



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.013282/2009-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.143 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 9 de dezembro de 2021
Recorrente TECH-NEW COMERCIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

VEDAÇÃO À RETROAÇÃO DE EFEITOS DE SOLUÇÃO DE CONSULTA. ARTIGOS 105 E 106 DO CTN

Não há afronta aos artigos 105 e 106 do CTN, quando a fiscalização adota solução de consulta publicada em data posterior as dos fatos geradores, quando os fundamentos jurídicos são, todavia, deles contemporâneos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a Conselheira Relatora que lhe dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marcos Roberto da Silva (Presidente) e Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/CTA que, por unanimidade de votos, julgou procedente, em parte, a impugnação apresentada pela empresa contribuinte, ora Recorrente, para cancelar os tributos PIS-Importação e COFINS-Importação, bem como as multas e seus acréscimos legais. Todavia, foram mantidas as exigências relativas às diferenças de imposto de importação e de IPI, das multas de ofício de 75% e de 1% por erro de classificação fiscal, e acréscimos legais.

Com intuito de retratar as particularidades do caso concreto, até aquele momento processual, reproduz-se o relatório constante no acórdão recorrido:

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados para a exigências de Imposto de Importação - II, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins-Importação e Contribuição para Programa de Integração Social – PIS-Importação, acompanhados das respectivas multas de ofício de 75% e acréscimos legais correspondentes, além de multa regulamentar de 1%, por erro de classificação fiscal, observado o valor mínimo de R\$ 500,00 por adição. As autuações se referem às Declarações de Importação/Adições nºs 05/0038442- 2/006, 05/0038442-2/007, 05/0079856-1/003, 05/0157228-1/002, 05/157228-1/011, 05/0157228-1/012, 05/0157228-1/015 e 05/0157228-1/022.

Conforme Relatório de Fiscalização, às fls. 124/127, **a contribuinte importou “placas de vídeo” e as classificou no subitem NCM 8473.30.49 (Circuitos impressos com componentes elétricos ou eletrônicos: Outros), ao passo que deveria classificar as mercadorias no subitem NCM 8471.80.90 (Outras unidades de máquinas automáticas para processamento de dados: Outras); descreve a fiscalização que a Solução de Divergência nº 6 da COANA, de 20/07/2009, que reformou a Solução de Consulta nº 210, da SRRF/9ª RF/DIANA, de 08/08/2008, concluiu pela classificação da “placa de vídeo” no código 8471.80.00 da NCM, transcrevendo seus fundamentos; acrescenta que “Contudo, considerando que inexistia a NCM 8471.80.00 antes do ano de 2007, mas ainda em observância à mencionada Solução de Divergência e às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, em especial às regras nºs 1 e 6, a mercadoria importada, pelo contribuinte em tela, no ano de 2005, deve ser classificada na NCM 8471.80.90 [-Outras unidades de máquinas automáticas para processamento de dados: Outras]”.**

Cientificada, por via postal, em 11/11/2009 (fls. 134/136), **a interessada apresentou, tempestivamente, em 17/11/2009, impugnação (fl. 132), instruída com documentos (fls. 133), na qual alega que, “com a atualização dos NCR’s pela IN 873/2008 posterior a utilização do NCM 8473.30.49 em 2005 para classificar o item ‘placa de vídeo’ o qual foi aceito pela SRF”, a exigência não tem fundamento, uma vez que as importações “foram todas liquidadas antes da alteração da legislação que altera o NCM, de acordo com a legislação do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL conforme cópia anexa a esta defesa”; à fl. 133, transcreve os arts. 105 e 106 do CTN.**

Ato contínuo houve interposição de recurso voluntário pela Recorrente reiterando os argumentos expendidos anteriormente, quando da apresentação da impugnação.

É o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Atendidos os requisitos formais de validade, o presente recurso voluntário deve ser conhecido.

Da sinopse fática.

Sucintamente, ante a decisão da DRJ que eximiu a Recorrente ao pagamento de Cofins-Importação e PIS-Importação, acompanhados das respectivas multas de ofício de 75% e acréscimos legais, **a controvérsia devolvida a este Colegiado reside na manutenção do auto de infração para a exigência de Imposto de Importação, IPI, acompanhados das respectivas multas de ofício de 75% e acréscimos legais correspondentes, além da multa regulamentar de 1%, por erro de classificação.**

A autuação decorre da classificação fiscal adotada pela Recorrente na importação de *'outros circuitos impressos para máquinas automáticas de processamento de dados'*. A Recorrente adotou a NCM nº 8473.30.49, enquanto a fiscalização aponta como a correta a NCM nº 8471.80.90.

A decisão recorrida restou vazada nos seguintes termos:

Em razão da impossibilidade de se constatar todas as situações e fatos relacionados às importações, no prazo normal do trâmite do desembaraço aduaneiro, dentre outras, é que a legislação aduaneira traz a possibilidade do procedimento de revisão aduaneira, prevista no art. 570 do Decreto nº 4.543, de 2002 (assim como no art. 638 do Regulamento Aduaneiro atual - Decreto nº 6.759, de 2009), conforme autorização do art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

[omissis]

De se ressaltar que a legislação não excepcionou do procedimento de revisão aduaneira as declarações de importação que tenham sido objeto de qualquer tipo de conferência aduaneira por ocasião da apresentação da declaração de importação e respectivo desembaraço das mercadorias. A única limitação ao procedimento é o prazo decadencial de cinco anos.

Observe-se que o desembaraço aduaneiro de mercadoria em determinada classificação fiscal não pode ser considerado como decorrente do entendimento da autoridade aduaneira, tampouco caracterizam fixação de critério jurídico em relação à classificação fiscal adotada pelo importador.

[omissis]

A interessada menciona especificamente a Instrução Normativa RFB nº 873, de 2008, que diz ser posterior à utilização, em 2005, da NCM 8473.30.49.

No entanto, a norma questionada não foi utilizada como fundamento do lançamento, como revela a simples visualização dos autos de infração, às fls. 90/121, e do Relatório de Fiscalização, às fls. 124/127, não se vislumbrando, em relação à norma mencionada, ofensa às disposições dos arts. 105 e 106 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966).

Na realidade, os autos de infração, no que diz respeito à classificação fiscal, valeram-se dos fundamentos da Solução de Divergência nº 6, de 2009, da Coordenação- Geral de Administração Aduaneira – COANA, e das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (fl. 126):

[omissis]

Note-se que, à época, as Soluções de Consulta e as Soluções de Divergência, porquanto de natureza interpretativa, não constituíam normas, tendo poder vinculante apenas em relação ao sujeito passivo alcançado pela orientação expedida, não sendo, portanto, aptas a fundamentar formalmente, como supostos atos normativos, outros atos administrativos, como o de lançamento.

Nesse sentido, a menção da Solução de Divergência nº 6, de 2009, não ocorre a título de fundamentação legal que embasa o lançamento. Na realidade, da interpretação existente na referida Solução de Divergência é que a autoridade fiscal empresta os argumentos expostos nas alíneas 23 a 26, tal como é transcrito no Relatório de Fiscalização, às fls. 125/126, a fim de concluir pela correta classificação fiscal das “placas de vídeo”.

Mediante recurso voluntário, a Recorrente defende a classificação adotada, sob o argumento doravante apreciado.

Da classificação fiscal para a mercadoria.

Aduz à Recorrente:

O Relatório de Fiscalização aduz que a contribuinte importou "placas de vídeo" e as classificou no subitem NCM 8473.30.49 (Circuitos impressos com componentes elétricos ou eletrônicos: Outros), e a Receita entende que deveria classificar as mercadorias no subitem NCM 8471.80.90 (Outras unidades de máquinas automáticas para processamento de dados: Outras).

Ocorre que não existia a NCM 8471.80.00 antes do ano de 2007, pois a atualização dos NCR's pela IN 873/2008 foi posterior a utilização do NCM 8473.30.49 em 2005 para classificar o item 'placa de vídeo', o qual foi aceito pela SRF. Além disso, a exigência da Receita não tem fundamento, uma vez que as importações foram liquidadas anteriormente à alteração da legislação que altera o NCM, não devendo retroagir e atingir fato pretérito.

Dessa forma, mister se faz ressaltar o disposto nos arts. 105 e 106 do C'TN, conforme se observa:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

11- tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ora, o fato ocorrido não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 106 do CTN, de forma que a alteração posterior não deve retroagir à data do fato gerador.

.....
De acordo com a regra 3, quando a mercadoria puder ser classificada em duas ou mais posições, a classificação mais específica deve prevalecer sobre a mais genérica. Não é outro entendimento dos nossos Tribunais:

[omissis]

Portanto, entende-se que havendo a possibilidade de as placas de vídeo serem classificadas em mais de um NCM, deve prevalecer, de acordo com as regras de interpretação do Sistema Harmonizado, aquela classificação mais específica, que se mostra, com base nas provas acostadas, aquela de nº 8473.30.43.

O citado argumento tem o condão de afastar a classificação fiscal eleita em procedimento de revisão aduaneira.

Na ocasião da importação de *'outros circuitos impressos para máquinas automáticas de processamento de dados'*, a Recorrente adotou a NCM nº 8473.30.49, enquanto a fiscalização aponta como a correta a NCM nº 8471.80.90, agora, a Recorrente defende como adequada a NCM nº 8743.30.43.

Socorreu-se à fiscalização da Solução de Divergência COANA nº 6 de 20 de julho de 2009 que indicava a NCM nº 8471.80.00, a partir da interpretação dada pela Nota 5)C), bem como 5)B), ambas do Capítulo 84 e, ainda, pelas regras nºs 1 e 6 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

Entretanto, ausente à citada classificação fiscal, à época dos fatos, a indicada pela fiscalização foi a de nº 8471.80.90, em substituição a NCM nº 8471.80.00:

Assim, tendo em vista os fundamentos expostos na Solução de Divergência nº 6/2009 da Coana e conforme determinam as regras nºs 1 e 6 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, a mercadoria comercialmente denominada de "placa de vídeo" deve ser classificada na NCM 8471.80.00 [-Outras unidades de máquinas automáticas para processamento de dados].

Contudo, considerando que inexistia a NCM 8471.80.00 antes do ano de 2007, mas ainda em observância à mencionada Solução de Divergência e às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, em especial às regras nºs 1 e 6, **a mercadoria importada, pelo contribuinte em tela, no ano de 2005, deve ser classificada na NCM 8471.80.90 [-Outras unidades de máquinas automáticas para processamento de dados: Outras].**

Da leitura dos autos, resta evidente que no ano de 2005 a classificação fiscal NCM nº 8471.80.00 não constava no rol de classificações fiscais, vindo a existir, apenas, no ano de 2009, e que não houve critério jurídico para adoção da NCM nº 8471.80.90, pela fiscalização, uma vez que a motivação foi *'inexistência da NCM nº 8471.80.00 e as especificações nesta considerada'*.

Para a mercadoria e período em análise, a classificação fiscal era aquela inserida na DI pela Recorrente, qual seja NCM nº 8473.30.49. Assim, resta uma dúvida, qual o método e/ou a regra utilizada pela fiscalização para justificar a classificação fiscal NCM nº 8471.80.90?

Pergunto, porque a (re)classificação fiscal da mercadoria decorre da Solução de Divergência COANA nº 6/2009 que, sequer, possui efeito vinculante em relação a Recorrente, como bem afirmado pelo próprio juízo *a quo*, como ainda das regras nºs 1 e 6 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, sem que houvesse o cotejo com o caso concreto.

Nesse sentido, surge um novo questionamento, quais seriam os parâmetros eleitos pela fiscalização dentro das regras nºs 1 e 6 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado?

Como se não bastasse, uma análise pormenorizada acerca do tipo de mercadoria importada (se unidade de máquina automática de processamento ou de suas partes e acessórios), para posterior indicação da NCM, encontra-se prejudicada dada à deficiência probatória pela autoridade fiscal.

Portanto, a autuação com base na (re)classificação fiscal extraída de Solução de Divergência COANA nº 6 de 20 de julho de 2009 e das regras nºs 1 e 6 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, demonstra nítido desatendimento ao princípio do devido processo legal.

Por conseguinte, olvidou-se a autoridade fiscal das normas legais que visam resguardar a segurança jurídica, *in verbis*:

CTN.

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.

.....

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

.....

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Pelo exposto, voto por **dar provimento** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira.

Peço vênia para divergir do voto da i. Conselheira Relatora.

A controvérsia em debate nesta fase processual diz respeito ao erro cometido na classificação fiscal de importações de “placas de vídeo” realizadas em 2005 (da posição NCM 8473.30.49 para a 8471.80.90), que resultou na lavratura de auto de infração para cobrança de IPI, com juros e multa de ofício de 75%, e multa regulamentar de 1%

O voto condutor propôs que fosse cancelado o lançamento. Acatou o argumento de defesa de que a fiscalização adotou a Solução de Divergência COANA nº 06/09, que concluiu que o produto deveria ser classificado na posição 8471.80.00. Entretanto, esta posição não existia em 2005 e, à luz dos artigos 105 e 106 do CTN, não é possível admitir a produção de efeitos retroativos.

Examino os autos.

Reproduzo trecho do Relatório de Fiscalização, com os argumentos adotados pelo autuante (fls. 125 e 126):

“(. .)

Os parágrafos 23 a 26 da citada Solução de Divergência concluem pela nova classificação, já que restou demonstrado que a “placa de vídeo” é uma unidade de máquina automática de processamento de dados e, não, parte ou acessório desta.

"(..)

23. Desta forma, o artigo em análise tem todas as características das unidades de máquinas automáticas de processamento de dados classificáveis na posição 84.71, não devendo, assim, ser considerado como um "acessório" de máquina automática de processamento de dados classificável na posição 84.73, conforme entendimento da Diana/ SRRF09 em sua Solução de Consulta.

24. Poder-se ia arguir, de outra parte, a classificação do produto também na posição 84.73, mas não como "acessório", como foi considerado pela Diana/SRRF09, e sim como "parte" de uma máquina automática de processamento de dados da posição 84.71. Entretanto, tal assertiva não mereceria prosperar, haja vista que a Nota 5)C) do Capítulo 84, ao dispor que *"considera-se como sendo **parte** dum sistema para processamento automático de dados, qualquer **unidade** que preencha simultaneamente as seguintes condições"* esclarece que, de fato, as unidades apresentadas isoladamente e classificáveis na posição 84.71 são PARTE de um sistema automático de processamento de dados. E nem poderia ser diferente, visto que a Nota 5)B) do Capítulo 84 estabelece que *"as máquinas automáticas para processamento de dados podem apresentar-se sob a forma de sistemas compreendendo um número variável de unidades distintas"*.

25. Assim, mesmo se configurando, *lato sensu*, como uma **parte** do sistema para processamento automático de dados, as unidades de máquinas automáticas de processamento de dados permanecem classificadas na posição 84.71, visto que esta compreende as *"máquinas automáticas para processamento de dados e suas unidades"*. Desta forma, o que se classifica na posição 84.73, como "parte" de uma máquina da 84.71, são aqueles artigos que, embora destinados a uma máquina de processamento de dados, não possam ser considerados como sendo "unidades" da posição 84.71, caso, por exemplo, das "partes" intrínsecas da unidade central de processamento, como a placa-mãe, os módulos de memória e as placas de microprocessamento destinadas ao processamento central da máquina automática de processamento de dados.

26. Destarte, fica demonstrado que p, produto analisado se classifica na posição 84.71, subposição 8471.80, e, em vista da inexistência de aberturas regionais, no código 8471.80.00 da TEC vigente.

(..)"

Assim, tendo em vista os fundamentos expostos na Solução de Divergência nº 6/2009 da Coana e conforme determinam as regras nºs 1 e 6 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, **a mercadoria comercialmente denominada de "placa de vídeo" deve ser classificada na NCM 8471.80.00 [-Outras unidades de máquinas automáticas para processamento de dados].**

Contudo, considerando que inexistia a NCM 8471.80.00 antes do ano de 2007, mas ainda em observância à mencionada Solução de Divergência e às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, em especial às regras nºs 1 e 6, **a mercadoria importada, pelo contribuinte em tela, no ano de 2005, deve ser classificada na NCM 8471.80.90 [-Outras unidades de máquinas automáticas para processamento de dados: Outras].**

(..)"

O Fisco não afrontou os artigos 105 e 106 do CTN, pois não houve retroação de efeitos.

Do excerto do Relatório de Fiscalização acima transcrito, resta claro que foram adotados os fundamentos jurídicos da Solução de Divergência COANA nº 06/09, em conjunto com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, contemporâneos das operações de importação em comento, os quais levaram à conclusão de que a posição mais adequada era a 8471.80.90.

Portanto, ratifico o lançamento de ofício do IPI, acrescido de juros e multa de ofício de 75%, e da multa regulamentar de 1%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira