



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 17747.001930/2006-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-007.203 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2020
Recorrente FREUDENBERG NAO TECIDOS LTDA. & CIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 28/03/2006

FIBRAS DE MATÉRIAS TÊXTEIS. POSIÇÃO 5503. BICOMPONENTE. INEXISTÊNCIA DE PREPONDERÂNCIA EM PESO DE QUALQUER COMPONENTE. REGRA GERAL DE INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO. NOTA 2A DA SEÇÃO XI.

Fibras de matérias têxteis, constituídas por dois ou mais componentes, sem preponderância em peso de quaisquer deles na composição, classificam-se, nos termos da Nota "2a" da Seção XI da NCM/SH, na posição situada em último lugar na ordem numérica dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Na hipótese de fibras bicomponentes em que as matérias têxteis são polietileno e poliéster, ou polietileno e polipropileno, o produto classificar-se-ão na NCM 5503.90.90.

CLASSIFICAÇÃO INCORRETA ADOTADA PELO FISCO. MULTA DE 1% SOBRE VALOR ADUANEIRO. ART. 84, I DA MP Nº 2.158-35/01. SÚMULA CARF Nº 161.

Prevalece a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada, prevista no art. 84, I da Medida Provisória nº 2.158-35/01, conquanto a classificação laborada pela autoridade fiscal em auto de infração revela-se incorreta, por aplicação da Súmula CARF nº 161.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apenas para manter a atuação fiscal no tocante à multa prevista no art. 84, I da Medida Provisória nº 2.158-35/01, por força da Súmula CARF nº 161. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima. Julgamento iniciado na sessão de 26 de agosto de 2020.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Laercio Cruz Uliana Junior, Mara Cristina Sifuentes, Márcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida por Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Reproduzo o inteiro teor do relatório da decisão recorrida:

O importador, por intermédio da Declaração de Importação (DI) nº 06/0351088- 9, registrada em 28/03/2006, submeteu a despacho aduaneiro mercadorias fabricadas pelo exportador coreano, HIJVIS CORPORATION, classificadas no código NCM 5503.10.91, com alíquota de 2% para o Imposto sobre a Importação (II) e 0% para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), assim descritas na adição 01 da DI:

1. FIBRA BICOMPONENTE, DE DIFERENTES PONTOS DE FUSÃO, FIBRAS SINTÉTICAS DESCONTINUAS, NÃO CARDADAS, NÃO PENTEADAS NEM TRANSFORMADAS DE OUTRO MODO PARA FIAÇÃO 1,5 DE X 38MM;
2. FIBRA BICOMPONENTE, DE DIFERENTES PONTOS DE FUSÃO, FIBRAS SINTÉTICAS DESCONTINUAS, NÃO CARDADAS, NÃO PENTEADAS NEM TRANSFORMADAS DE OUTRO MODO PARA FIAÇÃO 1,5 DE X 38MM.
3. FIBRA BICOMPONENTE, DE DIFERENTES PONTOS DE FUSÃO, FIBRAS SINTÉTICAS DESCONTINUAS, NÃO CARDADAS, NÃO PENTEADAS NEM TRANSFORMADAS DE OUTRO MODO PARA FIAÇÃO 2 DE X 38MM.
4. FIBRA BICOMPONENTE, DE DIFERENTES PONTOS DE FUSÃO, FIBRAS SINTÉTICAS DESCONTINUAS, NÃO CARDADAS, NÃO PENTEADAS NEM TRANSFORMADAS DE OUTRO MODO PARA FIAÇÃO 3 DE X 38MM

Atendendo à solicitação do Fisco (fl. 30), o Engenheiro Têxtil, Sr. José Antonio Bauab Filho, elaborou Laudo Técnico dos produtos importados (fls. 31 a 45), ratificando tratar-se de fibras sintéticas descontínuas, bicomponentes, de diferentes pontos de fusão, atendendo às especificações declaradas na DI, apresentando a seguinte composição:

1. 50% POLIETILENO (PE) E 50% POLITERAFLALATO DE ETILENO (PET - ENTENDE-SE COMO POLIÉSTERES, CONFORME NESH)
2. 3. 4. 50% POLIETILENO (PE) E 50% POLIPROPILENO (PP)

Em consequência do resultado pericial, a fiscalização procedeu à reclassificação das mercadorias constantes do item 1 para o código NCM 5503.20.00; e das mercadorias constantes dos itens 2 a 4, para o código NCM 5503.40.00, com alíquotas de 16% para o II e 0% para o IPI, lavrando Autos de Infração para cobrança da diferença de tributos incidentes sobre a importação e multas.

Cientificado do lançamento em 31/05/2006, o contribuinte apresentou impugnação em 28/06/2006, fls. 51/66, alegando, em síntese, que:

- (a) a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 2-A, citada no Auto de Infração, não se aplica aos produtos importados, pois o laudo técnico demonstrou tratar-se de produtos acabados;

(b) o item 2 da NESH da Seção XI, citado no Auto de Infração, reflete a situação dos produtos importados, pois são compostos de duas matérias têxteis sem que haja predominância em peso de nenhuma dessas matérias. Dessa forma, conforme segunda parte do item 2 da NESH da seção XI, o produto é classificado como se fosse inteiramente constituído pela matéria têxtil que se inclui na posição situada em último lugar na ordem numérica dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração;

(c) aplicando essa regra no caso do item 1 da DI, dentre as classificações suscetíveis de validamente se tomarem em consideração: 5503.20.00 (que corresponde a "outras fibras sintéticas descontínuas, não cardadas, não penteadas nem transformadas de outro modo para fiação, de poliésteres"), e 5503.90.10 (que corresponde a "fibras sintéticas descontínuas, não cardadas, não penteadas nem transformadas de outro modo para fiação, bicomponentes de diferentes pontos de fusão"), a classificação correta é 5503.90.10, haja vista encontrar-se em última posição numérica;

(d) aplicando a mesma regra no caso dos itens 2 a 4 da DI, dentre as classificações suscetíveis de validamente se tomarem em consideração: 5503.40.00 (que corresponde a "outras fibras sintéticas descontínuas, não cardadas, não penteadas nem transformadas de outro modo para fiação, de polipropileno"), e 5503.90.10 (que corresponde a "fibras sintéticas descontínuas, não cardadas, não penteadas nem transformadas de outro modo para fiação, bicomponentes de diferentes pontos de fusão"), a classificação correta é 5503.90.10, haja vista encontrar-se em última posição numérica;

(e) reconhece, assim, que a classificação informada na DI está incorreta, pois o certo seria 5503.90.10 ao invés de 5503.10.91, visto que as FIBRAS BICOMPONENTES não são de POLIAMIDAS e sim de outros materiais conforme identificados no laudo;

(f) cita as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado para referendar seu entendimento, concluindo não existir diferenças de impostos a serem exigidas, posto que as alíquotas do código 5503.90.10 são as mesmas daquelas propostas na DI, sendo devida apenas a multa por classificação incorreta;

(g) as "fibras bicomponentes de diferentes pontos de fusão" foram incluídas na TEC itens 5503.10.91 e 5503.90.10, através do Decreto 3.219/99, com o objetivo de distingui-las das demais e, assim, privilegiá-las com alíquotas mais baixas.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II julgou parcialmente procedente a impugnação, exonerando o lançamento da multa por falta de licença de importação (art. 633, II, "a" do RA/2002). Da ementa da decisão constou:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 28/03/2006

Ementa: REENQUADRAMENTO TARIFÁRIO. LANÇAMENTO DA DIFERENÇA DE TRIBUTOS. MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA.

Fibras sintéticas descontínuas, bicomponentes, de diferentes pontos de fusão, constituídas de poliéster e polietileno, classificam-se no código NCM 5503.20.00.

Fibras sintéticas descontínuas, bicomponentes, de diferentes pontos de fusão, constituídas de polipropileno e polietileno, classificam-se no código NCM 5503.40.00.

MULTA POR INFRAÇÃO AO CONTROLE ADMINISTRATIVO. FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO.

Como a autoridade fiscal não demonstra que a importação fiscalizada sujeita-se à exigência de licenciamento, é de rigor reconhecer a improcedência da imposição da multa capitulada no artigo 633, II, "a", do Decreto 4.543/2002.

Lançamento Procedente em Parte

O Acórdão da DRJ assentou as seguintes premissas e/ou fundamentos para sua decisão:

1. Com base nos elementos dos autos as mercadorias encontravam-se perfeitamente identificadas, sem que houvesse contestação pelas partes;

2. As mercadorias são bicomponentes compostos (duas matérias têxteis distintas) de núcleo de poliéster (item 1) e núcleo de polipropileno (itens 2, 3 e 4);

3. Na posição 5503 não se encontra previsto o polietileno como matéria têxtil, há apenas poliésteres e polipropileno;

4. A **RGI-3A** determina que a **posição mais específica prevalece sobre a mais genérica**, que no caso de produto composto, considera-se igualmente específica a posição que se refira a apenas uma parte das matérias constitutivas;

5. A Nota 2A da Seção XI determina que no caso de produtos têxteis contendo duas ou mais matérias têxteis, sem predominância em peso de qualquer uma delas, o produto é classificado na posição situada em último lugar na ordem numérica dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração”;

6. O **item 1** é um produtos composto em que somente o poliéster possui posição específica devendo, portanto, ser classificado na NCM 5503.20.00, com a aplicação da RGI-3A. Neste sentido incorreto o raciocínio da contribuinte em adotar a posição em último lugar (Nota 2A, Seção XI), pois além de contrariar a RGI-3A, o critério determinante para fins de classificação é a matéria têxtil e não a “bicomposição das fibras ou seu ponto de fusão”;

7. Os **itens 2, 3 e 4** são produtos compostos cujo único material de posição específica é o polipropileno, assim, adotando as mesmas regras acima, devem ser classificados na NCM 5503.40.00;

8. As definições das classificações acima se fazem com o complemento da Regra 6;

9. Exonerou a contribuinte da multa por falta de licença de importação em razão da Fiscalização não comprovou que os produtos importados sujeitavam-se à exigência de tal Licença.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário.

- A RGI 2A, utilizada como fundamento fiscal, é inadequada pois é específica para as situações em que referência a artigos incompletos ou inacabados, o que à evidência não é o caso dos autos;

- Aduz que a classificação de mercadorias deve ser feita exclusivamente conforme a Regra 1 e, apenas se subsistir conflito ou dúvida, passa-se à Regra 2 e seguintes;

- A classificação dos produtos importados resolve-se pela simples utilização da Nota 2A da Seção XI. A utilização da regra específica das Notas Explicativas de Seção é reflexo de emprego da Regra 1 da RGI/SH, a qual se aplica para a classificação das fibras;

- Afirma que a classificação da mercadorias é regida principalmente pelas notas de seção e capítulo e, somente se não houver uma nota aplicável ao caso concreto, é possível aplicar as Regras 2 a 6;

- A Nota 2 da Seção XI determina que tratando-se de fibras compostas de materiais têxteis igualmente misturados (sem preponderância), o produto deve ser classificado na posição situada em último lugar na ordem numérica dentre aquelas válidas ao produto. Assim, arremata que a classificação será:

36. Tendo em vista que as fibras importadas pela Recorrente são compostas de 50% de polietileno e 50% de poliéster ou de 50% de polietileno e 50% de polipropileno, as classificações suscetíveis de validamente se tomarem em consideração seriam: (i) a subposição 5503.20.00 (que inclui poliéster) e a subposição 5503.90.10 (que inclui polietileno) para as fibras mencionadas no item 1, (ii) a subposição 5503.40.00 (que inclui polipropileno) e a subposição 5503.90.10 (que inclui polietileno) para os itens 2, 3 e 4. 37. Assim, considerando as subposições da NCM 5503.20.00 e 5503.90.10 e aplicando-se a Nota 2 da Seção XI, verifica-se que a classificação correta para as fibras compostas de polietileno e poliéster (item 1) é a posição 5503.90.10, já que ela inclui as “outras” matérias têxteis (portanto, inclui a matéria têxtil “polietileno”) e está localizada no último lugar da ordem numérica dentro da posição 5503. 38. Da mesma forma, considerando as subposições da NCM 5503.40.00 e 5503.90.10 e aplicando-se a Nota 2 da Seção XI, verifica-se que a classificação correta para as fibras compostas de polietileno e polipropileno (itens 2, 3 e 4) é a posição 5503.90.10, que inclui a matéria têxtil “polietileno” e se encontra em último lugar da ordem numérica em relação à outra.	
---	--

- **Contesta o fundamento da DRJ para aplicar a RGI -3A, porquanto esta regra não precede a RGI-1 e a esta está subordinada.**

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Os fundamentos legais da Fiscalização para determinar as classificações corretas são (i) a Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado - **RGI “2. a)”** e (ii) a **Nota**

“2.a)” da Seção XI, conforme consta do Auto de Infração no quadro “Descrição dos Fatos e Enquadramento legal” (fl. 5):

As exigências fiscais acima consubstanciadas efetivaram-se tendo em vista o Laudo Técnico efetuado, o disposto no item 2-A das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, e ainda, item 2 das Notas Explicativas da Seção XI da Tarifa Externa Comum-TEC que dispõe sobre "Materiais Têxteis e suas obras, onde preceitua que:

"Os produtos têxteis dos Capítulos 50 a 55 ou das posições 5809 ou 5902, tendo duas ou mais matérias têxteis, classificam-se como se fossem inteiramente constituídos pela matéria têxtil que predomine em peso, relativamente a cada uma das outras matérias têxteis."

Quando nenhuma matéria têxtil predomine em peso, o produto é classificado como se fosse inteiramente constituído pela matéria têxtil que se inclui na posição situada em último lugar na ordem numérica dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração."

A autoridade fiscal classificou então as mercadorias do item 1 na NCM 5503.20.00 (fibras sintéticas descontínuas, não cardadas, não penteadas nem transformadas de outro modo para a fiação, **de poliésteres**) e dos itens 2, 3 e 4 na NCM 5503.40.00 (fibras sintéticas descontínuas, não cardadas, não penteadas nem transformadas de outro modo para a fiação, **de polipropileno**).

O contribuinte reconhece desde a impugnação que classificou incorretamente as mercadorias na NCM 5503.10.91 (fibras sintéticas descontínuas, não cardadas, não penteadas nem transformadas de outro modo para a fiação, de um bicomponente, de náilon ou de poliamida, exceto de aramida, de diferente ponto de fusão). Entende que a classificação correta é na NCM 5503.90.10 (fibras sintéticas descontínuas, não cardadas, não penteadas nem transformadas de outro modo para a fiação, **de bicomponentes, de diferentes pontos de fusão**).

Em linha gerais, sustenta esta classificação com o argumento de que a aplicação da RGI-1 e da Nota 2A da Seção XI (reflexo da RGI-1), leva à NCM 5503.90.10.

A decisão requer a análise das regras de classificação utilizadas pelas partes e sua correta aplicação.

Vejamos as regras:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

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

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:
2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo

completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da 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.

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2b) 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.

[...]

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, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na aceção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Seção XI

MATÉRIAS TÊXTEIS E SUAS OBRAS

Notas

[...]

2.A) Os produtos têxteis dos Capítulos 50 a 55 ou das posições 58.09 ou 59.02, contendo duas ou mais matérias têxteis, classificam-se como se fossem inteiramente constituídos pela matéria têxtil que predomine em peso, relativamente a cada uma das outras matérias têxteis.

Quando nenhuma matéria têxtil predomine em peso, o produto é classificado como se fosse inteiramente constituído pela matéria têxtil que se inclui na posição situada em último lugar na ordem numérica dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

E o quadro que apresenta as classificações da NCM 5503:

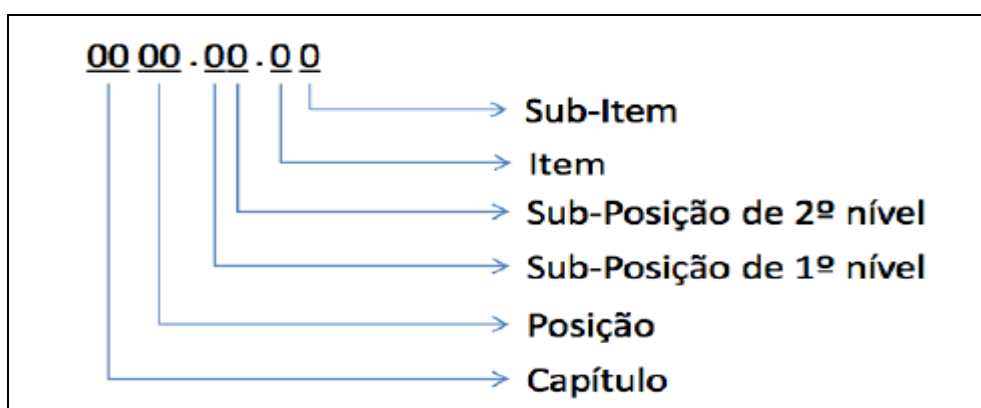
5503.10	-De náilon ou de outras poliamidas
5503.10.10	De aramida
5503.10.9	Outras
5503.10.91	Bicomponentes, de diferentes pontos de fusão
5503.10.99	Outras
5503.20.00	-De poliésteres
5503.30.00	-Acrílicas ou modacrílicas
5503.40.00	-De polipropileno

5503.90 -Outras
5503.90.10 Bicomponentes, de diferentes pontos de fusão
5503.90.20 De poli(álcool vinílico)
5503.90.90 Outras

A aplicação das regras de classificação não se dá ao acaso permitindo-se escolher qual dos códigos melhor se identifica com a descrição do bem. Ao contrário, a metodologia é lógica e possui regramento jurídico.

Impõe-se que as regras sejam tomadas analisando primeiramente os textos e notas das posições que prevalecem sobre o texto das subposições e níveis, que por sua vez se sobrepõem aos textos dos itens e subitens.

A imagem explica os desdobramentos de um código tarifário:



A correta classificação fiscal de qualquer mercadoria só pode ser alcançada depois de haver sido prévia e devidamente identificada a respectiva posição de enquadramento. Deve-se evitar sempre a tentativa de classificação direta em um código (8 dígitos) que pareça correto, sem que previamente se tenha verificado se a posição fixada era a correta. Se não forem observadas tais precauções, o mais natural e freqüente é se chegar a uma classificação incompatível com as regras intrínsecas ao Sistema Harmonizado internacional, e, portanto, incorreta.

De fato, e com razão a recorrente no tocante ao argumento, a DRJ sustentou outro fundamento para a classificação nos mesmos códigos da NCM adotados pelo Fisco. O voto condutor do acórdão recorrido explicita que a classificação se dá pela posição cujo texto identifica um dos materiais da (bi)composição da fibra por ser mais específico, nos termos da RGI-3A. Assim, o item 1 por conter o componente/material **poliéster**, classifica na NCM 5503.20.00, e os itens 2 a 4, que constam o **polipropileno**, recebe a NCM 5503.90.10.

Os fundamentos legais (as regras do SH) utilizados originalmente pela contribuinte ao apresentar sua Declaração de Importação não se sustenta (as mercadorias foram identificadas em perícia como matérias que não são compostas por náilon ou poliamida, o que as excluem da NCM 5503.10), bem como não se pode aceitar a alteração do fundamento jurídico realizado pela DRJ para corroborar a classificação adotada pelo Fisco por entender que utiliza o código tarifário da NCM cuja matéria é mais específica.

Resta, portanto, verificar o acerto ou não da autoridade fiscal quanto à classificação que entendera correta.

A atividade da exata determinação de classificação na NCM de uma mercadoria deve levar à adoção de um único código tarifário e realizada em observância às regras gerais de interpretação do SH, juntamente com as notas explicativas.

Inicia-se assim tal atividade com a aplicação da RGI-1 a qual reza que **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 que lhes seguem.

Portanto, se no presente caso a RGI-1 combinada com a Nota 2A da Seção XI for suficiente para a determinação da classificação dos produtos em questão torna prescindível a aplicação sucessiva das demais (RGI-2 e 3).

Decorre da identificação das mercadorias por meio de perícia que é incontestado que se tratam de fibras bicomponentes, de diferentes pontos de fusão, sintéticas descontínuas, não cardadas, não penteadas nem transformadas de outro modo para a fiação, com determinadas medidas.

No **item 1** tem-se o **polietileno** e o **poliéster** na composição. Seriam válidas as NCMs 5503.20.00 (poliéster), 5503.90.10 (bicomponentes, de diferentes pontos de fusão: o polietileno e o poliéster) e a **5503.90.90 (outros, que inclui o polietileno)**. A parte final da Nota 2A da Seção XI determina que inexistente predominância de qualquer dos materiais (ainda que apenas dois) o produto é classificado por meio de uma ficção, qual seja, a de se considerar como se fosse inteiramente constituído pela matéria (e não matérias) que se inclui na posição situada em último lugar na ordem numérica dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Quanto aos itens 2 a 4, o raciocínio seria o mesmo, porquanto o **polipropileno** classifica-se na NCM 55.03.40.00 e há a presença do **polietileno** com as mesmas características do item 1, no tocante à proporção e classificação.

Apenas para pontuar e a título de esclarecimento a NCM 5503.90.10 somente seria a corretamente adotada na hipótese das duas matérias têxteis componentes estarem simultânea e individualmente classificadas nos seguintes códigos antecedentes: 5503.20.00, 5503.30.00 ou 5503.40.00.

Dessa forma, **entendo que a mercadorias dos itens 1 a 4 da DI nº 06/0351088-9/001 classificam-se na NCM 5503.90.90, com alíquota do II de 16%, do que resulta afastadas as classificações laboradas pela contribuinte na DI e pela autoridade fiscal no auto de infração.**

E uma vez considerando que o fundamento legal que sustenta a autuação é equivocado, exonera-se a contribuinte dos tributos, multa de ofício e juros de mora.

Contudo, há de se manter a exigência da multa de 1% do Valor Aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no art. 84, I da MP nº 2.158-35/01, em razão do erro de classificação fiscal, por força da Súmula CARF nº 161:

O erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, prevista no art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001, ainda que órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.

Dispositivo

Diante do exposto, voto para dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para manter a atuação fiscal no tocante à multa prevista no art. 84, I da Medida Provisória nº 2.158-35/01, por força da Súmula CARF nº 161.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira

Declaração de Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Venho por esta declaração de voto registrar que observo e aplico a Súmula n.º 161 do CARF somente em razão da responsabilidade que tenho como Conselheiro perante o regimento interno deste Conselho e demais dispositivos que regulam a obrigatoriedade da observação de tais súmulas nos julgamentos do processo administrativo fiscal.

Pessoal e academicamente não concordo com seu conteúdo.

Portanto, apesar de aplicar e observar a Súmula n.º 161, como determina a legislação, pessoalmente entendo que a Multa de 1% (Art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001) por “erro” de indicação da classificação do produto na Declaração de Importação deveria ser cancelada junto com o Auto de Infração e os tributos cancelados.

A multa não deveria prosperar de forma autônoma e apartada dos tributos.

Também, tanto a reclassificação fiscal de produto quanto a aplicação da mencionada multa não deveriam ser realizadas por negativa, mas somente por assertiva.

O Art. 142 do Código Tributário Nacional, amparado por outros dispositivos do Decreto 70.235/72 e dentro de uma hierarquia infra constitucional, em perfeita consonância com regras constitucionais de limitação ao Poder do Estado, determinou que os lançamentos de ofício devem ser acompanhados da prova da ocorrência da infração fiscal.

Não existindo prova no Auto de Infração, o lançamento não deve prosperar como um todo, por ausência de provas, fatos e, portanto, materialidade.

Caso contrário, ao permitir que lançamentos sejam realizados pela “negativa” ou pela “tentativa” de erros e acertos, bastaria que o fisco autuassem os contribuintes sem quaisquer critérios para “ver se acerta” pelo menos a multa de 1% (Art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001) por “erro” de indicação da classificação do produto na Declaração de Importação.

Peço vênia para fazer uma breve metáfora.

Imagina-se que em um torneio de arco e flecha o primeiro arqueiro acerta a flecha no centro do alvo, na esfera central pintada de amarelo, sendo que o segundo arqueiro não acertou a esfera central pintada de amarelo, pois sua flecha distanciou-se da esfera central e atingiu a esfera vermelha, a segunda mais próxima do centro.

A regra do torneio, antes de seu início, era a seguinte: ganha quem acertar na esfera central pintada de amarelo. No meio do torneio, antes da proclamação do resultado esta regra do torneio foi alterada para a seguinte: ganha quem acertar na esfera vermelha. Com a nova regra, o arqueiro menos talentoso ganhou o torneio e toda a torcida perdeu interesse no evento, assim como o arqueiro mais talentoso.

Tal metáfora serve para o presente caso pois, comparando o “processo administrativo fiscal” com o “torneio” e o “alvo” com o “Auto de Infração”, aplicar a multa de 1% sobre uma classificação que era equivocada para a fiscalização de uma forma e manter a aplicação dessa multa de outra forma ou por fato diferente, que não o apontado pela fiscalização, deveria configurar uma inovação no lançamento, situação vedada pelo disposto no Art. 146 do CTN.¹

As razões do Auto de Infração configuraram o meio pelo qual decidiu-se cobrar determinados tributos ou multas, assim como a regra do torneio de arco e flecha configurou o meio pelo qual o vencedor será definido.

Alterar a regra do torneio, assim como modificar as razões de decidir da cobrança fiscal, deveriam configurar inovação. Uma regra que não estava presente desde o início.

É razoável acreditar que não deveria ser possível dissociar a aplicação de quaisquer multas que sejam, das razões inicialmente apresentadas no Auto de Infração que originou a cobrança.

Diante de critério novo, a defesa do contribuinte pode restar prejudicada, pois, o fundamento pelo qual se concluiu que houve “erro” na indicação da classificação é outro. Vejamos: inicialmente a fiscalização concluiu que houve erro na classificação fiscal de um produto porque tal classificação deveria ser “X” e não “Y”, contudo, em um segundo momento decide-se que houve erro na classificação porque esta deveria ser “Z” e não “Y”.

¹ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

É fácil perceber que o auto de infração descreve a infração de um jeito e a decisão em segunda instância administrativa fiscal descreve de outro jeito quando mantém a multa por fatos e razões diversas.

Como ensinado por diversos autores notáveis da área tributária, administrativa e processual, o Poder Público somente pode fazer aquilo que está determinado em Lei e o contribuinte pode fazer tudo, menos aquilo que está proibido em Lei. Essa é a máxima fundamental que norteia a aplicação do princípio da legalidade no Direito. Ou seja, todos os atos administrativos estão estritamente vinculados ao Auto de Infração e tudo que ele contém (materialidade e autoria). A lide deve estar restrita aos termos, fundamentos e razões do Auto de Infração, nada a mais e nada a menos.

Além de inovação no fundamento do lançamento, diante de tais medidas, o processo administrativo fiscal poderá criar apenas uma obediência passageira (vide Beccaria, Cesare. "Dos Delitos e das Penas", fls. 107) na sociedade, o que, com certeza, não é um dos objetivos da administração pública.

Ao analisar os acórdãos que foram objeto de análise para a criação da Súmula Carf n.º 161, observei que esta possui somente três Acórdãos paradigmas proferidos no âmbito da CSRF, sendo que todos os três (9303008.194, 9303006.474 e 9303006.331) foram desempatados pelo "voto de qualidade", antes de sua metamorfose jurídica ocasionada pelo Art. 19 da Lei n.º 10.522/02.

Esta pequena quantidade de paradigmas e na forma como foram decididos no âmbito da CSRF, demonstra somente a falta de solidez e a existência de controvérsia sobre a matéria, como pode ser observado na declaração de voto proferida no citado Acórdão CSRF n.º 9303006.331 pelo nobre Ex-Presidente desta Turma de julgamento, Charles Mayer de Castro Souza, à época conselheiro integrante da 3.ª Turma da CSRF/CARF:

“Declaração de Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza

No presente caso, segundo o acórdão recorrido, o Fisco, no ato lançamento, e a contribuinte, quando da importação, igualmente equivocaram-se ao promover a classificação fiscal do produto importado.

Donde a integral exoneração dos valores lançados, inclusive da multa de um por cento em face do erro de classificação fiscal, entendimento contra a qual, especificamente quanto ao cancelamento desta última, insurgiu-se a Recorrente, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

Consoante o mesmo acórdão recorrido, a exoneração da multa aplicada, decorrente do erro de classificação, deveu-se ao fato de o lançamento não estar bem fundamentado ("ausência de laudo técnico por parte da fiscalização, impossibilitando inclusive a análise comparativa com o laudo técnico produzido pela recorrente justifica a exoneração da multa por classificação fiscal incorreta").

Já para o il. relator, bastaria, para a aplicação da mesma penalidade isolada, ser necessário apenas comprovar a errônea classificação fiscal do produto importado, sendo absolutamente irrelevante o fato de o Fisco também ter se equivocado em sua

classificação fiscal, porque, acredita, o erro de classificação persistiu, bem como as consequências deste erro decorrentes.

Discordamos.

Primeiro, o fato de o erro de classificação fiscal persistir, ou seja, o fato de a classificação fiscal correta não ser a adotada pela contribuinte (classificação "A"), tampouco ser a indicada pelo Fisco (classificação "B"), mas, sim, uma terceira classificação (classificação "C"), não autoriza, só por isso, a manutenção da multa isolada.

Se assim fosse, também se deveria manter a exigência do crédito tributário lançado, no caso em que, não obstante o erro de classificação da contribuinte e do Fisco, a terceira classificação fiscal, a classificação "C", se apresentasse com as mesmas alíquotas de II e de IPI vinculado que aquela indicada pelo Fisco no lançamento, a classificação "B". Afinal, neste caso, também continuaria a haver a falta de recolhimento de tributos na importação, assim como, é o que se defende, o erro de classificação ("Onde há a mesma razão, há de se aplicar o mesmo direito").

Segundo, porque, para apontar um erro de classificação fiscal, o Fisco deve indicar as regras de classificação não observadas e a classificação fiscal correta. E assim é porque, não fosse pelo caráter norteador das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado – as quais se direcionam a apontar como chegar à correta classificação fiscal do produto importado, não à errada! –, a Administração Tributária deve informar ao administrado (no caso, o importador) não apenas o erro que cometera, mas, também, como deveria ter agido, a fim de que o erro não venha a se repetir, com todas as consequências daí advindas (o art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 9.784, de 1999, impõe que, nos processos administrativos, a atuação da Administração Pública se dê segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé).

Não se pode afirmar errada uma classificação, senão indicando a correta e apontando as regras que autorizam esta nova classificação.

Terceiro, o lançamento tributário, como se sabe, é um ato administrativo e, como tal, como outros de mesma natureza, apresenta requisitos cuja não observância enseja a declaração de sua nulidade. Um desses requisitos é a motivação, consistente no relato, em linguagem adequada, do motivo do ato – o fato do mundo fenomênico que autoriza o lançamento. Noutras palavras, é a exposição, por escrito e em forma inteligível, de que os seus pressupostos de fato realmente ocorreram.

Segundo o il. Conselheiro LUÍS EDUARDO BARBIERI, a "autoridade fiscal, ao efetuar o lançamento, deve demonstrar e comprovar que a situação fática (fato jurídico relatado) se enquadrou perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal).

Deve-se, portanto, demonstrar a subsunção entre o evento, ocorrido no mundo fenomênico e relatado na linguagem competente – fato jurídico, à hipótese de incidência tributária" (BARBIERI, Luís Eduardo Gorrossino, Lançamento tributário: vícios e seus defeitos, São Paulo: Novas Edições Acadêmicas, 2015, p. 226).

Um dos equívocos apontados, na mesma obra, quanto à motivação do lançamento, e com a qual concordamos, é a ausência, insuficiência ou o erro na descrição dos fatos do auto de infração (p. 227), erro como o que ora constatamos no presente lançamento, uma vez que, na sua motivação, a autoridade fiscal deveria ter demonstrado, como antes defendemos, o equívoco em que laborou a contribuinte, mediante a análise das regras de interpretação que seriam aplicáveis ao caso e a indicação, em face dessas mesmas regras, da classificação correta.

A nosso juízo, portanto, a autoridade fiscal cometeu um vício de motivação no lançamento, do qual resulta, pura e simplesmente, a sua nulidade por vício material.

Ainda que persista o erro de classificação – e isso não está em discussão –, há um defeito no ato administrativo que não admite convalidação. Ante o exposto, somos por negar provimento ao recurso especial da PFN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza.”

O entendimento de que a multa de 1% não deve prosperar na hipótese da fiscalização ter se equivocado na reclassificação do produto possui diversos precedentes nas turmas ordinárias, como pode ser observado na ementa e trechos reproduzidos do Acórdão n.º 3201003.039 (desta turma de julgamento):

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2009

DECADÊNCIA OCORRÊNCIA LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Aplica-se o § 4º do Art. 150 do Código Tributário Nacional CTN, aos impostos lançados por homologação, quando não evidenciado casos de dolo, fraude ou simulação. Ultrapassado o prazo quinquenal extingue-se o crédito tributário, sendo irregular a formalização de lançamento tributário após o termo ad quem.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL COMPOSIÇÃO DO PRODUTO NECESSIDADE DE PROVA.

Nos casos em que a reclassificação fiscal efetuada pelo fisco levar em consideração a composição de produto, esta deve estar irremediavelmente provada nos autos do processo, de modo a categorizar a situação de fato, sob pena da insubsistência da exigência fiscal.”

(...)

Em votação unânime, esta DRJ/SP aplicou o Art. 112 do CTN, interpretando a lide administrativa em favor do contribuinte, uma vez que o lançamento criou dúvida com relação à reclassificação. E diante desta premissa, não foi necessário sequer analisar a classificação do produto, se estaria correta a do contribuinte ou não.

Assim, ainda que a Receita Federal do Brasil, representada pelo Auditores Fiscais da Receita, tenha competência para reclassificar os produtos de acordo com as posições das Nomenclaturas Comuns do Mercosul e com as regras gerais do sistema harmonizado de classificação, tal reclassificação deve ser acompanhada da verossimilhança e de alguma prova, que convença de forma suficiente os julgadores administrativos, seja de primeira ou de segunda instância.

Neste caso, a fiscalização não juntou nenhuma prova que poderia dar reforço à reclassificação e, ao seu favor, o contribuinte apresentou provas e verossimilhança suficiente para comprovar que a reclassificação apresentada pela fiscalização não deveria prosperar.

Nos documentos anexos à impugnação o contribuinte juntou declaração do fornecedor do produto reclassificado com a afirmação de que não havia malte no produto, assim como juntou os rótulos do produto, que apontam somente substâncias químicas diversas, sendo que nenhuma era malte.

Ainda, apesar deste produto ter o nome de "Concentrado de Malte Natural", o contribuinte explicou que a nomenclatura é utilizada de acordo com a destinação que será dada ao produto adquirido, se para o "Concentrado de Malte Natural", se para o "Concentrado de Malte com Limão" ou para o "Concentrado de Malte Zero", por exemplo.

Todas as alegações e provas favoráveis ao contribuinte fazem sentido e merecem provimento, ao mesmo tempo que o lançamento não comprovou a divergência na classificação do produto e, portanto, em razão da dúvida que paira sobre o lançamento, este não deve prosperar.”

No mesmos sentido, conforme ementa e trechos transcritos a seguir, por unanimidade de votos, no Acórdão de n.º 3201003.670, proferido no âmbito desta Turma de julgamento, decidiu-se pelo cancelamento integral do Auto de Infração:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARDIOSCÓPIO.

A mercadoria denominada “cardioscópio”, quando se constitui em aparelho de eletrodiagnóstico endoscópico, classifica-se na NCM 9018.19.10.

LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

O lançamento decorrente de reclassificação fiscal de mercadorias deve ser declarado improcedente, na hipótese de não apontar a classificação correta da mercadoria.”

(...)

“Considerando que o Fisco não apontou corretamente a classificação fiscal, prejudicando a defesa do contribuinte, o lançamento deve ser declarado improcedente.

Conselheiro - Marcelo Giovani Vieira.”

Outras turmas de julgamento também adotaram o mesmo critério ao longo de anos julgando a matéria, conforme pode se extrair dos Acórdãos de n.º 3302002.930, 380200.148 e 3201002.152, reproduzidos parcialmente a seguir:

“ACÓRDÃO N.º 3302002.930:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 15/12/2008 a 26/10/2009

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). PLACAS DE MICROPROCESSAMENTO COM DISSIPADOR DE CALOR. CÓDIGO NCM.

As placas de microprocessamento com dispositivo de dissipação de calor e de proteção do processador (placa de metal IHS Integrated Heat Spreader), especialmente concebida para utilização em uma máquina automática de processamento de dados, classificam-se no código NCM 8473.30.43.

ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONTRIBUINTE E DA FISCALIZAÇÃO. TERCEIRO CÓDIGO NCM CONTENDO AS MESMAS ALÍQUOTAS DO CÓDIGO INFORMADO PELO CONTRIBUINTE. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO DOS TRIBUTOS E CONSECUTÓRIOS LEGAIS. CABIMENTO.

Se autuação foi fundamentada em código NCM não pertencente ao produto importado, cujo código NCM contém as mesmas alíquotas do código NCM errado declarado pelo contribuinte, inexistente diferença de tributos e respectivos consecutórios legais (juros moratórios e multa de ofício), por ausência da diferença de alíquotas que fundamentava o lançamento.

ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA DA AUTUAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA COBRANÇA DOS TRIBUTOS E CONSECUTÓRIOS LEGAIS LANÇADOS. POSSIBILIDADE.

Se código NCM correto do produto importado não corresponde ao código NCM declarado pelo importador nem ao utilizado na autuação pela fiscalização, por erro na fundamentação da autuação, não procede a cobrança dos tributos e consecutórios legais lançados.

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. DESCABIMENTO. AUSÊNCIA DE LAUDO TÉCNICO PARA A PERFEITA IDENTIFICAÇÃO DA MERCADORIA NA AUTUAÇÃO. INTERPRETAÇÃO BENIGNA AUTORIZADA PELO ARTIGO 112 DO CTN.

Restando demonstrado nos autos que a fiscalização não se utilizou de assistência técnica para identificar a mercadoria importada na autuação, requisito indispensável no caso da espécie dos autos pela especificidade técnica, aplica-se a interpretação benigna autorizada pelo artigo 112 do CTN.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.”

(...)

Assim a ausência de laudo técnico por parte da fiscalização, impossibilitando inclusive a análise comparativa com o laudo técnico produzido pela recorrente justifica a exoneração da multa por classificação fiscal incorreta, estabelecida no art. 84, I, da Medida Provisória 2.15835/2001, com escopo no artigo 112 do Código Tributário Nacional-CTN. Ressalte-se que a interpretação benigna autorizada pelo art. 112 do CTN norteia-se pelo que dispõe seus incisos [Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à: I - a capitulação legal do fato; II - a natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - a autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.].

No presente caso existindo dúvida razoável quanto à precisa identificação técnica do produto importado com relação à sua característica principal, visto que prejudicada a perfeita identificação desta pela ausência de laudo técnico, dado o grau de especificidade técnica do referido produto importado, impossibilitando inclusive a análise comparativa com o laudo técnico produzido pelo contribuinte, aplica-se a interpretação benéfica autorizada pelo art. 112, II do CTN, para exonerar o crédito referente à multa por classificação fiscal incorreta.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário notocante à multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria.

ACÓRDÃO N.º 380200.148:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 19/04/1999, 12/11/1999, 02/12/1999, 22/08/2000, 16/05/2000, 24/01/2001, 20/06/2001, 12/07/2002, 28/08/2003, 04/11/2003, 13/07/2004

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. CLASSIFICAÇÃO NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM) INCORRETA PELO IMPORTADOR. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 84, I, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158 35/2001. IMPOSSIBILIDADE NO CASO CONCRETO; RECURSO PROVIDO PARA ANULAR O LANÇAMENTO POR VÍCIO MATERIAL.

No acórdão recorrido, a DRJ cancelou todos os tributos lançados, mantendo apenas a multa do Art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.15835/2001, por entender que a recorrente classificou incorretamente, na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), a mercadoria que importou. No caso em foco, tanto a importadora, quanto a fiscalização equivocaram-se na classificação da mercadoria, empregando ambos códigos distintos da NCM. O tema somente restou esclarecido a partir das provas realizadas, inclusive laudos técnicos, quando foi possível promover o adequado enquadramento num outro código.

Ausente, portanto, deliberada intenção de fraudar ou impor prejuízo ao Fisco. Ademais, consoante revelam os documentos encartados nos autos (fls. 68 e ss.), houve descrição detalhada e completa da mercadoria, tomando possível a identificação sem margem de dúvidas. Presentes o comportamento transparente e de boa-fé da importadora, inclusive com recolhimento do tributo devido na importação, a multa do Art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.15835/2001 deve ser afastada, nesta hipótese. Recurso voluntário a que se dá provimento.

ACÓRDÃO N.º 3201002.152:

"Note-se, inicialmente, que o fundamento utilizado pela DRJ para manter a exigência da penalidade isolada é diverso daquele registrado no campo "Descrição dos Fatos" do auto de infração. Com efeito, a fiscalização alegou que a classificação fiscal correta do produto importado seria 3809.91.90 ("preparação química à base de poliéster do ácido tereftálico, em meio aquoso, apta para uso na indústria têxtil"), com base em que promoveu a cobrança do II, acrescido de multa e juros, e da penalidade por erro de classificação fiscal. Não sendo correta a classificação fiscal utilizada pela fiscalização para proceder ao lançamento, não poderia a instância de origem, considerando correta uma terceira classificação, manter a penalidade isolada, pois esse fato caracteriza cerceamento ao direito de defesa, uma vez que à Recorrente não se conferiu oportunidade de se pronunciar,

em sua impugnação, sobre esta terceira classificação fiscal. Abraçando esse entendimento, transcreve-se a seguinte ementa de decisão do CARF:

FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO. PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE.

É nula, por prejuízo ao direito de defesa do sujeito passivo, a decisão de primeira instância que apresenta fundamentos fáticojurídicos ao lançamento impugnado não constantes da peça de ataque.

(CARF/Segunda Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Acórdão n.º 2401002.593, de 14/08/2012).

Assim, a instância de origem nada mais fez do que promover uma alteração na fundamentação do ato administrativo (lançamento), visto que o motivo de fato do qual resultou a exigência da penalidade foi que a classificação fiscal adotada pela Recorrente estava errada porque correta era a indicada pela fiscalização. Configurado prejuízo ao direito de defesa, é de se declarar nula decisão proferida pela DRJ, com fulcro no art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para anular a decisão proferida pela DRJ.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza"

Registrada a divergência pessoal no entendimento da matéria, apenas para cumprir e observar o regimento interno deste Conselho, acompanho o relator na aplicação da Súmula Carf n.º 161.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior.

Em razão do voto proferido pela Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, que em seu voto condutor compreendeu que tanto a classificação fiscal adota pela contribuinte e fiscalização estavam equivocadas, sendo a correta a NCM 5503.90.90, resultou na aplicação do art. 771 de Regulamento Aduaneiro, faço a presente declaração de voto.

Ocorre com o advento da súmula nº 161 CARF restou consignado a imposição de multa de 1% sobre o erro de classificação dos contribuintes, vejamos:

Súmula CARF nº 161

O erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, prevista no art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001, ainda que órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.

Com a devida vênia, entendo de maneira diversa do conteúdo da referido súmula, explico.

Ao passo quando a fiscalização realiza a revisão aduaneira, ela tem o condão de aplicar ou afastar o critério estabelecimento pela contribuinte, em discordando, deve se atribuir a classificação correta.

A fiscalização divergindo da classificação adotada pela contribuinte, por dever de ofício deve ser apontado qual é a motivação da revisão aduaneira o auto de infração passando a carregar consigo um o “correto critério jurídico” sobre a classificação da mercadoria declarada na importação.

Diante disso, passa lavra o auto de infração, trata-se de um ato administrativo vinculado no qual estabelece um critério jurídico sobre a classificação e o debate acerca (tese “A” da contribuinte e “B” da fiscalização), se reconhece que a fiscalização adotou de determinado critério do Sistema Harmonizado, as quais estabelecem os padrões de classificação para que se aplique a correta regra.

Nesse passo, devemos rememorar as lições de Ruy Barbosa Nogueira, que descreve sobre a tridimensionalidade do direito “*fato-norma-valor*”:

Quando se diz que o Direito é tridimensional, quer-se esclarecer que o jurídico se compõe de fato-norma-valor, indissociavelmente: valor corresponde à demonstração da ligação, vínculo, “tensão” ou subjunção da norma ao fato ou subsunção do fato à norma.

(...)

Sem a ocorrência ou realização dos elementos de fato (fonte real), não surge a obrigação tributária, ainda que ela já esteja prevista *in abstracto* na lei. Sem a previsão legal também não nasce o fato gerador: é a *realização em concreto* da situação de fato previamente descrita na lei que dá nascimento à obrigação tributária.

Por isso que na interpretação científica do Direito Tributário não se pode ter em conta apenas o texto da lei, o sentido puramente gramatical, mas para se chegar ao sentido completo é preciso fazer-se a apreciação também do *estado de fato* ou, em outras palavras, compreender a “situação” descrita pela lei como “necessária e suficiente” para a ocorrência do fato gerador. É exatamente neste sentido que a legislação alemã, dispondo sobre a interpretação, manda se faça a “apreciação” não só da legislação (fonte formal), como dos “estados de fato” (fonte real) descritos na lei.²

No entanto, para que seja mantida a autuação com as suas respectivas infrações sanções, o auto deve estar lastreado pela dicção do art. 2º, parágrafo único, I, da Lei 9.784/99, quais sejam, estando dentro da legalidade e motivação.

O fato do auto de infração apontar qual a ilicitude que a contribuinte teria incorrida, não afasta o dever da fiscalização estar motivando com “*fato-norma-valor*” sobre a tese correta a ser aplicada, carregando consigo os conceitos legais, no caso as regras do Sistema Harmonizado.

Com isso, na dicção do art. 50, da Lei 9.784/99, a motivação ela tem de ser explícita, assim, se a fiscalização alega que a classificação adotada pela contribuinte é errada, ela

² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. Saraiva. 1993,p. 43-47.

tem de demonstrar que por ela adotada – fiscalização – é a correta, assim, para que se possa apresentar sua defesa. Nesse sentido Sérgio André Rocha leciona:

Como dito, a principal função da exigência de motivação dos atos administrativos decisórios praticados no âmbito do processo e do procedimento administrativos consiste na possibilidade de controle da legalidade das decisões proferidas pelos seus destinatários, isso por intermédio da verificação dos fundamentos externados pela Administração Pública, a justificar a sua prática.

(...)

No âmbito do processo administrativo federal encontra-se o princípio da motivação estabelecido, como regra geral, no art. 2º, VII, da Lei nº 9.784/99, que determina a obrigatoriedade da “indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”.

Estabelece o art. 50 do citado diploma legal, de forma explícita, a tipologia dos atos que devem, necessariamente, ser motivados, prevendo ainda, em seu § 1º, que “a motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.”³

De tal perspectiva, se a fiscalização ao aplicar o Sistema Harmonização de forma equivocada, trata-se de aparente vício, devendo o auto ser anulado por sua integridade:

Ademais, são igualmente nulos os atos administrativos em geral praticados em desconformidade com os princípios que regem a atuação da Administração Pública e, no âmbito dos processos administrativos, aqueles atos que não se coadunem com os princípios processuais que decorrem do clausulado devido processo legal.

Note-se que a nulidade relativa não representa faculdade da Administração em anular seus atos dotados de tal vício, mas sim a possibilidade de que a anulação seja evitada, por intermédio da convalidação.⁴

Nessa esteira, é notório que a fiscalização ao realizar o lançamento o ato por ela praticado deve demonstrar e comprovar qual seria a hipótese correta, caso contrário, estaríamos diante de um vício formal, que impactaria em nulidade do auto de infração:

Isso porque o erro sempre resulta do contraste com o caso correto. Assim, a indicação da classificação fiscal aplicável é *inerente* ao dever de motivação dos atos administrativos. Se o Auditor-Fiscal indica uma NCM igualmente equivocada, o auto de infração é nulo por falta de fundamentação adequada.⁵

Nessa mesma esteira em declaração de proferida no Acórdão CSRF n.º 9303-006.331 pelo Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza:

³ ROCHA, Sérgio André. Processo Administrativo Fiscal. 2018. Almedina. p.143-145.

⁴ ROCHA, Sérgio André. Processo Administrativo Fiscal. 2018. Almedina. p.308.

⁵ SEHN, Solon. Comentário ao regulamento aduaneiro: infrações e penalidades. Aduaneiras, 2019. p. 245.

“Declaração de Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza

No presente caso, segundo o acórdão recorrido, o Fisco, no ato lançamento, e a contribuinte, quando da importação, igualmente equivocaram-se ao promover a classificação fiscal do produto importado.

Donde a integral exoneração dos valores lançados, inclusive da multa de um por cento em face do erro de classificação fiscal, entendimento contra a qual, especificamente quanto ao cancelamento desta última, insurgiu-se a Recorrente, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

(…)

Segundo o il. Conselheiro LUÍS EDUARDO BARBIERI, a "autoridade fiscal, ao efetuar o lançamento, deve demonstrar e comprovar que a situação fática (fato jurídico relatado) se enquadrou perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal).

Deve-se, portanto, demonstrar a subsunção entre o evento, ocorrido no mundo fenomênico e relatado na linguagem competente – fato jurídico, à hipótese de incidência tributária" (BARBIERI, Luís Eduardo Gorrossino, Lançamento tributário: vícios e seus defeitos, São Paulo: Novas Edições Acadêmicas, 2015, p. 226).

Um dos equívocos apontados, na mesma obra, quanto à motivação do lançamento, e com a qual concordamos, é a ausência, insuficiência ou o erro na descrição dos fatos do auto de infração (p. 227), erro como o que ora constatamos no presente lançamento, uma vez que, na sua motivação, a autoridade fiscal deveria ter demonstrado, como antes defendemos, o equívoco em que laborou a contribuinte, mediante a análise das regras de interpretação que seriam aplicáveis ao caso e a indicação, em face dessas mesmas regras, da classificação correta.

A nosso juízo, portanto, a autoridade fiscal cometeu um vício de motivação no lançamento, do qual resulta, pura e simplesmente, a sua nulidade por vício material.

Ainda que persista o erro de classificação – e isso não está em discussão –, há um defeito no ato administrativo que não admite convalidação. Ante o exposto, somos por negar provimento ao recurso especial da PFN.”

Ademais a mais, ao passo que é reconhecida que a classificação utilizada pela contribuinte e fiscalização estão equivocada, não se pode manter tal multa diante da alteração de critério jurídico, encontrando limite nos termos dos artigos 146 e 149 do CTN. Nesse sentido:

Tem-se, no artigo 146 do Código Tributário Nacional, um mesmo valor jurídico - a segurança jurídica - que agasalha tanto a legalidade tributária como a proteção da boa-fé do contribuinte⁶.

Como já foi visto no Capítulo II, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar inclui-se entre as incumbências da lei complementar (artigo 146 da Constituição Federal). Daí que se essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à proteção à boa-fé, não se pode invocar a legalidade para a revisão do lançamento por erro de direito. Afinal, o Princípio da Legalidade foi inserido entre as limitações ao poder de tributar, sendo acertado, daí, não o fazer prevalecer em prejuízo do próprio contribuinte que se quis proteger.⁶

⁶SCHOEURI, Luís Eduardo. Direito Tributário. Saraiva. 2016. p. 644

Em que pese meu entendimento pessoal sobre a aplicação do art. 711 do Regulamento Aduaneiro, aplico o enunciado da súmula 161 CARF.

Diante do exposto, voto em acompanhar a relatora pelas conclusões.

(assinatura digital)

Laércio Cruz Uliana Junior