", isto é, trata-se de um artefato destinado principalmente a uma máquina determinada compreendida na posição 8529.

(...)

De outra parte, argumenta a recorrente que o código NCM adotado pela fiscalização autuante não seria o mais específico, eis que:

- a) A classificação fiscal deveria necessariamente ser feita com base no produto tal qual ele é importado e não conforme sua utilização futura;
- b) A classificação fiscal deveria ser feita conforme o texto da posição, sendo que a posição 9013 é a que descreve o produto e não a posição 8529 (RGI 1); e
- c) A classificação fiscal mais específica prevaleceria sobre a mais genérica e a classificação 9013 é mais específica para o produto em apreço (RGI 3).

O primeiro ponto já foi rechaçado pela Conselheira Relatora, que bem asseverou que "sendo a destinação do produto o critério adotado pela nomenclatura, é justamente ele que deve ser observado", inclusive no mesmo sentido já foi decidido por este Colegiado no Acórdão nº 3402-005.462, de 25 de julho de 2018, sob minha relatoria, em relação à classificação de pneumáticos novos de borracha para os quais um dos critérios de classificação também era a destinação do produto.

Com relação à Regra Geral de Interpretação (RGI nº 1), que orienta no sentido de que "a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo", a fiscalização nada mais fez do que observá-la, vez que o próprio texto da posição 9013, pretendida pela ora recorrente, indica claramente a sua natureza residual de acolher somente os dispositivos de cristais líquidos que "não constituam artigos compreendidos mais especificamente noutras posições".

Com efeito, no caso, na análise de qual seria o código NCM adequado para os produtos importados pela recorrente, primeiramente deve-se averiguar se não há uma outra posição mais específica para esses produtos, que foi exatamente o procedimento adotado pela fiscalização, que, com base em laudo pericial, chegou à conclusão de que se trataria de "um painel de cristal líquido "LCD", customizado especificamente para ser utilizado na montagem de monitores desktop coloridos de 17", para uso como unidade de saída de máquinas automáticas de processamento de dados", o que se encaixa, pela aplicação da RGI nº 1, no texto da posição 8529 ("Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28").

Esse entendimento é confirmado pela descrição da alínea "b", nota 2, da Seção XVI, acima transcrita, que disciplina o enquadramento das partes das máquinas, na hipótese dos autos, na posição específica 8529, que engloba as partes das máquinas da posição 8528 ("Monitores e projetores, que não incorporem aparelho receptor de televisão; aparelhos receptores de televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor de radiodifusão ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som ou de imagens").

Dessa forma, em observância aos próprios textos das posições 9013 e 8529, conforme a RGI nº 1, diante da localização de uma outra posição mais específica para os produtos importados pela recorrente (posição 8529), ficou descartada a classificação adotada pela recorrente na Declaração de Importação (posição 9013), razão pela qual não há qualquer irregularidade quanto à aplicação dessa Regra Geral de Interpretação pela fiscalização.

O argumento da recorrente de que, pela aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 3, a classificação 9013 seria mais específica para o produto também não procede.

Primeiramente há que se esclarecer à recorrente que, pela aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 1, as demais regras podem ser utilizadas "desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas", de forma que a eventual aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 3 jamais poderia sobrepor-se à própria determinação da RGI nº 1, no sentido de que "a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo".

No caso, concluiu o Engenheiro credenciado no laudo técnico que, em verdade, os produtos importados não poderiam ser descritos meramente como "dispositivos de cristais líquidos", eis que se apresentavam sob a forma de um módulo integrado que possuía outros elementos constitutivos, além do próprio dispositivo de cristal líquido, e possuíam destinação específica:

(...) os displays designados comercialmente como Displays de Cristal Líquido 17,1" widescreen (WXGA) do tipo TFT com 16,7 milhões de cores, modelo LM171WX3 são comercializados em duas versões distintas, identificadas com os sufixos A1 e C1, contudo, ambas apresentam os mesmos elementos constitutivos em sua configuração, ou seja: um dispositivo de cristal líquido (matriz TFT-LCD RGB com 1440 x 900 pixels), um conjunto de drives decodificadores para excitação de linhas (900 pixels) e colunas (1440 pixels), um sistema de iluminação traseira (backlight) que confere alto brilho a tela, um circuito temporizador com tecnologia (Low Voltage Differential Signaling - LVDS) para sincronismo horizontal e vertical dos sinais a serem exibidos na tela, um circuito de alimentação dos drives, cabos e elementos de conexão (...).

(...)

O display, modelo LM171WX3 versão A1 ou C1, está customizado em nível de Hardware **especificamente para a montagem de monitores desktop de 17.1"**, apresentando-se na forma de um módulo integrado, com diversos componentes elétricos, eletrônicos e estruturais, dentre eles, um dispositivo de cristal líquido.

(...)

Com base nos subsídios apurados, posso afirmar que este produto se trata de um painel de cristal líquido "LCD", customizado especificamente para ser utilizado na montagem de monitores desktop coloridos de 17", para uso como unidade de saída de máquinas automáticas de processamento de dados.

(...)

Como bem explicou o Engenheiro no início do Laudo, com base nas Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado, os denominados "displays de cristal líquido" podem se apresentar de diferentes maneiras, como simples dispositivos de cristal líquido (componentes) a serem incorporados a painéis, telas e displays de cristal líquido em processos produtivos; ou como componentes já incorporados a esses módulos (painéis, telas e displays) na condição de elemento constitutivo destinados a aplicações genéricas ou específicas, para a montagem de máquinas, aparelhos e equipamentos em geral. Nesse sentido, destaca as seguintes formas de apresentação de produtos dessa natureza:

1. Como um simples dispositivo de cristal líquido:

Neste caso, trata-se especificamente de um componente constituído de uma camada de cristal líquido encerrada entre duas placas ou folhas de vidro ou de plástico contracoladas, com ou sem condutores elétricos, em peça ou recortados em formas determinadas, que não constituem um subconjunto com características próprias, voltadas à sua funcionalidade, mais abrangentes que a de um simples dispositivo de cristal líquido "LCD";

2. Como painéis de cristal líquido:

Neste caso trata-se de um painel de cristal líquido de uso geral, destinado visualização de informações gráficas e alfanuméricas, que pode ser instalado em diferentes tipos de máquinas e equipamentos, geralmente constituído de dispositivos de cristal líquido associados a interfaces lógicas e gráficas do tipo "decoders", que propiciam o comando e controle das informações a serem exibidas na tela de cristal líquido com formatação adequada;

3. Como partes de máquinas e equipamentos:

Neste caso, trata-se de painéis, telas e displays de cristal líquido, customizadas para uma determinada aplicação em uma máquina ou equipamento. Como exemplo, pode-se citar: os displays e teclados desenvolvidos para telefones celulares e palm-tops que incorporem um dispositivo de cristal líquido "LCD"; as telas de computadores pessoais "telas de Notebooks", que incorporam um dispositivo de

crystal liquido "LCD"; as telas para monitores de vídeo que incorporam um dispositivo de cristal liquido "LCD".

Dessa forma, ao contrário do alegado pela recorrente, não é o caso de aplicação da orientação de que "a posição que designa nominalmente o artigo em particular é mais específica que uma posição que compreenda uma família de artigos", vez que, no caso, conforme descrito no laudo técnico, não estamos diante de um só artigo, mas de um produto importado que é constituído por um agrupamento de componentes, os quais, no entanto, tem uma destinação específica para "monitores desktop coloridos de 17", para uso como unidade de saída de máquinas automáticas de processamento de dados", daí seu enquadramento na posição 8529, como parte dos monitores da posição 8528.

Também não socorre a recorrente a ressalva constante na parte inicial da Nota 2 da Seção XVI, a respeito da situação enumeradas na Nota 1, alínea "m" dessa Seção ("1.- A presente Seção não compreende: (...) m) os artefatos do Capítulo 90"), vez que o que se exclui do enquadramento na Seção XVI e no Capítulo 85 são os artefatos que possam ser classificados no Capítulo 90, o que não é o caso.

Como dito acima neste Voto, o texto da própria posição 9013 ("Dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente noutras posições") somente abrigaria dispositivos de cristais líquidos que não tivessem posição mais específica em outro capítulo e, no caso, há posição mais específica no capítulo 85, tanto em relação à destinação do produto, como pelo fato de não se tratar de mero dispositivo de cristal líquido, mas de um conjunto de componentes, dentre eles, um dispositivo de cristal líquido.

Não assiste razão também à recorrente na alegação que "A característica de ser aplicável em diversos produtos exclui a classificação na posição 85.29", pois foi apurado no laudo técnico que o produto importado destina-se "**especificamente para a montagem de monitores desktop de 17.1**", apresentando-se na forma de um módulo integrado, com diversos componentes elétricos, eletrônicos e estruturais, dentre eles, um dispositivo de cristal liquido" [negrito do original], de forma que o enquadramento no código 8529.90.20 está em consonância com o disposto na Nota 2, "b" da Seção XVI.

Dessa forma, entendo que não cabe nenhuma reforma na decisão recorrida na parte que manteve a reclassificação dos produtos na NCM 8529.90.20.

No que diz respeito ao pleito da recorrente de aplicação do art. 100, III do CTN, melhor sorte não lhe assiste.

Pela própria categorização dada pelos incisos do art. 100 do CTN¹⁴, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa" são tratadas no seu inciso II, e somente podem ser consideradas normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa, o que não é o caso de acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes, pelos Colegiados do CARF ou pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, de forma que a decisão proferida no processo nº 10860.000559/2005-86 em nada vincula o presente

¹⁴ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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

juízo, no qual deve prevalecer o princípio da livre persuasão racional dos seus julgadores.

Também as três Soluções de Consulta mencionadas pela recorrente, proferidas pelas Dianas de algumas Regiões Fiscais da Receita Federal em face de outros consulentes não podem ser consideradas práticas reiteradas das autoridades administrativas, eis que não restou demonstrado nos autos a repetição habitual desse comportamento por parte das autoridades administrativas, nem tampouco a consciência sobre a obrigatoriedade desse comportamento. As três Soluções de Consulta tem aplicação restrita aos próprios consulentes que demonstrem que os produtos a serem classificados *in concreto* enquadram-se na descrição hipotética apontada na consulta antes formulada.

No mais, há que se esclarecer à recorrente que o desembaraço aduaneiro não significa homologação expressa do lançamento, eis que o instituto da Revisão Aduaneira, realizado após o desembaraço de importação, é procedimento fiscal legalmente previsto no art. 54 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/88, compatível com as disposições sobre o lançamento do CTN, em especial, seu art. 146, conforme análise efetuada por esta Relatora no voto condutor do Acórdão nº 3402-003.049 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 28 de abril de 2016, conforme trechos abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 04/09/2008, 02/09/2009, 13/11/2009, 02/09/2010, 30/03/2011, 06/12/2011

Ementa:

REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA.

Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos.

(...)

VOTO

(...)

A revisão aduaneira é, portanto, um **procedimento de fiscalização** que ocorre dentro do prazo decadencial dos tributos sobre o comércio exterior, como qualquer outro procedimento fiscal na área de tributos internos. A diferença é que, para os tributos sobre o comércio exterior, há um nome específico para esse procedimento, o qual, digamos, não foi muito feliz.

Nesse ponto, deve-se esclarecer que os conceitos de "revisão aduaneira" e de "revisão de ofício do lançamento" não se confundem. Não se pode afirmar, tampouco, que do procedimento fiscal de revisão aduaneira sempre resulta a revisão de ofício do lançamento.

Um primeiro ponto a se considerar é que, para que haja revisão de ofício de lançamento, deve ter havido necessariamente um **lançamento de ofício anterior**.

Como bem esclarece Moussallem, o art. 145 do CTN refere-se à possibilidade de alteração somente do lançamento de ofício, pois é neste em que há a notificação do sujeito passivo, não havendo sentido na sua aplicação na atividade realizada pelo

próprio contribuinte nos termos do art. 150 do CTN (lançamento por homologação), que, ademais, não pode ser considerada lançamento na adequada acepção do termo.

Também para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior.

Não se cogita, obviamente, a impossibilidade de o Fisco mudar os critérios jurídicos adotados pelo contribuinte na atividade prévia do sujeito passivo do lançamento por homologação.

(...)

No caso dos tributos incidentes sobre a importação, o ato de homologação expressa da atividade prévia do importador somente poderá ocorrer ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira, que traz o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador. Embora pudesse parecer o contrário à primeira vista, o ato de homologação expressa da atividade prévia do importador não pode ser efetuado na conferência aduaneira, com o desembaraço da mercadoria.

(...)

Ora, se há previsão na legislação de dois procedimentos fiscais subsequentes cronologicamente para a verificação da regularidade dos pagamentos efetuados pelo importador [*conferência e revisão aduaneira*], temos que, logicamente, o ato definitivo de homologação expressa da atividade do importador não pode ser decorrente do primeiro procedimento fiscal (conferência aduaneira), mas somente do último (revisão aduaneira).

A conferência aduaneira, quando houver, trata-se de verificação preliminar, eis que o Fisco sempre terá, **por determinação legal** (art. 54 do Decreto-lei nº 37/66), a prerrogativa de reexaminar a atividade do contribuinte em sede de revisão aduaneira.

(...)

Ademais, na hipótese em que não há conferência aduaneira no despacho de importação não há sequer manifestação da autoridade administrativa acerca da classificação fiscal informada pela contribuinte na Declaração de Importação. Por certo, não há que se falar em prática reiterada quando sequer houve pronunciamento sobre a matéria por parte da autoridade administrativa.

Dessa forma, o fato de terem sido desembaraçadas outras mercadorias importadas pela recorrente ou por outros contribuintes com a classificação fiscal pretendida não pode configurar uma "prática reiterada", seja porque, na hipótese dos despachos não selecionados para conferência aduaneira, não houve um pronunciamento da autoridade sobre a questão; seja porque, ainda que houvesse, esse não seria um juízo definitivo, em face da prerrogativa legal que tem a autoridade administrativa de efetuar o procedimento fiscal de revisão aduaneira.

Assim, entendo que as situações relatadas pela recorrente, mesmo consideradas conjuntamente, não caracterizam prática reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, devendo ser indeferido seu pleito de exclusão da multa e dos juros como base no art. 100, III do CTN.

Quanto ao art. 101, I do Decreto-lei nº 37/66, mencionado pela Conselheira Relatora, além de ele não ser compatível com o art. 100, II do CTN, entendo que não restou demonstrado nos autos que o entendimento veiculado pelo Acórdão 303-333.326 seria prevalente à época no Conselho de Contribuintes.

Assim, pelo exposto, no que concerne matéria divergente do posicionamento da Conselheira Relatora, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto à

classificação das mercadorias e à aplicação do art. 100, III, do CTN para afastar a cobrança da multa e juros de mora.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

Declaração de Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

A presente declaração de voto se refere, exclusivamente, ao tópico 4 do voto da I. Conselheira relatora, intitulado "*Exclusão das penalidades e juros (artigo 100 do CTN)*".

Como indicado no voto da I. Conselheira relatora, no presente caso a Recorrente estava amparada por decisão administrativa definitiva proferida em processo administrativo anterior (processo n.º 10860.000559/2005-86). No Acórdão n.º 303-33.326, proferido na sessão de 12/07/2006 e formalizado em 31/08/2006, os julgadores da Terceira Câmara do então Conselho de Contribuintes entenderam que os dispositivos de cristal líquido (LCD) não devem ser classificados na NCM 8473.30.99 (igualmente pretendido pela fiscalização no presente caso), sendo correto o enquadramento mais específico procedido pelo sujeito passivo na NCM n. 9013.80.10. Vejamos o exato teor daquela decisão:

No mérito, a lide é restrita à classificação da mercadoria, porquanto a sua identificação não é fato controvertido: são mostradores de cristal líquido (LCD), utilizados pela ora recorrente na montagem de monitores para microcomputadores.

Conforme relatado, a importadora classificava a mercadoria no código 8473.30.92 [7] da Tarifa Externa Comum (TEC); a exigência fiscal foi calculada com base no código 8473.30.99 [10]; e, na fase litigiosa, a importadora assevera acertada a classificação 9013.80.10 [11].

Por força da primeira Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado¹², os textos das posições 84.73 e 90.13 indicam que mostradores de cristal líquido (LCD) certamente são classificados em uma delas, senão vejamos:

84.73 PARTES E ACESSÓRIOS (EXCETO ESTOJOS, CAPAS E SEMELHANTES) RECONHECÍVEIS COMO EXCLUSIVA OU PRINCIPALMENTE DESTINADOS ÀS MÁQUINAS E APARELHOS DAS POSIÇÕES 84.69 A 84.72.

90.13 DISPOSITIVOS DE CRISTAIS LÍQUIDOS QUE NÃO CONSTITUAM ARTIGOS COMPREENDIDOS MAIS ESPECIFICAMENTE EM OUTRAS POSIÇÕES; [...].

Perante essas duas alternativas e na busca da correta classificação da mercadoria, busco subsídios na Nota 2 do Capítulo 90, *verbis*:

2. Ressalvadas as disposições da Nota 1 [...] ¹³, as partes e acessórios para máquinas, aparelhos, instrumentos ou outros artefatos do presente Capítulo, classificam-se de acordo com as seguintes regras:

a) as partes e acessórios que consistam em artefatos compreendidos em qualquer das posições do presente Capítulo ou dos Capítulos 84, 85 ou 91 (exceto os artefatos das posições 84.85, 85.48 ou 90.33) classificam-se nas respectivas posições, quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem;

b) quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina, instrumento ou aparelho determinados, ou a várias máquinas, instrumentos ou aparelhos, compreendidos numa mesma posição (mesmo nas posições 90.10, 90.13 ou 90.31), as partes e acessórios que não sejam os considerados na alínea "a" anterior, classificam-se na posição correspondente a essa ou a essas máquinas, instrumentos ou aparelhos;

c) as outras partes e acessórios classificam-se na posição 90.33.

Da leitura dessa nota, resta evidente que a solução da lide é um típico caso de sua aplicação, pois a mercadoria a ser classificada é um artefato da posição 90.13 ou da posição 84.73. Logo, é na posição específica que deve ser classificado, "quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem".

Ademais, a Regra Geral 3.a determina: "A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas".

Ora, entre "partes e acessórios [...] destinados às máquinas e aparelhos [...]" e "dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente em outras posições; [...]", a segunda alternativa é a eleita tanto pela Nota 2.a do Capítulo 90 quanto pela Regra Geral 3.a, visto que é específica para a mercadoria, ao revés da primeira [partes e acessórios], explicitamente excluída pela Nota 2.a do Capítulo 90.

Entendo, portanto, incorreta a classificação da mercadoria adotada pela Fazenda Nacional no código 8473.30.99 da Tarifa Externa Comum (TEC).

Observa-se, portanto, que o mesmo litígio posto sob apreciação da presente turma já foi encerrado definitivamente anteriormente por este Conselho, em processo anterior do sujeito passivo. A pretensão resistida apresentada pelo sujeito passivo foi quanto à

classificação fiscal das mercadorias dispositivos de cristal líquido (LCD), classificadas pelo sujeito passivo na NCM 9013.80.10, enquanto a fiscalização entendia pelo enquadramento na NCM 8473.30.99. Entendia o contribuinte que poderia manter a sua conduta, contrária ao entendimento fiscal que ensejou a lavratura de Auto de Infração.

E esse litígio foi definitivamente resolvido em sentido favorável ao sujeito passivo, por meio de decisão administrativa individual, entendendo que estava equivocada a classificação fiscal pretendida pela fiscalização e correta a classificação utilizada pelo contribuinte. Essa decisão individual definitiva, portanto, orientou a conduta do sujeito passivo, no sentido de continuar a classificar as mercadorias na NCM 9013.80.10, e da Administração, para aceitar aquela classificação como a correta.

Importante se atentar para o fato que a fiscalização não trouxe qualquer elemento jurídico modificativo em relação à decisão definitiva que amparou a conduta do sujeito passivo. Como se depreende do item 1 do voto da I. Relatora, o presente auto de infração se respalda em idêntica interpretação jurídica rechaçada pelo Conselho na decisão definitiva, para entender correta a classificação fiscal adotada pelo sujeito passivo. Tanto que precisou a relatora reiterar a mesma interpretação que havia prevalecido anteriormente: "*Conclui-se, então, que a classificação mais específica (dispositivo cristal líquido) prevalece sobre a mais geral (partes e peças de monitores), sendo correta a classificação adota pela Recorrente em suas importações.*"

A situação de fato (importação de telas de LCD) se repetiu ao longo do tempo, inexistindo uma alteração nas circunstâncias fáticas ou de direito da questão. Melhor: as características técnicas da mercadoria, que ensejaram o seu enquadramento na NCM 9013.80.10, não alteraram, sendo que os critérios jurídicos adotados pela fiscalização para enquadrar as mercadorias na NCM mais genérica foram os mesmos da fiscalização anterior (entender que a posição mais genérica prevalece sobre a mais específica).

Ora, o pronunciamento de mérito do Conselho de Contribuintes tornou-se definitivo na seara administrativa, sendo sua definitividade reconhecida de forma clara pelos art. 42 e 45 do Decreto n.º 70.235/72, que expressam:

" Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

(...)

Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio" (grifei)

Importante evidenciar que a decisão administrativa individual definitiva proferida em sentido favorável ao sujeito passivo não atinge, tão somente, o ato revisado, mas sim **questões de mérito que foram postas sob julgamento administrativo**, ou, nos termos adotados pelo legislador, **o litígio apreciado**.

Com efeito, a atividade de revisão realizada pelos julgadores administrativos não necessariamente se restringe ao ato administrativo que foi posto sobre revisão, podendo atingir, caso assim instigado pelo sujeito passivo, a própria relação jurídica tributária e os seus elementos, como ocorrido no caso sob análise.

Em conformidade com o art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), o Brasil admite o exercício da função jurisdicional por todos os poderes, por meio do processo administrativo e judicial, como meios de buscar a solução definitiva de litígios. Em outras palavras: quaisquer poderes do Estado podem ser invocados a resolver conflitos, litígios. Consoante consigna o dispositivo constitucional “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”.

A lide administrativa tributária é instaurada pelo sujeito passivo por meio das defesas legalmente previstas (impugnação ou manifestação de inconformidade na legislação federal), com a identificação de pretensões resistidas a serem solucionadas pela Administração Pública Tributária.¹⁵

Assim, a função jurisdicional não é uma atribuição exclusiva do Poder Judiciário, assim entendida como a função de resolução de conflitos, com o pronunciamento pelo Estado do direito aplicável ao caso concreto.¹⁶ O Poder Executivo igualmente exerce a função jurisdicional quando a lei lhes atribui competência para resolver conflitos suscitados por seus subordinados e fixar a interpretação das normas aplicáveis a uma situação concreta.

Diferentemente do que ocorre na seara do Poder Judiciário, que analisa qualquer conflito na condição de terceiro não interessado, os litígios administrativos são compostos pela Administração como uma parte integrante do conflito. A diferença com a atividade desempenhada pelo Poder Judiciário é, tão somente, na forma da realização da função estatal de compor os litígios: enquanto o Judiciário atua como terceiro, a Administração resolve o conflito como parte.¹⁷ Ainda que seja parte interessada, quando da composição coativa de um litígio levado no bojo da própria Administração Pública Tributária, os julgadores administrativos devem agir como qualquer servidor público, de forma imparcial, buscando a aplicação da lei sem qualquer interesse específico em vista, consoante exigido pelo art. 37 da CF/88.¹⁸ De toda forma, o Poder Judiciário, como o único ente estatal competente para analisar conflitos na condição de terceiro, poderá ser invocado sempre quando houver uma ameaça ou lesão aos direitos dos sujeitos subordinados ao Estado, na forma do art. 5º, XXXV, da CF/88¹⁹.

Nesse sentido, quando do exercício da função de julgamento e revisão dos atos administrativos, a autoridade administrativa desempenha verdadeira atividade jurisdicional, de compor o conflito jurídico instaurado pelo sujeito por meio do processo, ao final do qual a Administração Pública Tributária exara decisão na qual veicula a interpretação da lei admitida como correta para o caso concreto analisado.

¹⁵ MARTINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 10ª ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2017, p. 15-18.

¹⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Jurisdição e competência. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, n. 38, 2000, p. 145

¹⁷ “A mais atual doutrina processual aponta para a “terceiridade” (“terzietà”) do juiz, frente ao conflito jurídico ou à pretensão sobre a qual o provimento jurisdicional irá operar, como a característica que mais irá influir na distinção do ato jurisdicional frente ao ato administrativo. Enquanto, na administração os atos de autoridade são *inter partes*, na jurisdição eles são frutos de um *imperium super partes*.” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. Jurisdição e competência. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, n. 38, 2000, p. 146-147)

¹⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Jurisdição e competência. *Op. Cit.*, p. 175.

¹⁹ “Art. 5º (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

A depender do direito posto em litígio, a Administração pode ser invocada a resolver questões relacionadas não apenas ao ato, mas à própria relação jurídica tributária. Nesta hipótese, ao exarar decisão final que reconhece, garante, homologa os direitos dos sujeitos passivos da relação, o pronunciamento será dotado de estabilidade com eficácia extraprocessual, atingindo o mérito resolvido.²⁰ A decisão, definitiva e estável, orientará a conduta das partes da relação jurídica tributária em seus atos futuros, quando relacionados aos mesmos fatos e a mesma circunstância jurídica nas relações jurídicas tributárias de trato continuado e sucessivo, cujos fatos geradores se esgotam imediatamente em determinado momento, mas se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada.²¹

Quando o litígio é resolvido de forma a assegurar o direito do sujeito passivo, a decisão sequer será passível de alteração pelo Poder Judiciário, a quem compete, como visto, a análise de casos que envolvam a ameaça ou lesão aos direitos dos sujeitos. Trata-se, com isso, de uma prestação jurisdicional final, dotada de força estável aproximada à decisão final judicial transitada em julgado (coisa julgada material).

A impossibilidade da revisão judicial da decisão administrativa definitiva favorável ao sujeito passivo é evidenciada pelo art. 5º, XXXV, da CF/88, sendo que a Administração Pública não possui legitimidade processual para a revisão judicial de ato próprio, contrário a sua pretensão original.²² Ademais, não preservar a decisão final gera insegurança na relação jurídica, a instabilidade do processo administrativo, que perde sua credibilidade. Acresce-se que admitir que o Poder Público recorra ao Judiciário para modificar decisão que ele próprio tomou fere o princípio da proteção da boa-fé no seu aspecto de proibição de *venire contra actum proprium*.²³

Os argumentos em torno da ausência de definitividade das decisões favoráveis aos sujeitos passivos na relação jurídica tributária foram afastados pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Mandado de Segurança n. 8.810/DF, que transitou em julgado em 15/09/2014. Naquele julgado, entendeu-se que não é lícito ao Ministro da Fazenda cassar as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes “*sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei*”. Os Ministros julgaram que “*as decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio (Dec. 70.235/72, Art. 45)*”.²⁴

Assim, a definitividade das decisões administrativas tributárias, reconhecidas pelo art. 42 do Decreto n.º 70.235/72, atinge não apenas o ato revisado, como forma de

²⁰ Na nomenclatura e aproximação proposta por CABRAL, Antonio do Passo. *Coisa julgada e preclusões dinâmicas*: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis. 3ª Ed. Salvador: Editora Juspodivm, p.348-349

²¹ Conceito de relações jurídicas de trato continuado conforme: ZAVASCKI, Teori Albino. *Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado*. In: *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. São Paulo: RT, 2001, p. 4

²² Dentre outros: BORGES, José Souto Maior. Sobre a preclusão da faculdade de rever resposta pró-contribuinte em consulta fiscal e descabimento de recurso pela Administração Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 154, p. 83, jul. 2008. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 268.

²³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZUGMAN, Daniel Leib. *Decisões administrativas definitivas não podem ser rediscutidas no poder judiciário*. In: *X Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 298

²⁴ MS 8.810/DF, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Seção, julgado em 13/08/2003, DJ 06/10/2003, p. 197

extinção do crédito tributário constituído por meio de lançamento ou outro ato administrativo. **A decisão definitiva encerra qualquer litígio semelhante relacionado ao mesmo sujeito passivo, como identificado pelo art. 45 do mesmo decreto, orientando a conduta das partes da relação jurídica tributária quanto à questão de direito resolvida pela Administração para aquele sujeito e para o caso concreto analisado.**

Inclusive, essa interpretação mais ampla do termo "litígio", extrapolando os limites do ato administrativo analisado para potencialmente atingir a própria relação jurídica tributária, pode ser igualmente depreendida do art. 52 do mesmo Decreto n.º 70.235/72, que impede a formulação, pelo sujeito passivo, de consulta quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior proferida em litígio de que tenha sido parte:

"Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada: (Vide Lei n.º 9.430, de 1996)

(...)

*IV - quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou **litígio em que tenha sido parte o consulente;**" (grifei)*

A proteção da estabilidade das decisões administrativas definitivas é uma forma de concretização da norma princípio da segurança jurídica. Garante-se o estado de cognoscibilidade do Direito²⁵, para que os sujeitos passivos e os próprios agentes da Administração Pública Tributária possam conhecer e aplicar as normas jurídicas tributárias e sancionatórias construídas pelos aplicadores do direito, na seara daquele órgão. Além disso, garante-se o estado de confiabilidade²⁶ por evitar que sejam proferidas decisões em sentidos opostos para o mesmo sujeito passivo, garantindo a estabilidade das relações jurídicas tributárias.

Assegura-se, assim, um espectro de proteção mais amplo do ordinariamente assegurado com fulcro no art. 146, do CTN, para atingir não apenas os atos passados (retroatividade), mas os atos e condutas futuras respaldadas pela decisão tomada pela Administração Pública.²⁷

No presente caso, observa-se que foi proferida decisão administrativa individual da empresa que analisou o litígio e fixou os critérios jurídicos da relação jurídica tributária, orientando a conduta das partes no futuro. E quando realizou os fatos geradores objeto da presente autuação, em 2009, a empresa se encontrava amparada pela decisão definitiva, inexistindo qualquer alteração jurídica ou fática dos critérios adotados.

Assim, o contribuinte permanece amparado por decisão administrativa definitiva lhe assegurando a utilização da NCM, razão pela qual caberia a exoneração integral dos valores autuados (tributo, juros e multa) e não apenas os juros e a multa como entendido pela I. Relatora com fulcro no art. 100, do CTN.

Neste aspecto, cumpre esclarecer que o art. 100 do CTN não é aplicável para casos como o presente, no qual o sujeito se ampara em decisão administrativa individual contra ele proferida. O referido dispositivo se refere à atos dotados de generalidade e abstração, para

²⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 355

²⁶ ÁVILA, Humberto. *Op. Cit.* p. 705

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 644

orientar as condutas não apenas de um sujeito individual, mas de toda a coletividade de contribuintes.²⁸

Entretanto, como indicado na sessão de julgamento, em sua defesa o contribuinte invocou, tão somente, o art. 100, do CTN, sobre o qual a relatora traçou suas considerações para sustentar que as soluções de consulta para outros contribuintes e a decisão administrativa individual proferida em favor do sujeito seriam "*práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*", suscetíveis a afastar a exigência da penalidade e da multa. A Recorrente não pleiteou, no presente caso, a exoneração integral da autuação. Assim, considerando o pedido e argumentos veiculados pelo sujeito passivo, seria uma inovação nestes autos afastar a cobrança do tributo. Por essa razão, acompanhei a relatora pelas conclusões.

É como declaro meu voto.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

²⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 176, p. 81, mai. 2010.