

VOLUME III

ACÓRDÃOS DA TERCEIRA
SEÇÃO DE JULGAMENTO E
TERCEIRA TURMA DA CSRF

ACÓRDÃOS SELECIONADOS

TEMAS RELEVANTES

- 2017 -

2ª EDIÇÃO

COORDENAÇÃO

Francisco Marconi de Oliveira - CARF

Miguel Arcanjo Simas Nôvo - ANFIP



ACÓRDÃOS SELECIONADOS

TEMAS RELEVANTES

- 2017 -

2ª EDIÇÃO

COORDENAÇÃO

Francisco Marconi de Oliveira - CARF

Miguel Arcanjo Simas Nôvo - ANFIP



Corpo diretivo do Ministério da Fazenda e CARF

Ministro da Fazenda
Henrique de Campos Meireles

Secretário-Executivo MF
Eduardo Refinetti Guardia

Presidente do CARF
Carlos Alberto Freitas Barreto

Presidente da Primeira Seção de Julgamento
Marcos Aurélio Pereira Valadão

Presidente da Segunda Seção de Julgamento
Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Presidente da Terceira Seção de Julgamento
Rodrigo Costa Possas

Secretário-Executivo do CARF
Marcelo Nascimento de Araújo

Comissão Organizadora

Francisco Marconi de Oliveira - Coordenação

Eduardo Tadeu Farah

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Marcelo Cuba Netto

Marcelo Giovanni Vieira

Ricardo Manoel de Oliveira Borges

Wilson Fernandes Guimarães

ANFIP - Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

Conselho Executivo

Vilson Antonio Romero

Presidente

Carmelina Calabrese

Vice-Presidente Executivo

Miguel Arcanjo Simas Nôvo

Vice-Presidente de Assuntos Fiscais

Florianio Martins de Sá Neto

Vice-Presidente de Política de Classe

Antônio Silvano Alencar de Almeida

Vice-Presidente de Política Salarial

Décio Bruno Lopes

Vice-Presidente de Assuntos da Seguridade Social

Misma Rosa Suhett

Vice-Presidente de Aposentadorias e Pensões

Creusa Dantas Gama

Vice-Presidente de Cultura Profissional

Dulce Wilennbring de Lima

Vice-Presidente de Serviços Assistenciais

Renato Albano Junior

Vice-Presidente de Assuntos Jurídicos

Manoel Eliseu de Almeida

Vice-Presidente de Estudos e Assuntos Tributários

Carlos José de Castro

Vice-Presidente de Administração, Patrimônio e Cadastro

Carlos Alberto de Souza

Vice-Presidente de Planejamento e Controle Orçamentário

João Alves Moreira

Vice-Presidente de Finanças

Leila Souza de Barros Signorelli de Andrade

Vice-Presidente de Comunicação Social

Maruchia Mialik

Vice-Presidente de Relações Públicas

João Laércio Gagliardi Fernandes

Vice-Presidente de Assuntos Parlamentares

Paulo Correia de Melo

Vice-Presidente de Tecnologia da Informação

Conselho Fiscal

Albenize Gatto Cerqueira

Marcia Irene Werneck

Maria Geralda Vitor

Conselho de Representantes

AC - Heliomar Lunz

AL - Lindenbergue Fernando de Almeida

AM - Cleide Almeida Nôvo

AP - Emir Cavalcanti Furtado

BA - José Antônio Moreira Icó da Silva

CE - Tereza Liduina Santiago Félix

DF - Maria José de Paula Moraes

ES - Rozinete Bissoli Guerini

GO - Crésio Pereira de Freitas

MA - Antonio de Jesus Oliveira de Santana

MG - Ilva Maria Franca Lauria

MS - Isabel Nascimento Elias Pereira

MT - Benedito Cerqueira Seba

PA - Maria Oneyde Santos

PB - Maria dos Remédios Bandeira

PE - Rita de Cássia Cavalcanti Couto

PI - Lourival de Melo Lobo

PR - Ademar Borges

RJ - José Arinaldo Gonçalves Ferreira

RN - Maria Aparecida Fernandes Paes Leme

RO - Francisco Raia

RR - André Luiz Spagnuolo Andrade

RS - César Roxo Machado

SC - Luiz Carlos Aguiar da Silva

SE - Jorge Cezar Costa

SP - Sandra Tereza Paiva Miranda

TO - José Carlos Rego Morais

Sumário

Normas gerais. Planejamento tributário. Operações simuladas – conceito.....	7
Multa de Ofício. Qualificação por conduta dolosa.....	25
Cide. Royalties. Licença de uso e distribuição. Software.....	41
Classificação fiscal. Display de cristal líquido.....	53
Classificação fiscal. Multas aduaneiras. Fatura sem os requisitos necessários.....	103
Classificação fiscal. Revisão aduaneira. Cimento.....	119
COFINS. Instituições financeiras.....	139
COFINS-Importação. Adicional de 1%.....	155
Comércio exterior. Cabimento de revisão aduaneira.....	179
Comércio exterior. Interposição fraudulenta. Ocultação.....	215
Comércio exterior. Interposição fraudulenta. Ocultação.....	319
Simulação. Inexistência de finalidade comercial.....	319
Comércio exterior. Interposição fraudulenta.....	337
Responsabilidade. Cessão de nome. Pessoa física.....	337
Comércio exterior. Ônus probatório na interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior	353
Comércio exterior. Presunção de operação por conta e ordem de terceiro.....	377
Comércio exterior. Valoração aduaneira.....	401
Comércio exterior. Valoração aduaneira.....	421
Comércio exterior. Valoração aduaneira. Royalties.....	447
II/IPI. Classificação fiscal. Central automática para comutação e controle.....	459

IPI. Creditamento. Insumos não tributáveis, isentos ou alíquota zero.....	473
IPI. Dedução da base de cálculo. Descontos. Planejamento tributário abusivo.....	509
IPI. Princípio da noventena na majoração de alíquota.....	535
IPI. Requisitos para fruição de benefício fiscal de redução de alíquota.....	549
IPI. Valor tributável mínimo. Empresas interdependentes.....	567
Normas gerais. Planejamento tributário abusivo. Subfaturamento. Ônus da prova.....	587
PIS. Base de cálculo.	601
PIS/COFINS. Ágio. Subscrição de ações.....	613
PIS/COFINS. Conceito de insumos.	643
PIS/COFINS. Fundação educacional.....	685
PIS/COFINS. Regime monofásico.	699
PIS/COFINS. Zona Franca de Manaus. Isenção.	719



Normas gerais. Planejamento tributário. Operações simuladas – conceito.



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

Processo nº 19515.722111/2012-41
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3302-003.138 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2016
Matéria ALTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

SIMULAÇÃO INEXISTÊNCIA.

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo.

Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. O Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

EDITADO EM: 28/03/2016

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por WALKER ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RI

CARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por WALKER ARAUJO

Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente da turma), Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório do acórdão de piso nº 16-60,621:

1. EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, empresa acima identificada, foi submetida a procedimento de auditoria fiscal. Ao término dos trabalhos a fiscalização constatou algumas irregularidades referentes ao ano-calendário de 2008, narradas no Termo de Verificação Fiscal -PIS (fls. 320/328) e no Termo de Verificação Fiscal -COFINS (fls. 329/337). Transcrevo trechos do Termo de Verificação Fiscal -PIS, que aborda as mesmas irregularidades descritas no Termo de Verificação Fiscal -COFINS:

*As mudas clonais são plantadas nos viveiros, entretanto, as florestas resultado das mudas plantadas estão localizadas nas fazendas da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Aliás, tais fazendas são filiais da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, como veremos abaixo na análise do Item 2 do Termo de Intimação nº05/2012. Além disto, na resposta de lavra da própria EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO (CNPJ:56.643.018/0001-66) referente ao **Item 03 do Termo de Intimação 05/2012**, contém **demonstrativos** onde as fazendas elencadas tem o mesmo CNPJ de 08 dígitos (CNPJ:56.643.018/), e ainda, **são expressamente denominadas** pela própria EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO **como fornecedoras de madeira** (folhas 02 a 07 do documento citado). Ressalte-se a planta da descrição do processo produtivo da empresa apresentado, quando da resposta ao item 02 do Termo de Intimação nº04/2012(documento em anexo).Onde (ica provado que as florestas de eucalipto (icam nas fazendas da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMERCIO. Logo, se a floresta (or de **propriedade de terceiros** o direito de **contrato de exploração por prazo determinado** poderia ser amortizado anualmente no aspecto (fiscal e contábil,mas se a **floresta for própria** o que parece ser o caso, haveria **exaustão anual** no aspecto contábil e (fiscal dos insumos utilizados na formação das (lorestas(como custo ou encargo), resultante da sua exploração.E, ainda, a EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO alegue que a floresta não seja de sua propriedade caberia a mesma aplicar a quota de exaustão no **contrato de exploração por prazo indeterminado** (...)*

*Logo, há necessidade da fiscalização **glosar os valores das operações consideradas como aquisições de madeira por parte da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO** e incluídas indevidamente na linha 02, da Ficha 06 A das DACON(s), visto que a EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO **não** adquiriu de fato a madeira (**insumo para produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda no caso concreto**). E, ainda, tais glosas baseiam-se nos valores das notas fiscais de entrada por afronta ao art.3º, § 3º, inciso I c/c o art.3º, inciso II, ambos dispositivos da Lei nº10.637/2002.E caso a EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO quisesse gozar de algum desconto de crédito, **relativo a formação de florestas**, deveria proceder na forma do art.3º, §1º, inciso III da Lei nº10.637/2002 c/c o inciso VII do art.3º do mesmo Diploma Legal, ou seja, no caso de amortização Incorrido no mês, já que a exaustão não está amparada para **reconhecimento de desconto de crédito de PIS no Regime Não-Cumulativo da Lei***

nº10.637/2002. E na visão da fiscalização, **não existe no aspecto material** (núcleo da hipótese de Incidência do fato gerador) a operação de aquisição de madeira por parte da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO junto a AGRO-FLORESTAL. Configurando-se em tese o delito previsto no art. 72 da Lei nº 4502/1964 c/c o art. 1º, inciso II da Lei nº 8.137/1990. O que gera em consequência a aplicação da multa administrativa qualificada de 150% com fulcro no art.44 da Lei nº 9430/1996 (com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

B)-Quanto ao Item 2 o contribuinte informa os CNPJ(s) das fazendas que são filiais da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, e consideradas por ela própria como **fornecedoras de madeira**;

(....)

Ora o contribuinte informa, ainda, no item 03 a relação de notas fiscais do fornecimento de madeira, ocorridas em 2008. Vale destacar, os demonstrativos apresentados pelo contribuinte. Tais demonstrativos, por si só, comprovam serem as **fazendas fornecedoras de madeira** filiais da EUCATEX S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO (CNPJ: 56.643.018/0001-66). Basta comparar o CNPJ(s) das fazendas elencadas pelo contribuinte com o CNPJ da Matriz;

(....)

A Fiscalização vislumbrou, ainda, a necessidade de glosar também parte dos créditos existentes na **linha 07, da Ficha 06 A, das DACON(s) do ano-calendário 2008**, relativos a **despesas de armazenagem e fretes de operação de venda**. Em razão da exegese do art.3º, inciso IX da Lei nº isto é, o dispositivo citado determina expressamente que o reconhecimento do crédito de armazenagem e frete se vincula aos casos do incisos I e II do art.3º do mesmo da Lei nº 10.637/2002. E tais insumos somente poderão ser descontados como crédito quando a pessoa jurídica adquira bens e serviços considerados como insumos de outra pessoa jurídica (art.3º, §3º, inciso I da Lei nº 10.637/2002). O que não é o caso, conforme largamente exposto acima. Assim sendo, é forçoso reconhecer que parte desta despesa de armazenagem e frete disposta nas DACON(s) foi usada indevidamente para armazenagem e frete de produtos com **matéria-prima** (no caso concreto madeira), que não foi incluída nos benefícios da Lei nº 10.637/2002. Inclusive, o art. 111, inciso I da Lei nº 5172/1966 (Código Tributário Nacional) determina que interpreta-se **literalmente a legislação** que disponha sobre **exclusão do crédito tributário**. Assim sendo, a fiscalização apurou a glosa de parte da despesa de armazenagem e frete usando a **proporção** existente entre os valores dispostos nas linhas 02 (**Bens Utilizados como Insumos**) e 07 (**Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda**) da Ficha 06A, das DACON(s), partindo-se da glosa de linha 02 para chegar se ao valor da glosa da linha 07 (**diretamente proporcional**), conforme Demonstrativo de glosa de despesa de armazenagem e frete (em anexo). Ficando configurado em tese o delito previsto no art. 72 da Lei nº 4502/1964 c/c o art.1º, inciso II da Lei nº 8.137/1990. O que gera em consequência a aplicação da multa administrativa qualificada de 150% com fulcro no art.44 da Lei nº 9430/1996 (com a redação dada pela Lei nº 488/2007).

(....)

Vale destacar, que na visão da fiscalização ocorre uma **unicidade da atividade empresarial** das duas empresas citadas acima (EUCATEX S/A e EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA), quando constata-se na **cláusula 3º do Contrato Social da EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA** um específico objeto social: "o cultivo de mudas e florestas próprias ou **adquiridas de terceiros**, que se

destinem ao corte para comercialização".Explicando melhor chega-se a um abuso de forma ou até mesmo abuso de direito.Ora vejamos se a EUCATEX S.A controla 99% do capital da EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA. e a EUCATEX S.A cede suas fazendas para sua controlada cultivar e **supostamente vender** para ela mesma o insumo madeira que tem um alto valor agregado.Diante do exposto, chega-se a seguinte conclusão: não existe atividade complementar entre as duas empresas em questão, mas disfarçada unicidade de propósito negocial.

(...)

Logo, na visão da fiscalização: não há efetivamente operação de compra e venda de madeira entre **EUCATEXS.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO** e a **AGRO-FLORESTAL** (CNPJ:07.580.377/0001-06), nome empresarial:EUCATEXIMOBILIÁRIA LTDA, pois no máximo existiria um contrato de **exploração de florestas** por prazo(determinado ou indeterminado), e não o negócio jurídico de compra e venda de madeira entre as duas pessoas jurídicas citadas **do mesmo grupo econômico**, conforme afirmado pelo próprio sujeito passivo.

(....)

E além disto, por tudo que está descrito acima, há fortes indícios de que as florestas de eucaliptos são de propriedade da EUCATEX S.A.INDÚSTRIA E COMÉRCIO, o que significaria a existência de exaustão na exploração de recursos florestais.Ora, não é a própria EUCATEX S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO que afirma serem as suas fazendas(filiais da mesma)fornecedoras da madeira, o que é fato conforme constata-se no CNPJ das fazendas.Inclusive, há glosa parcial das despesas de crédito de armazenagem e fretes na operação de venda de mercadoria, quando parte das mesmas são utilizadas em insumos, no caso madeira, não adquirida de terceiros.Assim sendo, em tese, há dolo específico para caracterização do delito fiscal previsto no art.72 da Lei nº4502/1964, conforme exposto acima.

2. Em face das irregularidades apuradas foram lavrados os seguintes autos de infração:

a- Auto de Infração da Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 338/339): Valor do crédito tributário de R\$ 82.378.318,47, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 11/2012, fundamento legal citado nas fls. 340/344 ;

b- Auto de Infração da Contribuição para o o Financiamento da Seguridade Social- COFINS (fls. 363/364): Valor do crédito tributário de R\$ 87.200.267,11, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 11/2012, fundamento legal citado nas fls. 364/368;

Foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária de fls. 305/318 em face de FLÁVIO MALUF, OTÁVIO MALUF, JOSÉ ANTÔNIO GOULART DE CARVALHO, CLÁUDIO FERREIRA DE OLIVEIRA e EDISON MASAYUKI TAMURA.

A empresa autuada e os sujeitos passivos solidários: FLÁVIO MALUF, OTÁVIO MALUF e JOSÉ ANTÔNIO GOULART DE CARVALHO foram cientificados dos autos de infração em 17/11/2012 (fls. 388, 307, 310 e 319), ao passo que os Srs EDISON MASAYUKI TAMURA e CLÁUDIO FERREIRA DE OLIVEIRA foram cientificados dos autos em 16/11/2012 e 19/11/2012, respectivamente (fls. 313 e 316). Os contribuintes apresentaram uma mesma peça impugnatória, de fls. 393/424, em 19/12/2012, da qual destaco:

a- a responsabilidade somente pode ser redirecionado nas hipóteses em que os diretores e gerentes agirem com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, o que NÃO se comprovou ter ocorrido;

b- o Sr. AFRF simplesmente lavrou o Termo de Sujeição Passiva sem contudo *indicar de maneira clara e inequívoca qual o fundamento legal para inclusão dos diretores e gerentes no pólo passivo da obrigação tributária. Ademais, como cediço e já pacificado, o mero inadimplemento de obrigações tributárias não caracteriza infração legal;*

c- as decisões do E. STJ são claras no sentido de que o redirecionamento deve ser precedido de efetiva comprovação, pela Fazenda Pública, de que os diretores e gerentes efetivamente tenham agido de forma irregular, ilegal;

d- para fins de constituição do crédito tributário, o Sr. AFRF simplesmente considerou o valor contábil das compras como o valor supostamente devido pela impugnante, quando o correto seria retirar tais valores da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, proporcionalmente às respectivos alíquotas;

e- no tocante à glosa das despesas com frete e armazenagem, o Sr. AFRF utilizou os valores efetivos referentes à aquisição de madeira da Agro-Florestal Ltda. para realizar um cálculo proporcional, ou seja, sem qualquer documento comprobatório de que tais números representam de fato o quantum gasto nessas operações;

f- não se pode deixar de mencionar que o Sr. AFRF adotou para a mesma operação critérios distintos, uma vez que partes das notas fiscais foram consideradas válidas e outras não, as quais deveriam, da mesma forma, ter servido de base para o Al, ora guerreado (doc. 03);

g- No Código Civil, a simulação nos atos jurídicos ocorre quando aparentemente conferirem ou transmitirem direitos a pessoas diversas das a quem realmente conferem; quando contiveram declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, ou quando os instrumentos particulares forem antedatados ou posdatados. A partir dessa definição é possível depreender que o caso em exame não pode ser atacado pelo Fisco sob o prisma da simulação, pois, as partes existem, praticam efetivamente negócio jurídico de compra e venda de madeiras, não há impedimento legal para tanto e seguem todas as formalidades exigidas;

h- o conjunto de atos lícitos praticados pelo contribuinte, que tenham como objetivo diminuir sua carga tributária, ou seja, elisão fiscal, são legítimos, de modo que não são por excelência atos simulados ou fraudulentos;

i- No caso em questão, as empresas têm sede própria, contabilidade e pessoal administrativo e operacional individualizados, conforme atesta o Relatório Anual de Informações Sociais -RAIS (doc. 04) e recolhimento de INSS da Agro-Florestal (doc. 05), de modo que ambas apuram e recolhem seus impostos. Não há mútuos entre as empresas, o que demonstra a independência financeira e operacional da Impugnante, bem como da sua fornecedora, sendo irrelevante o fato de serem do mesmo grupo econômico;

j- para caracterização do planejamento tributário, a presença da vantagem econômica é motivo imprescindível. No entanto, no caso em questão, em nenhum momento o Sr. AFRF demonstrou que a operação resulta numa elisão fiscal;

k- é indubitável que não se trata de planejamento tributário, tal pouco há atos simulados, uma vez que todas as operações são efetivamente reconhecidas no plano real, contábil e fiscal, uma vez que tais operações são computadas nas apurações dos respectivos tributos incidentes, razão pela qual não se trata de mesma empresa e tais aquisições devem ser consideradas como insumos, e como tal base de crédito PIS/COFINS;

*requer seja recebida a presente **Impugnação para anular in totum o lançamento impugnado**, haja vista seu inequívoco erro de constituição, determinando seu cancelamento imediato;*

m- Caso assim não entenda esse D. Órgão Julgador, seja, no mérito julgada procedente a impugnação para cancelar o auto de infração, afastando-se a absurda imposição de simulação feita pelo Sr. Agente Fiscal, e validando a operação praticada pela Impugnante, inclusive com o aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS decorrentes da aquisição de madeira de pessoa jurídica independente.

O julgamento foi convertido em diligência, por meio do Despacho de fls. 589/590, com o intuito de se obter uma melhor instrução processual.

Ao término dos trabalhos de diligência, a fiscalização elaborou o Relatório Fiscal de fls. 598/603, no qual opina pelo cancelamento da glosa de créditos relativos a despesas com frete e armazenagem e concorda que equivocou-se ao considerar como crédito de PIS e de COFINS aquilo que na realidade era de base de cálculo dos créditos.

A respeito deste relatório, o contribuinte manifestou-se nas fls. 608/613, nas quais reitera os fundamentos da impugnação.

É o relatório."

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou procedente a impugnação apresentada pela fiscalizada nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO. É necessária a produção de provas robustas, para se descaracterizar a operação de compra e venda.

CRÉDITO. DESPESAS COM FRETE E ARMAZENAGEM. Os gastos com fretes e armazenagem glosados pela fiscalização devem ser discriminados, caso contrário ocorrerá cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2008

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO. É necessária a produção de provas robustas, para se descaracterizar a operação de compra e venda.

CRÉDITO. DESPESAS COM FRETE E ARMAZENAGEM. Os gastos com fretes e armazenagem glosados pela fiscalização devem ser discriminados, caso contrário ocorrerá cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Impugnação Procedente Crédito Tributário Exonerado

Considerando que a decisão piso tenha exonerado o crédito tributário em valor superior ao limite de alçada, previsto na Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorre de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

Conforme se extrai dos autos, a Interessada é empresa de direito privado e tem como objeto social a fabricação de madeira laminada e de chapas de madeira compensada, prensada e aglomerada, devidamente inscrita no CNPJ (MF) sob o nº 56.643.018/0001-66.

Em 14 de junho de 2005, a Interessada juntamente com o Sr.º José Antônio Goulart de Carvalho constituíram a empresa denominada Eucatex Agro-Florestal Ltda., inscrita no CNPJ (MF) sob o nº 07.580.377/0001-06, para realização das seguintes atividades:

"A sociedade tem por objeto: a) o cultivo de mudas e florestas próprias ou adquiridas de terceiros, que se destinem ao corte para comercialização, consumo, além de prestar consultoria ambiental; b) a produção agrícola e de fibras vegetais; c) a participação em outras empresas na qualidade de quotista ou acionista; d) a importação e exportação em geral; e) a representação por conta própria ou de terceiros e atividades ligadas ao presente objeto; f) prestação de serviços relacionados com o presente objeto."

O capital social da sociedade Eucatex Agro-Florestal Ltda foi dividido da seguinte forma:

Nome	Quotas	Valor
Eucatex S/A Indústria e Comércio	9.900	9.900,00
José Antônio Goulart de Carvalho	100	100,00

Já em 22 de novembro de 2007, por meio de ordem judicial proferida nos autos da Recuperação Judicial nº 7220-1/05, em trâmite perante a 3ª Vara Cível da Comarca de Salto em São Paulo, a Interessada transferiu, a título de integralização de capital, à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. os seguintes imóveis de sua propriedade (vide documentos de fls.555-583):

1. Rua Ribeirão Preto, 811 - Casa 01, Município de Salto, Estado de São Paulo, CEP. 13.322-010;
2. Estrada Municipal Botucatu-Itatinga, s/nº, Km 14, Município de Botucatu, Estado de São Paulo, CEP. 18603-970, Fazenda São Francisco de Assis;
3. Estrada Municipal Rubião Júnior, s/nº, Km 13, Município Botucatu, Estado de São Paulo, CEP. 18603-000, Fazenda João Paulo II;

4. Bairro Três Cruzes, s/nº, Município de Elias Fausto, Estado de São Paulo, CEP. 13350-000, Fazenda São Pedro;
5. Bairro Cruz das Almas, s/nº, Município de Itu, Estado de São Paulo, CEP. 13301-331, Fazenda Santa Luzia,
6. Bairro do Jacu, s/nº, Município de Itu, Estado de São Paulo, CEP. 13301-331, Fazenda Nossa Senhora da Conceição;
7. Fazenda Santo Agostinho, s/nº - Município de Salto de Pirapora, Estado de São Paulo, CEP. 18160-013;
8. Bairro Pirambóia, s/nº, Município de Anhembi, Estado de São Paulo, CEP. 18620-000, Fazenda São Judas Tadeu III;
9. Estrada Itatinga Angatuba, Km 18 - Bairro dos Veados, s/nº, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda São João do Bromado;
10. Estrada Condiz a Estrada Oiti, Km 16, s/nº, Município de Botucatu, Estado de São Paulo, CEP. 18603-750, Fazenda Santa Fé;
11. Rodovia Municipal Itatinga Angatuba, Km 17, s/nº, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda Santa Irene;
12. Rodovia SP-191, Km 15,5, Município de São Manuel, Estado de São Paulo, CEP. 18650-000 - Fazenda São Manuel;
13. Estrada Itatinga-Angatuba, s/nº, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda Boa Esperança II;
14. Estrada Itatinga, Km 16, s/nº - Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda Avaré;
15. Estrada Municipal Itatinga Botucatu, s/nº - Município de Botucatu, Estado de São Paulo, CEP. 18603-750, Fazenda Morrinhos;
16. Estrada Municipal s/nº - Km 4, s/nº, Município de Avaré, Estado de São Paulo, CEP. 18701-175, Fazenda Rio Pardo;
17. Estrada Municipal São Miguel Arcanjo Capão Bonito, s/nº, Município de Capão Bonito, s/nº - Estado de São Paulo, CEP. 18300-050, Fazenda Vitória;
18. Estrada Municipal Capão Bonito/São Miguel Arcanjo, s/nº Município de Capão Bonito, Estado de São Paulo, CEP. 18300-050, Fazenda Paranapanema;
19. Estrada Municipal São Miguel Arcanjo/Capão Bonito, s/nº Município de Capão Bonito, Estado de São Paulo, CEP. 18300-050, Fazenda São Tomé;
20. Bairro Ferreira das Almas, s/nº, Município de Capão Bonito, Estado de São Paulo, CEP. 18300-050, Fazenda Planalto;
21. Bairro São Roque Novo, s/nº, Município de Bofete, Estado de São Paulo, CEP. 18.590-000, Fazenda Santa Terezinha I;
22. Estrada Municipal de Buri, s/nº, Município de Buri, Estado de São Paulo, CEP. 18.290-000, Sítio São Benedito;
23. Estrada Municipal Itatinga-Avaré, km 18, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18.690-000, Fazenda Liberdade;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por WALKER ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RICHARDO CARDOSO PAULISTA, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por WALKER ARAUJO

Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

24. Junto à Represa Jurumirim/Encravada na Fazenda Veados, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18.690-000, Fazenda Santa Adelaide;

25. Rodovia SP 147 à 8 Km da Rodovia SP-300, s/nº, Município de Anhembi, Estado de São Paulo, CEP. 18700-000, Fazenda Coronel Delfino;

26. Estação Barra Grande Km 7 Entrada à Direita, s/nº, CEP. 18700-000, Município de Avaré, Estado de São Paulo, Fazenda 2T,

27. Estrada Municipal Presidente Alves a Gália, s/nº, Município de Presidente Alves, Estado de São Paulo, Fazenda Boa Esperança;

28. Km 15 da Estrada antiga Paranapanema, s/nº, Município de Avaré, Estado de São Paulo, CEP. 18700-000, Fazenda Santa Filomena;

29. Estrada Municipal Itatinga à Pardinho, Km 5, s/nº, Município de Itatinga, Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda Figueira;

30. Estrada Botucatu à Piapara, Km 11, s/nº, Município de Anhembi, Estado de São Paulo, CEP. 18620-000, Fazenda Alvorada;

31. Estrada Municipal Presidente Alves Garça, Km 20 - Município de Presidente Alves, Estado de São Paulo, CEP. 16670-000, Fazenda Nova Esperança;

32. Estrada Botucatu/Piapara, Km 26 - Município de Anhembi - Estado de São Paulo, CEP. 18620-000, Fazenda Barra Mansa;

33. Estrada da Barra Km 35 - Município de Itatinga - Estado de São Paulo, CEP. 18690-000, Fazenda ACN; e,

34. Rodovia Marechal Rondon, Km 29, Distrito Vitoriana, Bairro Cezar Neto, Município de Botucatu, Estado de São Paulo, CEP. 18603-970 Fazenda Estiva.

A motivação da decisão judicial foi proferida nos seguintes termos:

"(...)

Realizada perícia contábil (fls. 2984/3061), concluiu o perito que, caso a integralização de bens tivesse se efetivado, não teria restado prejuízo patrimonial à empresa recuperanda, em especial porque detém mais de 99% das ações da empresa EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA. A integralização consistiria em manobra empresarial objetivando redução da contribuição previdenciária relativa ao empregador. Segundo entendimento do INSS, a contribuição deveria ser calculada sobre o faturamento total da empresa e não mais sobre o valor da folha de pagamento (fls.2990 e 3009).

Conforme destacou o representante do Ministério Público (fls.3.064):

Ao efetivar a transferência das propriedades rurais, a empresa recuperanda procurou gerir seu patrimônio na órbita do que se entende por ativo permanente. Ou seja, não teve por objetivo alienar ou onerar bens do seu ativo permanente, mas movimentá-los dentre das sub-contas que os especificam.

A manobra societária, em resumo, procurou migrar os bens da sub-conta imobilizados (inerentes às atividades da empresa) para a de investimentos (não inerentes às atividades da empresa). Tal agir, contudo, não acabou por desfalcar o

ativo permanente da recuperanda, que, de uma forma ou de outra, continua contando com as propriedades rurais que seriam transferidas.

Portanto, verifica-se que o ato jurídico praticado pela autora não acarretou danos aos credores ou consistia em ato fraudulento, razão pela qual não se pode considerar a hipótese da convalidação da recuperação judicial em falência.

Embora financeiramente a integralização do capital possa ser entendida como transferência entre contas, juridicamente constitui verdadeira alienação de bens, a exigir a necessária autorização judicial (Lei nº 11.101/05, artigo 66).

Conquanto o objetivo do negócio jurídico fosse simples, sua materialização envolvia a transferência de inúmeras propriedades rurais para a subsidiária. Uma vez concretizada, os bens poderiam eventualmente responder por dívidas da EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA. e também serem alienados sem as restrições de uma empresa em recuperação judicial.

Portanto, escoreito o procedimento adotado pela Oficial do Registro de Imóveis. Inúmeras são as irregularidades apontadas, mas não todas de interesse do juízo da recuperação. Diversas são afeitas ao ato registrário e deverão ser oportunamente enfrentadas ou sanadas pela recuperanda.

Como a escritura de compra e venda foi lavrada sem observância dos artigos 66 e 69, da Lei nº 11.101/2005, deverá a recuperanda realizar nova escritura ou ratificar a anterior, observando as normas legais mencionadas.(...) (destacado)

Dado isso, nos termos da cláusula 2ª, da 4ª Alteração Contratual datado de 22 de novembro de 2007 (fls.257-284), a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. constituiu uma filial para cada imóvel recebido a título de integralização.

Face às alterações societárias procedidas, verifica-se que a Interessada deixou de ser proprietária dos referidos imóveis, centralizando o plantio e cultivo de eucaliptos na empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda.

Concernente as operações realizadas no exercício de 2008, alvo da fiscalização, a Interessada adquiriu da empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., por meio de operação de compra e venda, insumos (árvores em pé) para ser utilizado em seu produtivo, tendo apurado e utilizado créditos de PIS e de COFINS.

Ao que consta dos autos, a operação era realizada da seguinte forma:

A) A interessada por meio de suas filiais (Eucatex S/A Indústria e Comércio - CNPJ 56.643.018/0001-66) adquiria da empresa Eucatex Agro-Florestal, CNPJ 07.580.377/0001-06, madeiras (árvores em pé) para ser utilizada em seu processo produtivo;

B) Por conta do Regime Especial concedido pelo Governo do Estado de São Paulo, abaixo (fls.552-554), quando a operação estava relacionada a aquisição de árvores em pé, a Interessada e suas filiais ao assumir o encargo de retirar o material eram obrigadas a emitir notas fiscais de compra. Nesse momento a Interessada procedia o registro contábil das operações e apurava o crédito de PIS/COFINS.

Art. 1º - Nas aquisições de matérias-primas constituídas por madeira, raiz de mandioca e goma-resina de pinus elliotis, feitas a fornecedores deste Estado, quando a requerente assumir o encargo de retirar ou transportar as mercadorias, serão estas acompanhadas no seu trânsito por nota fiscal de entrada de subsérie especial emitida pelo estabelecimento destinatário.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por WALKER ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por RI

CARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por WALKER ARAUJO

Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

10

Art. 3º. - A interessada exigirá de cada estabelecimento de produto a emissão de uma nota fiscal de produtor, no último dia do mês, à vista dos totais registrados nas "Fichas de Controle", referida no artigo anterior, englobando os fornecedores havidos nesse mês.

2. Fica o presente regime especial averbado para os estabelecimentos filiais da interessada arrolados a seguir:

2.1 Estrada de Buri, s/nº (...) CGC: 38.991.592/0010-14;

2.2. Estrada Municipal do Ibiti, s/nº (...) CGC: 38.991.592/0013-67

2.3. Estrada Municipal Botucatu a Itatinga, s/nº CGC: 56.643.018/0097-08

(g.n.)

C) Após a retirada da madeira pela filial da Interessada, o produto era transferida à Matriz para industrialização;

D) A empresa Eucatex Agro-Florestal estava desincumbida de emitir nota fiscal de venda, pr conta do regime especial e da Consulta nº 526/2001, de 19 de setembro de 2001.

Nessa situação fática, a autoridade fiscal entendeu que houve simulação no negócio realizado entre a interessada e sua subsidiária (Agro-Florestal Ltda.), posto que segundo ela a aquisição de madeira da empresa EUCATEX AGRO-FLORESTAL LTDA de fato não teria ocorrido, haja vista que a madeira seria oriunda de fazendas pertencentes a própria Interessada, havendo pura e simplesmente mera transferência de bem, não existindo, assim, direito à tomada de crédito.

Em suma, pretende a fiscalização demonstrar que a criação da empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. foi simulada, objetivando uma diminuição no recolhimento de PIS/COFINS.

Como a acusação da autoridade fiscal é de que a Interessada tenha simulado o negócio jurídico realizado, o enfrentamento da existência ou não de simulação é medida que se impõe.

O planejamento tributário, na medida em que tem sua legalidade provada pelo uso de formas alternativas ou indiretas, representando o negócio jurídico praticado, tem o seu limite de licitude na equivalência entre o fato praticado e o seu efeito jurídico. Ultrapassado este limiar, aparece o artifício dissimulador necessário para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato promovido e os seus efeitos jurídicos.

No direito tributário, é perfeitamente admissível ao contribuinte utilizar-se de meios lícitos para economizar/reduzir tributos. Assim, o planejamento tributário, que pode ser legítimo, é ponto de conturbada verificação, considerando que se deve aferir até que ponto é possível ao contribuinte (sujeito passivo da relação), empreender métodos e negócios jurídicos que impliquem a não ocorrência do fato gerador de determinado tributo.

Assim, é na prática de atos simulados que o limite da licitude é transposto, cabendo à Administração Pública investigar e provar sua ocorrência. Sobre atos simulados, trazemos à baila os ensinamentos do professor Silvio Rodrigues¹:

"A simulação é, na definição de Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam.

Encontram-se aí os elementos básicos caracterizadores da simulação, pois nela é elementar a existência de uma aparência contrária à realidade. Tal disparidade é produto da deliberação dos contraentes. De fato, a simulação caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de enganar terceiros, recorrem a um ato aparente, quer para esconder um outro negócio que se pretende dissimular (simulação relativa), quer para fingir uma realidade jurídica que nada encobre (simulação absoluta). Trata-se, portanto, de uma burla, intencionalmente construída em conluio pelas partes que almeja disfarçar a realidade enganando terceiros." (destaques incluídos).

Segundo Silvio de Salvo Venosa² caracteriza a simulação, fundamentalmente, a divergência consciente entre a vontade e a declaração realizada, confira-se:

"Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto da deliberação dos contraentes.

Na simulação, há conluio. Existe uma conduta, um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio".

Interessante, também, verificar o magistério de Paulo Ayres Barreto³:

"A simulação em sentido lato é definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, que visa a aparentar um negócio jurídico inexistente, ou que, se existe, é diferente daquele que se realizou, com o propósito de iludir terceiros. É requisito indispensável, portanto, que haja uma divergência entre a vontade interna e a declarada, como bem lembra César García Novoa.

No âmbito fiscal, o prejuízo ocasionado pelo ato simulado é o não recolhimento ou a diminuição do valor que efetivamente deveria ser recolhido a título de tributo. Sobre esse assunto, o Direito Tributário, por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, segue o conceito dado pelo Direito Privado, o qual distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa.

A simulação será absoluta quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, isto é, elas praticam um ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente não ocorre. Por conseguinte, não esperam nenhum efeito do ato simulado. É, por exemplo, o caso de venda simulada para executar uma fraude contra credores.

¹ Rodrigues, Silvio - Direito Civil - Parte Geral. vol. 1 - São Paulo - Saraiva, 2000 0 30ª Edição. - pag. 222-228

² VENOSA, SILVIO SALVO. Direito Civil, Parte Geral, Editora Atlas Jurídico, 6a edição, pág. 523.

³ BARRETO, Paulo Ayres. Ato Simulado e Sonegação Fiscal. São Paulo: Editora Noeses, 2014. Pág. 7.

Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por WALKER ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/04/2016 por R]

CARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por WALKER ARAUJO

Impresso em 04/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por outro lado, caracteriza-se a espécie relativa (dissimulação) quando há dois negócios jurídicos sobrepostos: o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulado, aqueles que as partes realmente desejam."

Os requisitos para configurar simulação estão previstos no Código Civil, em seu artigo 167, §1º, que assim dispõe:

"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Sobre o tema, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm adotado o seguinte posicionamento:

"SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é". (acórdão 10194.771)

Depreende-se dos citados ensinamentos que simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo, porém, subsistirá o que se dissimulou, se for válido na substância e na forma.

Por isso, incumbe ao Fisco desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador, há de se valer da prova indireta, de indícios, que hão de ser graves, precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido com o fato conhecido.

Contudo, não vejo nos autos nenhum indício de ato simulado, posto que as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal, que poderiam configurar a famigerada "simulação", não restaram comprovadas.

Com efeito, não há nos autos provas de que a Interessada, no exercício de 2008, era proprietária dos imóveis que são extraídas as madeiras utilizadas como insumos em seu processo produtivo. Por outro lado, os documentos societários carreados no processo, os quais foram devidamente registrados na JUCESP, indicam, até prova em contrário, que as

propriedades da Interessada foram transferidas no exercício de 2007, a título de integralização de capital, à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., dando conta que os imóveis não mais pertenciam a Interessada.

Neste ponto, destaca-se que a integralização de capital realizada pela Interessada, avalizada por ordem judicial e devidamente registrado nos órgãos competentes (JUCESP), demonstra que houve transferência de propriedade dos bens da Interessada à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., comprovando que, de fato, ela não era proprietária dos imóveis onde são extraídos os insumos.

A Solução de Consulta nº 224, de 14 de agosto de 2014, embora não trate de questão idêntica a discutida neste processo, esclarece que a integralização de capital equivale a alienação propriamente dita, senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Na operação de incorporação de ações, a transferência destas para o capital social da companhia incorporada caracteriza alienação cujo valor, se superior ao indicado na declaração de bens da pessoa física que as transfere, é tributável pela diferença a maior, como ganho de capital, na forma da legislação. Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 252; Lei nº 7.713, de 1988, art.3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 23; e Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, arts. 2º, 3º, 16, 27 e 30.

Portanto, não vejo irregularidades na operação de compra e venda realizada entre a Interessada e a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., tratando-se de mera operação mercantil devidamente aceita em nosso ordenamento jurídico.

Neste ponto, destaco parte do voto proferido pelo julgador de piso:

O simples exame destes processos de produção não permite concluir que as fazendas fornecedoras de madeira estariam localizadas nas propriedades do impugnante. As descrições somente indicam as etapas de produção que se inicia no viveiro de mudas, em seguida estas mudas são plantadas nas fazendas, e após o corte das árvores estas são estocadas e levadas à fábrica.

O simples fato de a "floresta de eucaliptos" estar na sequência entre o "viveiro de mudas" e a fábrica, não indica necessariamente que as fazendas produtoras de madeira sejam de propriedade do impugnante.

Os textos contidos nestes documentos também não trazem subsídios capazes de determinar que as fazendas seriam de propriedade do contribuinte. Consta somente a seguinte informação, incapaz de determinar quem seria o proprietário das fazendas: "o viveiro produz 23 milhões de mudas clonais por ano para as 73 fazendas, que abastecem a unidades fabris".

Além disso, existem outros fatos comprovados pela Interessada que afastam qualquer indício de simulação nas operações sob análise, a saber: (i) as empresas possuem sede própria; e (ii) contabilidade e funcionários individualizados.

Conclusão diversa chegaria se a fiscalização demonstrasse de forma contundente que os locais de onde são extraídos os insumos eram de propriedade da Interessada; que a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. não mantinha registros e inscrições fiscais próprias; que não possuía empregados; e que não celebrava seus próprios negócios.

Não bastasse isso, é imperioso destacar que a simples criação de uma empresa com o objetivo de reduzir a carga tributária, por si só, não caracteriza infração fiscal, tampouco é suficiente para desconsiderar os atos e negócios realizados com amparo legal.

Nesse sentido:

COFINS -DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS - CISÃO PARCIAL -DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE-SIMULAÇÃO-INOCORRÊNCIA -ART.116, § ÚNICO DO CTN. Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode 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, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária. (Acórdão nº 3402001.908 da 4ª Câmara, sessão de 26/09/12)

Como se vê, o fato de uma empresa desmembrar suas atividades para reduzir a carga tributária, não pode e não deve ser vista pelas autoridades competentes como ato ilícito. Isto porque, para obter o melhor resultado em uma economia instável com altos índices de tributação como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que as empresas dispõem, para que possam equacionar seus custos tributários, desde que respeitada as legislações pertinentes a cada tributo, é o planejamento tributário.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, mantendo-se integralmente a decisão de primeira instância.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator



Multa de Ofício. Qualificação por conduta dolosa.



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

Processo nº 19515.001247/2006-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.832 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2016
Matéria Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Recorrente Victory São Paulo Com. Internacional Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/05/2000, 01/11/2000 a 30/11/2000, 01/07/2001 a 31/07/2001

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. Não se aplica a prescrição intercorrente ao processo administrativo fiscal, consoante a Súmula CARF nº 11.

DECADÊNCIA. FRAUDE. PRAZO. Diante da caracterização de conduta fraudulenta, com a consequente qualificação da multa de ofício, a decadência rege-se pelo artigo 173, inciso I, do CTN. Reconhecida a decadência das competências de 31/05/2000 e 30/11/2000.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. Somente é cabível a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária apurada, nos termos do art. 124, inciso I do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. Verificada pelo agente fiscal a conduta dolosa de apresentação de DCTF com informações em desacordo com a escrita fiscal, para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, é imperiosa a aplicação da multa qualificada (150%), nos termos da Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente

Semiramis de Oliveira Duro - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, José Henrique Mauri, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Paulo Roberto Duarte Moreira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Semiramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se recurso voluntário interposto contra decisão da 6ª Turma da DRJ de São Paulo (Acórdão nº 16-18.071), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento de Cofins, decorrente de diferenças apuradas no cotejo entre as declarações DCTF e a escrituração contábil e fiscal da empresa Victory.

Em apertada síntese, nos autos desta ação fiscal, é possível elencar os seguintes elementos principais: 1) A empresa Victory não apresentou nenhuma defesa; 2) A responsabilidade solidária de Liu Kiu An (ora recorrente) foi imposta pela prescrição do art. 124, I do CTN; 3) Foi comprovado esquema fraudulento subjacente para sonegação de tributos devidos; 4) Houve aplicação de multa qualificada (150%) e 5) Está em cobrança, o saldo apurado da COFINS, de 31/05/2000 (R\$ 148.800,90), 30/11/2000 (R\$ 2.700,04) e 31/07/2001 (R\$ 47.307,63), acrescidos de multa qualificada e juros de mora.

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

4. O processo em exame, constituído de três volumes e numerado até a folha 428, versa sobre lançamento de ofício efetuado contra a contribuinte acima pela DEFIS/SPO em 19/06/2006 com o objetivo de formalizar a exigência de débitos de Cofins relativos aos meses de maio de 2000, novembro de 2000 e julho de 2001, resultantes de diferenças apuradas entre os valores consignados na escrita da empresa e aqueles declarados em DCTF, conforme registra o auto de infração anexo às fls. 6/8, cujos demonstrativos se acham nas fls. 9/10.

5. Segundo o minucioso relato contido no Termo de Conclusão Fiscal nº 2, anexo às fls. 369/390, alicerçado no Relatório de Fiscalização anexo às fls. 42/64, a ação fiscal em exame originou-se de exaustiva operação de investigação empreendida no Estado de São Paulo pelo Serviço de Pesquisa e investigação da Receita Federal do Brasil. Atuando em conjunto com a Polícia Federal e a Fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, com o devido amparo de mandados judiciais de busca e apreensão e mandados de procedimento fiscal (MPF) emitidos pela DEFIS/SPO, o referido Órgão constatou a existência de uma complexa organização que envolvia várias empresas de fachada (dentre elas a autuada), constituída com o fito de comercializar produtos importados de forma fraudulenta. Verificou também que a referida organização era controlada por Liu Kuo An, cidadão chinês residente em São Paulo, cuja participação no esquema ilícito foi comprovada pelo exame da copiosa documentação encontrada em sua residência e em outros domicílios fiscalizados durante a operação.

6. A contribuinte em epígrafe tomou conhecimento do auto de infração em 03/07/2006, como atesta o aviso de recebimento juntado na fl. 397. Já Liu Kuo An, na qualidade de contribuinte solidário, foi cientificado em 23/06/2006 na pessoa de

um de seus procuradores, cuja assinatura figura no auto de infração (fl. 7), no termo referido no parágrafo precedente (fl. 390) e no Termo de Encerramento (fl. 391).

7. Não obstante tenha sido regularmente notificada, a empresa não apresentou impugnação no decurso do trintídio legal nem se manifestou nos autos até esta data. O referido Liu Kuo An, por sua vez, impugnou o feito por meio de arrazoado juntado nas fls. 400/411, instruído pelos documentos das fls. 412/424, no qual apresenta os seguintes argumentos:

a) O impugnante foi intimado, na condição de contribuinte solidário, por supostamente controlar a parte comercial da organização, a efetuar o recolhimento do crédito tributário objeto do auto de infração lavrado contra "Victory São Paulo Comércio Internacional Ltda."

b) Preliminarmente, é sabido que a pessoa jurídica é representada por seus sócios, quer seja em juízo ou fora dele. E tais pessoas não se encontram em lugares incertos e não sabidos, visto que a empresa, por meio deles ou de seu advogado, respondeu às intimações que lhe foram formuladas; um dos sócios é majoritário e era a única pessoa responsável pela emissão de cheques.

c) Já o impugnante não possui qualquer relação com a constituição da empresa, dela não fazendo parte na condição de sócio, não podendo, portanto, ser responsabilizado pelos tributos exigidos da autuada; tanto é verdade, que nunca foi intimado a prestar quaisquer esclarecimentos sobre os fatos narrados no termo de conclusão fiscal, não tendo tido, portanto, qualquer oportunidade de defesa, em total antagonismo aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, previstos no art. 5º, LV, da CF/88.

d) Conclui-se, portanto, que o auto de infração lavrado contra o impugnante, está viciado desde sua constituição, ou seja, é inexistente, não podendo produzir qualquer efeito, devendo ser declarada a sua nulidade, o que se requer desde já. Todavia, na remota possibilidade de não admitida tal preliminar, melhor razão não assiste ao fisco, em relação ao mérito.

e) Segundo a fiscalização, estaria caracterizado que o impugnante seria "o verdadeiro controlador da parte comercial da organização", conforme informação constante na fl. 63, sendo que tal conclusão se baseou no termo de conclusão fiscal, segundo o qual "os elementos mais reveladores do funcionamento da organização e, consequentemente, do papel desempenhado pelos importadores de fachada e pelo comprador de fato, foram encontrados na residência de LIU KUO AN ...".

f) Tal relatório, entretanto, é falho, visto apresentar conclusões equivocadas, sendo imprestável para amparar qualquer conclusão no sentido de responsabilizar o impugnante pelo pagamento de tributos cujos fatos geradores não tiveram sua participação. Ademais, para configurar a solidariedade, é necessário o preenchimento de um dos requisitos previstos pelo inciso I do art. 124 do CTN, por meio do qual se exige "prova incontestável" de que a pessoa tenha interesse no fato gerador da obrigação principal (Cita nas fls. 405/406, para robustecer sua tese, um excerto de doutrina e outro de jurisprudência).

g) Dessa forma, ao impugnante não se pode atribuir a solidariedade, visto não estar demonstrado que ele teve interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, conforme o mencionado dispositivo, "quando que, não basta simples alegação, que, aliás, padece de qualquer fundamento legal".

h) E o simples fato de alguns documentos terem sido encontrados em sua residência, não é o bastante para considerá-lo contribuinte solidário, sendo necessário comprovar “que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (Reproduz excerto de doutrina na fl. 407).

i) Enfim, o impugnante “não teve qualquer ‘interesse comum’ na constituição do fato gerador, uma vez que o mesmo não participou da administração da empresa” fiscalizada, pela qual respondem seus sócios, visto tratar-se de pessoa jurídica devidamente constituída.

j) ainda que hipoteticamente o impugnante tivesse qualquer responsabilidade, deve-se ressaltar, quanto ao valor da autuação, “que os mesmos (sic) foram apurados e declarados unilateralmente pela fiscalização, sem qualquer interferência do Contribuinte, motivo pelo qual é inteiramente impugnado nesta defesa.”

k) É imprescindível, portanto, a realização de perícia em todos os documentos que serviram à autuação, para que não se admitam equívocos que venham a onerar o impugnante em valores indevidos, como os que o fisco pretende ver recolhidos (Cita doutrina na fl. 409).

l) Por sua vez, a multa de ofício aplicada é totalmente abusiva pois, ainda que o impugnante fosse o responsável pelo pagamento do principal, “não há motivo que justifique a aplicação da referida multa”. Isto porque o impugnante nunca foi intimado pela fiscalização a apresentar quaisquer esclarecimentos, visto que o autuado foi a empresa “Victory”, com a qual não possui nenhum tipo de relação.

m) Na hipótese remota de considerar-se válido o auto de infração, “vale ressaltar que o impugnante não recebeu qualquer intimação para a apresentação de esclarecimentos, razão pela qual, o mesmo não poderá responder pela aplicação de multa, a qual não deu causa.”

n) Pleiteia, ao final, o acolhimento da impugnação apresentada, para que:

n.1) seja declarado nulo o lançamento, pelo fato de não ter sido intimado no decorrer do procedimento fiscal, o que somente ocorreu por ocasião da lavratura do Auto de Infração;

n.2) seja excluído da condição de contribuinte solidário, visto estar comprovado que não se enquadra nos requisitos legais;

n.3) demonstrada a insubsistência e improcedência do lançamento, seja o débito cancelado em relação ao impugnante;

n.4) ou ainda seja excluída a multa qualificada, em razão de o impugnante não haver recebido nenhuma intimação para cumprimento.

A DRJ São Paulo julgou procedente o lançamento, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2000 a 31/05/2000, 01/11/2000 a 30/11/2000, 01/07/2001 a 31/07/2001.

FALTA DE DECLARAÇÃO E DE RECOLHIMENTO. A falta ou insuficiência de declaração e de recolhimento dos débitos apurados com base

na escrita contábil do sujeito passivo enseja o lançamento do principal, acrescido de multa de ofício e demais encargos legais.

PRELIMINAR. NÃO SÓCIO. CONTRIBUINTE SOLIDÁRIO. É correta a caracterização do impugnante como contribuinte solidário, na forma do art. 124, I, do CTN, visto que as provas trazidas aos autos demonstram à evidência que, embora não integrasse o quadro societário da empresa autuada, ele não só a controlava de fato, como também tinha interesse comum na situação que veio a constituir o fato gerador da obrigação tributária.

PRELIMINAR. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não se justifica a alegação de cerceamento do direito de defesa quando o teor da impugnação apresentada demonstra à saciedade que a contribuinte tinha pleno conhecimento dos fatos objeto de autuação.

PRELIMINAR. LANÇAMENTO. ARGUIÇÃO DE NULIDADE. DESCABIMENTO. Somente se reputa nulo o lançamento na hipótese prevista no art. 59, I, do Decreto nº 70.235/1972.

FALTA DE PROVAS. INADMISSIBILIDADE DA NEGAÇÃO GERAL E DA MERA ALEGAÇÃO. As alegações de defesa devem vir acompanhadas de fundamentos de fato e de direito. Não se admitem, no processo administrativo fiscal, a negação geral nem as alegações desprovidas de fundamentos.

PEDIDO DE PERÍCIA. Cumpre indeferir o pedido de perícia sempre que desnecessário ou formulado sem observância dos requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72 (PAF).

MULTA QUALIFICADA. A apresentação de Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) com informações sabidamente em desacordo com a escrita contábil da empresa, procedimento que evidencia o intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, constitui fato apenável com multa qualificada.

No recurso voluntário, o recorrente alega as seguintes preliminares:

- Prescrição intercorrente, pelo transcurso de mais de três anos entre o início da fiscalização e a lavratura do auto e, outros 3 anos entre a impugnação de Liu Kuo An e a decisão da DRJ/SAO;
- Decadência, por serem os débitos referentes aos meses de maio de 2000, novembro de 2000 e julho de 2001; e o auto de infração ter sido lavrado em 19/06/2006;
- Nulidade do auto de infração, por ter sido lavrado contra o recorrente, que não integra o quadro societário da empresa Victory.

E no mérito:

- Não restaram comprovados os requisitos do artigo 124, I, do CTN, para sua responsabilização solidária à empresa Victory;
- Contesta o valor da atuação, porque impostos unilateralmente pela fiscalização;
- Que não tem qualquer relação com a empresa Victory atuada.

Ao final, requer o acolhimento das preliminares e, no mérito, que seja julgado improcedente o lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Alega o recorrente que o crédito tributário estaria extinto, pois o auto de infração foi lavrado mais de três anos após o início da fiscalização. E ainda, a sua impugnação foi julgada também mais de três anos após a sua interposição.

O instituto da prescrição intercorrente é figura do processo judicial de execução fiscal, regido pela Lei 6.830/1980, no artigo 40, § 4º. Se decorrido um ano, sem que haja bens do devedor localizados, o juiz ordenará o arquivamento do feito. Decorridos mais 5 anos deste arquivamento, poderá o juiz, após oitiva da Fazenda Pública, decretar a prescrição intercorrente e extinguir o processo executivo fiscal, com julgamento de mérito.

Observa-se a total dissonância desse instituto do processo judicial com qualquer tema desta ação fiscal. De qualquer sorte, a Súmula n. 11 do CARF encerra a questão, ao imperar que: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

Afastada, portanto, a preliminar de prescrição intercorrente.

DECADÊNCIA

No recurso voluntário, alega que o tributo em cobrança sujeita-se ao lançamento por homologação e, por isso, que deve ser aplicada a regra geral do art. 150, §4º do CTN.

A decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pela regra geral do art. 150, §4º, do CTN, apenas quando se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte tiver realizado o respectivo pagamento parcial antecipado e **sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

Assim, havendo dolo, fraude ou simulação, afasta-se a aplicação da regra prescrita no art. 150, §4º, do CTN: “§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Nesse sentido o STJ tem remansosa jurisprudência: “*O prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado*” (REsp 1.086.798/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 24/04/2013; REsp 1.340.386/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 08/03/2013; AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.044.953/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 03/06/2009).

E o CARF também já se pronunciou em súmula:

Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Conforme se demonstrará adiante, há nos autos provas robustas de que a empresa “Victory” e o responsável Kiu Liu An praticaram atos simulados e dolosos, com o intuito de ocultar operações e evitar o recolhimento de tributos, razão pela qual, mesmo existindo pagamento a menor, é afastada a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, fazendo incidir o art. 173, I, do mesmo diploma legal. Portanto, a decadência deve ter como termo inicial, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em vista disso, os fatos mais antigos objetos do lançamento são de 31/05/2000 e 30/11/2000, para ambos a aplicação do prazo decadencial teve início em 1º de janeiro de 2001, encerrando-se em 31/12/2005.

E para os fatos geradores ocorridos em 2001, a contagem do prazo decadencial teve início em 1 de janeiro de 2002, encerrando-se em 31/12/2006.

Considerando que o lançamento foi cientificado ao contribuinte e ao responsável solidário em 19/06/2006, constata-se que na data do lançamento operou-se parcialmente a decadência.

Pelas razões expostas, houve a decadência dos débitos de 31/05/2000 e 30/11/2000, demandando, neste ponto, o provimento em parte do recurso voluntário.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Alega o recorrente a nulidade do auto de infração lavrado, por ter a empresa Victory, sócios em local certo e sabido. Não poderia ser Liu Kuo An responsabilizado por débitos da sociedade da qual não compõe o quadro societário, caracterizando-se, inclusive, cerceamento de defesa. São suas palavras: “*o senhor Liu Kuo An nunca foi intimado para prestar quaisquer esclarecimentos, referentes aos fatos narrados no termo de conclusão fiscal,*

no tendo este, qualquer oportunidade de defesa, em total antagonismo aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa”.

Por força de Mandado de Busca e Apreensão (Autos nº 2002.61.81.003922-7 da 1. Vara de São Paulo) e do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0819000-2002-03038-0, foi realizada, no dia 10 de julho de 2002, diligência no endereço do recorrente, local onde a fiscalização coletou o maior número das provas que embasaram a autuação fiscal.

Observe-se trecho do relatório da fiscalização (e-fl.58 e seguintes): “*Os elementos mais reveladores do funcionamento da organização e, conseqüentemente, do papel desempenhado pelos importadores de fachada e pelo comprador de fato, foram encontrados na residência de LIU KUO AN, na rua Vitor Costa, 822, Ap. 161, Bairro Jardim da Saúde em São Paulo, SP. Dentre esses elementos, destacamos (...).*”

Além de sua plena ciência quanto aos documentos apreendidos em sua residência, Liu Kuo An foi regularmente intimado do auto de infração, tendo-o impugnado (e-fls. 405-418). E, regularmente também cientificado da decisão da DRJ, interpondo o presente recurso voluntário.

Por conseguinte, descabida a alegação de nulidade do lançamento, porque todos os atos processuais para a sua defesa foram praticados.

Ademais, não houve violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972, e com isso, não há no auto de autuação quaisquer vícios prejudiciais, não há falar-se, portanto, em nulidade do lançamento.

O que pretende o recorrente é a reforma do julgado da DRJ, questão de mérito que será analisada a seguir.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Alega o recorrente que: 1) os requisitos do art. 124, I do CTN não foram atendidos para legitimar a sua responsabilização solidária, 2) não restou provado pela autoridade fiscal o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal e 3) não há qualquer relação sua com a empresa autuada. Nas suas palavras:

Ora, se a fiscalização chegou a conclusão de que o Recorrente seria o real proprietário da empresa ou que este se beneficiou da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, deveria no mínimo ter encaminhado intimação ao Apelante, a fim de que o mesmo pudesse tomar conhecimento do mandado de procedimento fiscal e apresentar esclarecimentos e/ou respostas no sentido de provar que não possui qualquer relação com a empresa Victory.

(...)

O relatório de fiscalização realizado é falho, apresenta conclusões totalmente equivocadas e é imprestável para fundamentar qualquer conclusão no sentido de pretender responsabilizar o Apelante pelo pagamento de tributos cujos fatos geradores não tiveram sua participação.

(...)

De forma que, é extremamente essencial à existência de prova incontestável de que “a pessoa” de que trata o artigo supra, tenha interesse no fato gerador da obrigação principal.

(...)

O fato de alguns documentos terem sido encontrados na residência do Recorrente, como destacou a Receita Federal, não basta para considerá-lo como contribuinte solidário, sendo necessária à comprovação de que este tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

(...)

Desta forma, Recorrente não teve qualquer “interesse comum” na constituição do fato gerador, uma vez que o mesmo não participou da administração da empresa VICTORY SÃO PAULO COMERCIO INTERNACIONAL LTDA, de procedimento de importação e ou comercialização das mercadorias que geraram esta absurda autuação, e muito menos de qualquer organização criminosa, conforme equivocadamente mencionou a fiscalização em seu relatório, utilizado para tentar fundamentar a presente impugnação, que se encontra revestido de irregularidades e fere flagrantemente a legislação em vigor.

O relatório da fiscalização traduz com hialina clareza os motivos da responsabilização de Liu Kiu An (e-fls. 379-380):

Da análise da documentação apreendida e dos arquivos magnéticos copiados, ficou perfeitamente comprovada a existência de uma ORGANIZAÇÃO, formada por diversas pessoas físicas e jurídicas, praticantes de diversas irregularidades e ilícitos, dentre eles, a sonegação de tributos, através de importações fraudulentas.

Há de se ressaltar, entretanto, que embora tenha contado com a participação de várias pessoas físicas e jurídicas, o controlador desta ORGANIZAÇÃO foi o verdadeiro favorecido e beneficiário das operações fraudulentas. Sendo assim, sem prejuízo da obrigação do contribuinte VICTORY SÃO PAULO COMERCIO INTERNACIONAL LTDA., a pessoa que efetivamente controlou a citada ORGANIZAÇÃO deve ser tratada como RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA aquela, nas obrigações tributárias decorrentes das importações e das comercializações dos produtos, devendo também ser responsabilizada pelas fraudes e irregularidades praticadas. **A identificação e vinculação do senhor LIU KUO AN, responsável pela ORGANIZAÇÃO, está suficientemente provada nos documentos, registros e arquivos magnéticos apreendidos e examinados pela Fiscalização.**

Porém, há de se ressaltar que em todas as importações analisadas em outros procedimentos fiscais ficou evidente o efetivo controle sobre as transações comerciais exercido por LIU KUO AN, o qual, conforme já relatado, também contaram com o auxílio de outras pessoas físicas que agiram em seu nome e com empresas a eles ligadas, dentre elas a empresa KRYPTON. Contaram também com o auxílio das chamadas “vendedoras de fachada”, que figuravam como adquirentes dos produtos importados pela ORGANIZAÇÃO (VICTORY, LUMAX e outras) e pretensos distribuidores das mercadorias no mercado interno, contando ainda com agentes no exterior, no caso a empresa de Taiwan SHU SHENG, que efetuava as compras internacionais em nome do importador de fato. Essas pessoas físicas que se ocultaram sob a interposição fraudulenta de empresas importadoras e vendedoras de fachada são quem, de fato, controlaram todas as etapas dos processos de importação,

9

desde as compras no exterior até a chegada da mercadoria nos depósitos, inclusive o despacho aduaneiro e o pagamento dos preços efetivamente praticados.

Dessa forma, o importador de fachada, a empresa TOFARY no caso, assim como os vendedores de fachada, em especial as empresas LUMAX e VICTORY, na qualidade de pretensos adquirentes e distribuidores das mercadorias importadas no mercado nacional, foram utilizados para ocultar o controlador desta ORGANIZAÇÃO, o qual é o verdadeiro comerciante e beneficiário das operações.

Embora o fluxo operacional e logístico das operações fraudulentas tivesse envolvido várias pessoas e empresas, entre estes os despachantes aduaneiros (THIERS), que cuidavam dos despachos e da liberação das mercadorias importadas, do ponto de vista dos controles aduaneiros, interessa que tenham sido identificados, com clareza, os quarto pólos principais das operações, quais sejam: fornecedor de fato, agente do comprador (fornecedor de fachada no exterior), importador de fachada e comprador de fato (LIU KUO AN).

Assim, o ato de promover a entrada da mercadoria estrangeira foi realizado pelo importador de fachada TOFARY (empresa que formalmente registrou as DI), em conjunto com o efetivo controlador das operações, LIU KUO AN.

Conforme já mencionado, preceitua o Código Tributário Nacional que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Portanto, não restam dúvidas de que tanto a empresa, ora fiscalizada, quanto o comprador de fato, Senhor LIU KUO AN, são pessoas que tiveram interesse comum na situação de “entrada das mercadorias estrangeiras”, a primeira porque, deliberada e fraudulentamente, registrou as operações de comercialização/distribuição em seu nome, e o último porque era o verdadeiro comerciante, comprador e dono das mercadorias ingressadas no país.

Concluindo pelo exame da legislação apresentada temos, então:

a) pelo disposto no artigo 146, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) e no artigo 121 da Lei 5.172/66, a empresa VICTORY SÃO PAULO COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA é contribuinte do imposto de renda e das contribuições sociais incidentes sobre a comercialização das mercadorias importadas, uma vez que em seu nome, com seu consentimento e anuência, foram adquiridas e vendidas referidas mercadorias.

b) pelo disposto no artigo 124 da Lei 5.172/66, bem como da análise da documentação apreendida e dos arquivos magnéticos copiados, LIU KUO AN é CONTRIBUINTE SOLIDÁRIO pelo imposto de renda e pelas contribuições sociais, pois claramente teve interesse comum na situação que configura o fato gerador da obrigação tributária, qual seja, a “comercialização de mercadorias estrangeiras”. Esse interesse é amplamente demonstrado pelo total acompanhamento e controle, desta pessoa, sobre as operações comerciais efetuadas pela empresa objeto deste Termo.

Considerando o exposto neste capítulo e ao longo deste relatório, o auto de infração decorrente deste procedimento de fiscalização será lavrado contra a empresa VICTORY SÃO PAULO COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA (CNPJ: 03.702.463/0001-93) e contra a pessoa física de LIU KUO AN (CPF: 042.698.128-69), CONTRIBUINTE SOLIDÁRIO, com interesse comum nas situações, que constituiram os fatos geradores dos referidos tributos, o primeiro por ser o

COMERCIANTE/DISTRIBUIDOR de direito, e o outro por ser o COMERCIANTE/DISTRIBUIDOR de fato.

Portanto, é possível depreendermos dos autos as seguintes etapas do esquema fraudulento em que concorrem a empresa Victory e Liu Kuo An:

A empresa VICTORY participa de uma organização constituída com o propósito de promover operações de importação de produtos estrangeiros com valores subfaturados, entre outros ilícitos. Essa organização é controlada e administrada por algumas pessoas que, utilizando-se de diversas empresas de aluguel, dentre as quais a VICTORY SÃO PAULO, promovem a comercialização de grande quantidade de produtos importados, especialmente da área de informática. Os importadores de fachada e os vendedores de fachada não exercem qualquer gerência sobre as negociações. Tanto as importações como as vendas registradas no mercado interno por eles, não passam, portanto, de simulação de operações comerciais.

No esquema fraudulento, o comprador de fato, por meio de seus agentes no exterior, adquire mercadorias estrangeiras de um ou vários fornecedores de fato e realiza os pagamentos efetivos a partir de contas bancárias mantidas em Taiwan. Desde a chegada das mercadorias estrangeiras até a sua entrega ao adquirente final, passando pelos registros de declaração de importação e pelas entradas e saídas nos estabelecimentos do importação de fachada e dos vendedores de fachada, diversas operações simuladas são realizadas.

As efetivas operações de comércio exterior (compra e venda), são realizadas entre os fornecedores (exportadores) de fato, no exterior, e comprador (importador) de fato, no Brasil. Os fornecedores de fato são empresas diversas, fabricantes e comerciantes, sediadas na China, em Cingapura, na Coreia do Sul, nos Estados Unidos, nas Filipinas, no Japão, em Hong Kong e países. O comprador de fato, no Brasil, é Liu Kuo An.

Ressalte-se o extenso rol de elementos que comprovam o *modus operandi* da organização, conforme e-fls. 57 e seguintes.

O interesse comum resta demonstrado, não apenas pelo interesse econômico aproveitado na situação que constituiu o fato jurídico-tributário em comento neste processo, mas também pela atuação em conjunto na organização dos esquemas fraudulentos de importação. E ainda, “Evidenciado o vínculo de fato entre pessoas físicas estranhas ao quadro societário e a empresa atuada, regular é a atribuição de responsabilidade solidária, por interesse comum nas situações que se constituíram em fatos geradores das obrigações atuadas.” (CARF, Acórdão 1802-002.210, de 04/06/2014).

Nesse sentido, a lição de Maria Rita Ferragut:

O artigo 124, I e II, do CTN, adota dois critérios para estabelecer o vínculo de solidariedade passiva entre os devedores: (i) interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário; e (ii) designação expressa em lei. Iniciemos com o interesse comum. Muito embora o direito positivo não tenha elucidado o conteúdo semântico desse critério, **entendemos como sendo a ausência de interesses jurídicos opostos na situação que constitua o fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto dessa situação.** (Maria Rita Ferragut, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 80).

E o julgado:

INFRAÇÕES. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. SIMULAÇÃO. São solidariamente obrigadas as pessoas físicas e jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O interesse comum nos fatos jurídicos praticados de forma simulada deve levar em consideração os efeitos que a simulação provoca na aparência e na conformação desses. MULTA DE OFÍCIO. OMISSÃO REITERADA. QUALIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE. A apresentação reiterada, pela pessoa jurídica, de declarações com valores inferiores aos apurados em escrituração contábil e fiscal enseja a imposição de multa de ofício qualificada. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. Sobre os créditos tributários constituídos em auto de infração serão exigidos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC. Súmula CARF nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais. Recurso Voluntário Negado Crédito Tributário Mantido. Acórdão 3102-002.327, de 13/11/2014.

Em suma, há respaldo fático e legal para a manutenção do recorrente como devedor solidário, sem qualquer benefício de ordem.

MULTA QUALIFICADA

Insurge-se o recorrente contra a aplicação da multa qualificada, por considerá-la abusiva e desmotivada.

Nos casos de comprovado intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada à multa de ofício de 150%.

A lição de Paulo de Barros Carvalho esclarece o papel da aplicação da multa qualificada:

É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação de penalidade em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário. É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Para caracterizar a multa agravada, é necessário, outrossim, a existência de fato doloso, fraudulento ou simulado, devidamente provado, para se produzir a correta subsunção do fato infracional à norma autorizadora do agravamento da penalidade.

A constituição do crédito tributário sancionatório dá-se por ofício sendo, portanto, também do tipo “multas de ofício”.

Decorrem da prática de determinadas infrações, ações ou omissões do sujeito infrator contrárias à lei fiscal, deste modo, também chamadas multas punitivas ou por infração.

É geralmente aplicada no percentual de 150%, objetivando com isso intimidar a prática da infração e, por fim, evitar situações dessa gravidade nos casos concretos. **Por exemplo, quando dissonantes as informações na DCTF e os livros fiscais, entende-se por demonstrado na situação concreta o intuito de fraudar a Administração Pública, justificando-se a aplicação da multa agravada de 150%.** Em termos de linguagem das provas, sendo as informações de valores na DCTF e DIPJ diversos ao dos livros fiscais dá-se por caracterizada a disposição de ludibriar o Fisco, de simular uma situação, o que fundamenta a aplicação da multa agravada, neste caso, nos termos do inc. II do art. 44 da Lei n. 9.430/96. (*Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 894-895).

A empresa fiscalizada declarou nas DCTF dos segundo, terceiro e quarto trimestres de 2000 e dos primeiro, segundo, terceiro e quarto trimestres de 2001, os tributos em valores divergentes dos apurados em sua escrituração contábil (e-fls 387 e 388). Esta conduta é causa de aplicação da multa qualificada.

Nesse sentido:

MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de omissão de receitas caracteriza a conduta dolosa, justificando a penalidade agravada. MULTA QUALIFICADA. IRPJ. Comprovado que o contribuinte omitiu suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante períodos de apuração sucessivos, visando a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Recurso a que se dá provimento. Recurso Especial do Procurador Provido. CARF, Acórdão 9101.001856, 28/01/2014.

Assim, a aplicação da multa qualificada decorre estritamente das prescrições do artigo 71, I da Lei 4.502/1964 e artigo 44, II, da Lei (9.430/1996). Ademais, o lançamento tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, consoante dispõem os arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN, a autoridade fiscal deve obrigatoriamente observar a legislação específica ao apurar os valores que compõem o crédito tributário, não podendo negar aplicação a lei ou ato normativo em vigor.

A responsabilidade solidária não se restringe aos tributos exigidos, abrangendo também as multas imputadas, inclusive a multa de ofício agravada e qualificada, em vista de sua natureza patrimonial.

VALOR DO AUTO DE INFRAÇÃO

Contesta o recorrente o valor da atuação, por considerar que foi apurado e declarado unilateralmente pela fiscalização, “motivo pelo qual é inteiramente impugnada neste recurso”.

A fiscalização utilizou as DCTFs e a escrituração contábil e fiscal da empresa Victory, para demonstrar a importância cobrada estampada na autuação fiscal, procedimento inteiramente vinculado e documentado, e portanto, legítimo.

Trata-se, desse modo, de argumento genérico e desarrazoado do recorrente.

Processo nº 19515.001247/2006-75
Acórdão n.º 3301-002.832

S3-C3T1
Fl. 23

Conclusão

Do exposto, voto por conhecer o recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial, apenas para reconhecer a decadência do crédito tributário de 31/05/2000 e 30/11/2000.

Sala de Sessões, em 23 de fevereiro de 2016.

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

(assinado digitalmente)-



Cide. Royalties. Licença de uso e distribuição. Software.



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

Processo nº 10166.911821/2009-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.711 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria CIDE royalties
Recorrente AUTOTRAC COMÉRCIO E TELECOMUNICAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2006 a 01/01/2007

Ementa:

CIDE ROYALTIES (REMESSA). LICENÇA DE USO E DISTRIBUIÇÃO. PROGRAMA DE COMPUTADOR (SOFTWARE). AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA (CÓDIGO FONTE). NÃO INCIDÊNCIA. Nos moldes do artigo 1º-A da Lei nº 10.168/2000, trazido pela Lei n. 11.452/2007, somente ocorrerá a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-royalties ou CIDE-remessas) sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (*software*) quando tal negócio envolver a transferência de tecnologia. Esse é o teor do artigo 20 da Lei n. 11.452/2007, cuja vigência iniciou-se em 1º de janeiro de 2006, por expressa determinação do artigo 21 da mesma Lei.

A transferência de tecnologia implica necessariamente na transferência de conhecimento, da técnica envolvida no produto. No caso dos *softwares*, são considerados como contratos de transferência de tecnologia aqueles que disponibilizam o *código fonte*, conforme determinação do artigo 11 da Lei n. 9.609/1998. Inexistindo a disponibilização do código fonte do *software* principal, objeto do contrato misto de licenciamento de sistema e que vincula o pagamento da empresa estrangeira, não há que se falar em transferência de tecnologia e, portanto, na incidência da CIDE-royalties.

PAGAMENTO INDEVIDO. DIREITO CREDITÓRIO. PER/DCOMP.

Demonstrado que os pagamentos efetuados a título de CIDE-royalties são indevidos, uma vez que pautados em remessas para o exterior de valores relativos à licença de uso de *software*, sem transferência de tecnologia, depois do início da vigência da regra constante do artigo 1º-A da Lei nº 10.168/2000 (1º de janeiro de 2006), cumpre reconhecer o indébito tributário e, por

consequente, o direito ao crédito de tais valores, passível de compensação pelo contribuinte.

Recurso voluntário Provido. Crédito tributário reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Sustentou pela recorrente o Dr. Rafael de Paula Gomes, OAB/DF 26.345.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

O presente Processo Administrativo foi objeto da Resolução n. 3801000.837 depois de sua chegada ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"). Dessa forma, o caso já foi bem relatado pelo Conselheiro Sidney Eduardo Stahl, antes de ser a mim redistribuído pelo fato de o Relator originário não mais integrar nenhum dos Colegiados da 3ª Seção. Desta feita, peço licença para tomar emprestadas as suas palavras sobre o histórico do processo:

Trata o presente processo de compensação declarada que, conforme apontado pela Recorrente, tem origem em crédito referente a valor indevidamente recolhido a título de CIDE, apurada no período de janeiro de 2006 a janeiro de 2007 sobre remessas ao exterior para pagamento de licença de uso ou de direitos de comercialização de programas de computador.

A compensação não foi homologada, sob a alegação de inexistência do crédito informado, em virtude de o pagamento do qual seria oriundo já ter sido integralmente utilizado para quitar outros débitos da contribuinte.

A Recorrente apresentou manifestação de inconformidade apontando os aspectos legais estabelecidos em conformidade com o artigo 21 da Lei 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, que contemplou a não-incidência da referida contribuição a partir de janeiro de 2006 e informou que feito o pagamento tem direito à devolução dos mesmos.

A DRJ, em seu julgamento, não reconheceu o direito creditório da contribuinte, entendendo improcedente sua Manifestação de

Inconformidade. Baseou seu entendimento no fato de a contribuinte não ter juntado aos autos documentos fiscais e contábeis imprescindíveis à constatação da existência do crédito solicitado, fazendo-se o conjunto probatório incapaz de aferir certeza e liquidez do crédito pretendido, bem assim, entende que a DCTF retificadora apresentada o foi em data posterior à ciência do despacho decisório.

O acórdão de fls. restou assim ementado:

*"ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Ano calendário: 2006*

*APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO RETIFICADORA.
PROVA INSUFICIENTE PARA COMPROVAR EXISTÊNCIA
DE CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO INDEVIDO.*

Para se comprovar a existência de crédito decorrente de pagamento indevido, é imprescindível que seja demonstrado na escrituração contábil fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a inexistência do valor do débito correspondente a cada período de apuração. A simples entrega de declaração retificadora, por si só, não tem o condão de comprovar a existência de pagamento indevido.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente."

Irresignada com a decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário fundamentando-se no princípio da verdade material, juntou aos autos documentos relativos às compensações com o fito de demonstrar que foram devidamente registradas na contabilidade do sujeito passivo, ponderando serem suficientes para constatação da certeza e liquidez do crédito ora pretendido, quais sejam:

a) DARF comprobatória do recolhimento indevido, comprovando o pagamento indevido no período de junho de 2006, instruído na PER/DCOMP;

b) Cópia do Livro Razão Analítico do exercício de 2007, em que se verifica o estorno do montante recolhido na subconta CIDE – Remessas Exterior, também instruído na PER/DCOMP;

c) Cópia do Livro Razão Consolidado do exercício de 2006, em que se verifica o lançamento referente ao mês de junho de 2006;

d) Cópias das DCTFs original e retificadora.

Requeru seja a presente compensação homologada.

É o que importa relatar.

Em julgamento datado de 17 de setembro de 2014 (Resolução n. 3801000.837), a 1ª Turma Especial dessa 3ª Seção determinou a conversão do julgamento em diligência para a DRF de origem, nos seguintes termos:

Conforme relatado, o ponto crucial da lide consiste na ausência de elementos probatórios capazes de aferir o direito ao crédito solicitado decorrente do suposto pagamento indevido a título de CIDE incidente sobre remessas ao exterior de remunerações pagas pela licença de uso ou de direitos de comercialização de softwares, com base nos artigos 20 e 21 da Lei 11.452/2007 que delimitou expressamente o campo de abrangência da Lei 10.168/2000 ao instituir a não-incidência da CIDE a partir de janeiro de 2006, assim exposto: (...)

Certo é que a supracitada norma contempla a não-incidência da CIDE para remunerações pagas ao exterior vinculadas a contratos de licenciamento de uso de programas de computador e, nesta esteira, faz-se necessário averiguar o objeto da relação contratual, ou seja, é certo que os pagamentos dos contratos relativos ao licenciamento de uso ou direito de software, não obrigam ao pagamento da CIDE, desde 1º de janeiro de 2006, sendo que, tendo havido tal pagamento a Recorrente possui indébito possível de creditamento.

Entretanto, apesar da Recorrente ter juntado documentos e comprovantes de pagamento tenho que os mesmos são insuficientes para se apurar se realmente se relacionam a remunerações pagas ao exterior vinculadas a contratos de licenciamento de uso de programas de computador, de modo que apenas mediante o confronto dos documentos contábeis com o contrato de licenciamento, licença de uso de software ou documento semelhante é que essa Turma poderá evidenciar se o pagamento efetivamente se deu por esse motivo.

Nesse sentido, voto para baixar em diligência à Delegacia de origem para determinar ao contribuinte que apresente:

1. A cópia autenticada do Contrato referente de Licença de Uso ou de Direito de Programas de Computador ou documento que ateste o efetivo motivo do pagamento e cópia das notas fiscais (ou invoices, devidamente traduzidas) correspondentes;

2. Retorne o processo a este CARF para julgamento.

Foi juntada aos autos petição de fls 189 e seguintes, trazendo a documentação solicitada pela resolução supra transcrita (*Doc. 01* – cópia autenticada do contrato de licenciamento de uso de *software* entre a Autotrac e a Qualcomm que fundamenta os pagamentos realizados; *Doc. 02* – Planilha elaborada e assinada pelo contador da contribuinte que demonstra a apuração do valor devido à Qualcomm conforme termos estipulados no Contrato de Licenciamento de Uso de *Software*, dividida por PER/DCOMP; *Doc. 03* – Cópia das Notas Fiscais, acompanhadas dos respectivos contrato de câmbio e DARFs de IRRF recolhido na remessa por ocasião da remessa, organizadas em jogos para cada uma das PER/DCOMP), bem como apresentando seus esclarecimentos sobre a capacidade da documentação comprovar o direito requerido, especialmente: *i)* a ausência de transferência de tecnologia, uma vez que inexistentes os requisitos para tanto (artigo 11 da Lei n. 9.609/98) no

contrato firmado entre as partes; *ii*) a correspondência do objeto do contrato às remessas ao exterior no valor equivalente a 15% da receita líquida recebida pela Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

Os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário já foram anteriormente analisados e acatados por este Conselho, de modo que passo à apreciação do mérito.

Como bem pontuado na Resolução n. 3801000.837, posteriormente ao advento da Lei n. 11.452/2007, não há dúvidas de que somente ocorrerá a incidência da conhecida CIDE-royalties (ou CIDE-remessas, instituída pela Lei n. 10.168/2000) sobre a remuneração pela licença de uso de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador quando tal negócio envolver a transferência de tecnologia. Esse é o teor do artigo 20 da Lei n. 11.452/2007, cuja vigência iniciou-se em 1º de janeiro de 2006, por expressa determinação do artigo 21 da mesma Lei. Portanto, como no presente caso a Recorrente clama pela restituição de valores a título de CIDE-royalties de período posterior a janeiro de 2006, a discussão cinge-se à comprovação de que: *a*) os valores foram efetivamente pagos; *b*) tais remessas tinham como base contratos sem a transferência de tecnologia.

Quanto ao item *a* descrito no parágrafo anterior, a Recorrente já apresentou cópia do livro razão consolidado (fls 134), no qual se verifica o lançamento contábil dos valores indevidamente recolhidos a título da CIDE-royalties (R\$ 173.207,28); cópia do DARF referente ao mesmo pagamento (código da Receita 8741, conforme fls 136), além de cópias das DCTFs original (fls 138) e retificadora (fls 140), nas quais constata-se a posterior exclusão dos valores referentes à CIDE-royalties da declaração, por força do advento da Lei n. 11.452/2007. Assim, restou devidamente comprovado o pagamento da CIDE-royalties, que a Recorrente reputa como indevido e passível de restituição/compensação.

Cumpre então verificar o atendimento ao item *b*.

Para tanto, é necessário, em primeiro lugar, ter em mente que a transferência de tecnologia implica necessariamente na transferência de conhecimento, da técnica envolvida no produto. Especificamente para o caso dos programas de computador (*softwares*) são considerados como contratos de transferência de tecnologia aqueles que disponibilizam o *código fonte*, ainda que parcialmente. O código fonte, numa síntese, é entendido como as instruções do programa de computador, as quais servem para operar o *hardware*. Em outros termos, o código fonte pode ser entendido como o “segredo” do *software* para operar a máquina e conferir utilidades ao usuário. Nesse sentido, o artigo 11 da Lei n. 9.609/1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programas de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências, determina que:

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia. (grifei)

Também a Receita Federal apresenta entendimento sobre ser indispensável a entrega do código fonte para que reste configurada a transferência de tecnologia no âmbito dos contratos envolvendo *softwares*, conforme se depreende da Solução de Consulta nº 67 - SRRF10/Disit, de 14 de julho de 2010, cuja ementa e o item 9.1. possuem o seguinte teor:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO - CIDE Não estão sujeitos à incidência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico os valores remetidos ao exterior pela aquisição de "software de prateleira" (cópias múltiplas) para revenda por pessoa jurídica detentora de licença de comercialização outorgada por fabricante estrangeiro. É irrelevante a forma de movimentação do programa do fabricante ao distribuidor ou revendedor, se por remessa de suporte físico, via internet (download) ou por reprodução a partir de matriz. Caso, ao invés de revenda, caracterizar-se licenciamento temporário do uso de software, os valores remetidos ao exterior em pagamento constituem remuneração de cessão de direito. Ainda assim, não há incidência da Cide, em razão da edição da Lei nº 11.452, de 2007, que acresceu o § 1º-A ao art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, e, assim, estabeleceu isenção no caso de remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. Esse dispositivo tem eficácia a partir de 1º de janeiro de 2006. Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 22; Lei nº 9.609, de 1998, art. 11, caput e parágrafo único; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º, XII e § 1º e art. 49; Lei nº 10.168, de 2000, art. 2º; Lei nº 11.452, de 2007, arts. 20 e 21.

(...)

9.1. Sendo assim, somente haveria a incidência da Cide no âmbito da presente consulta caso houvesse transferência de tecnologia entre os fabricantes estrangeiros e a consulente. Com efeito, como bem demonstra a interessada, no caso do software, a lei prevê que a entrega pelo fornecedor do código-fonte dos programas é condição indispensável para a ocorrência de transferência de tecnologia. É o que dispõe o art. 11, parágrafo único, da Lei nº 9.609, de 1998 (Lei do Software), (...). (grifei)

Pois bem. Segundo o relato acima trazido, a Recorrente juntou aos autos: i) cópia autenticada do contrato de licenciamento de uso de *software* entre a Autotrac e a Qualcomm que fundamenta os pagamentos realizados; ii) planilha elaborada e assinada pelo contador da contribuinte que demonstra a apuração do valor devido à Qualcomm conforme termos estipulados no Contrato de Licenciamento de Uso de *Software*, dividida por PER/DCOMP; iii) cópia das Notas Fiscais emitidas, acompanhadas dos respectivos contratos de câmbio e DARFs de IRRF recolhido na remessa por ocasião da remessa, organizadas em jogos para cada uma das PER/DCOMP.

Pela análise do instrumento contratual em questão (de cessão de direitos da Qualcomm à Autotrac, denominado *Contrato de Licenciamento e Distribuição*), verifico que se trata de contrato que envolve uma série de obrigações relacionadas à concessão de licenciamento de *softwares* diversos.

A Recorrente informa que a remuneração paga à empresa Qualcomm, localizada no exterior, refere-se tão somente ao pagamento de licenciamento do *software* MCT/IMCT. A descrição desse produto no instrumento contratual é a seguinte (fls 208 e 2010):

MCTs E IMCT

O Terminal de Comunicações Móvel (MCT) é o componente móvel do Sistema OmniTRACS. Instalado em um veículo ou em local fixo, o MCT permite ao motorista ou operador enviar mensagens para a base de operações do cliente, assim como receber mensagens deste.

(...)

PROGRAMA MCT/IMCT

O programa do IMCT é instalado nas interfaces da EPROM do IMCT com a Unidade de Display, a Unidade Externa e a NMF, o que permite que o motorista estabeleça uma interface com o despachante e oferece o processamento, a detecção e a codificação/decodificação de sinais que são necessários tanto para transmitir quanto para receber usando o enlace de satélite de banda C.

Com efeito, no tópico dedicado às definições dos termos utilizados nas cláusulas contratuais, ao tratar do “*software* licenciado”, o Contrato traz à baila o *Software* MCT/IMCT, colocando em definições separadas outros produtos/serviços que fazem parte do acordo, dentre eles o “Sistema OminisTRACS” e o “QTRACS Web”. Vejamos:

“**Software Licenciado**” significa os seguintes programas proprietários da QUALCOMM: (i) software MCT/IMCT, (ii) FIRMWARE SensorTRACS e TrailerTRACS, (iii) software MapEX, e (iv) quaisquer outros programas que a QUALCOMM, ao longo do tempo, licencie à AUTOTRAC.

(...)

"Software de IMCT" significa o software proprietário da QUALCOMM residente em cada IMCT ou MCT, incluindo a funcionalidade SensorTRACS e TrailerTRACS, tal como esse software é mais detalhadamente descrito no Documento B deste Contrato.

"Sistema OmniTRACS" significa um certo serviço de mensagens de comunicações móvel, alfanumérico, proprietário, operando em dois sentidos, transmitido por satélite, usando transmissores-receptores de satélite da banda C (ou da Banda Ku, quando disponível), tal como descrito em maior detalhe no Documento B.

(...)

"QTRACS Web" significa a solução proprietária da QUALCOMM, baseada na Rede Internet, residente em servidor. O serviço QTRACS/Web permite aos Usuários Finais que enviem e recebam mensagens e dados

Disto já é possível perceber que, de fato, o *Software* MCT/IMCT é o programa de computador *principal* que está sendo objeto do licenciamento de uso, sendo os demais programas *acessórios* a este, todos formando uma espécie de licenciamento de sistema, bastante comum nesse tipo de contrato.

Com relação à forma de remuneração pelo uso do *software*, dispõe o Contrato, em sua Cláusula 4.2, que a Autotracs pagará à Qualcomm uma taxa de licenciamento mensal pelo uso do *software* igual a quinze por cento (15%) da receita total líquida recebida pela Autotracs por cobrança de Tráfego de mensagens ("Taxa mensal de licenciamento de Software MCT/IMCT"). Vale dizer, o pagamento está atrelado ao *software* principal, e não aos acessórios.

Ainda, pela apreciação do texto do instrumento contratual, constato que a licença de uso do *software* não implica na transferência de tecnologia, mas tão somente no simples uso direito em questão. Não existe o fornecimento de qualquer conhecimento ou técnica específica, tampouco quaisquer dos requisitos estabelecidos pelo artigo 11 da Lei n. 9.609/98.

Com efeito, o *Software* MCT/IMCT é inviolável e inalterável, por determinação expressa do Contrato (cláusula 8.2. – "Limitações quanto ao *software* licenciado" e cláusula 8.5 – "Aperfeiçoamento ao *software* licenciado"). Ou seja, a Recorrente não tem a intenção de apropriar-se do conhecimento e da técnica contida nos programas de computador, mas tão somente utilizá-los e distribuí-los. Daí já se torna bastante nítida a ausência da transferência de tecnologia no pacto efetuado entre as partes.

Finalmente, o instrumento negocial expressamente coloca que tão somente o código fonte do *Software* QTRACS Web será concedido (cláusula 8.6), mas não dos demais programas. Isto porque o único *software* licenciado de forma onerosa é o MCT/IMCT. O *Software* QTRACS Web, de outro lado, foi oferecido sem custo, conforme a Cláusula 8.6. do Contrato, de modo que não fez parte das remessas para o exterior e, por conseguinte, do pagamento a título de *CIDE-royalties*. Confirma tal conclusão a Cláusula 8.1, que estabelece

que a concessão da licença diz respeito tão somente ao “*software* licenciado”, dentro do qual não se inclui o QTRACS web, conforme determinam as próprias disposições iniciais de “definição de termos” do contrato, supra destacadas. Também é importante repisar que a citada Cláusula 4. 2, que trata da remuneração da empresa estrangeira pela cessão da licença de uso, confirma que o pagamento diz respeito unicamente ao licenciamento do *software* MCT/IMCT.

Assim, conclui-se que o Contrato firmado entre as partes tem como escopo principal tornar a Recorrente um “revendedor” dos programas de computador (vide Cláusula 2 – “Distribuidor exclusivo do Sistema OmniTRACS” - e 2.2. – “Exigências mínimas de desempenho”), e, para tanto, foi-lhe contratualmente cedida a licença do uso desses *softwares*.

Sobre esse ponto, destaco que o INPI (“Instituto Nacional de Propriedade Industrial”), nos moldes do artigo 211 da Lei n. 9.279/96, coloca que, por não caracterizarem transferência de tecnologia, os contratos de Licença de uso de programa de computador (*software*) e Distribuição de programa de computador (*software*) são dispensados de averbação pelo INPI.¹ Portanto, assim como pressupõe o artigo 1º-A da Lei n. 10.168/200, a princípio tais espécies de contratos dão acesso unicamente ao código objeto, que é aquele legível pela máquina, mas não da codificação fonte, que é a tecnologia. Poderia haver uma “desvirtuação” de tais contratos, implicando na transferência de tecnologia, caso o conteúdo do acordo trouxesse a disponibilização do código fonte do *software* licenciado, corroborando o intuito da empresa brasileira licenciada de ter acesso ao conhecimento tecnológico, para apropriá-lo e desenvolvê-lo no sentido que lhe interessasse. Entretanto, no presente caso concreto, o contrato realmente não abarca a transferência de tecnologia, pelas razões expostas alhures, confirmando a natureza tradicional dessas espécies contratuais de cessão de uso e distribuição de *software*.

Por fim, a planilha elaborada pela Contribuinte - que demonstra a apuração do valor devido à Qualcomm conforme termos estipulados no Contrato -, as cópias das Notas Fiscais emitidas pela Qualcomm, acompanhadas dos respectivos contrato de câmbio e DARFs

¹ “Quais são os serviços que não são caracterizados como transferência de tecnologia?”

Por não caracterizarem transferência de tecnologia, nos termos do Art. 211 da Lei nº 9.279/96 alguns serviços técnicos especializados são dispensados de averbação pelo INPI. Segue lista não exaustiva desses serviços:

- Agenciamento de compras, incluindo serviços de logística (suporte ao embarque, tarefas administrativas relacionadas à liberação alfandegária, etc.);
- Serviços realizados no exterior sem a presença de técnicos da empresa brasileira, que não gerem quaisquer documentos e/ou relatórios, como por exemplo, beneficiamento de produtos;
- Homologação e certificação de qualidade de produtos;
- Consultoria na área financeira;
- Consultoria na área comercial;
- Consultoria na área jurídica;
- Consultoria visando participação em licitação;
- Serviços de marketing;
- Consultoria remota, sem a geração de documentos;
- Serviços de suporte, manutenção, instalação, implementação, integração, implantação, customização, adaptação, certificação, migração, configuração, parametrização, tradução, ou localização de programa de computador (*software*);
- Serviços de treinamento para usuário final ou outro treinamento de programa de computador (*software*);
- Licença de uso de programa de computador (*software*);
- Distribuição de programa de computador (*software*);
- Aquisição de cópia única de programa de computador (*software*).”

Disponível em: <http://www.inpi.gov.br/servicos/perguntas-frequentes-paginas-internas/perguntas-frequentes-transferencia-de-tecnologia#naocaracterizados>
Acesso em 12/01/2017.

de IRRF recolhido por ocasião da remessa confirmam a correlação entre os pagamentos efetuado a título de CIDE-royalties e o Contrato em questão, com as respectivas remessas ao exterior para pagamento da licença de uso de *software*.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte, reconhecendo a juridicidade do crédito por ele vindicado, de modo que a compensação seja analisada pela RFB apenas para fins de apuração do *quantum* a ser compensado.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz



Classificação fiscal. Display de cristal líquido.



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

Processo nº 12266.721968/2012-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.252 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2016
Matéria CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 10/01/2007, 09/12/2010

REVISÃO ADUANEIRA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146 DO CTN. ARTIGO 54 DO DECRETO-LEI 37/1966. INOCORRÊNCIA QUANDO NÃO HÁ LANÇAMENTO NO DESPACHO ADUANEIRO.

A revisão aduaneira, procedimento que faz parte do despacho aduaneiro (artigo 44 e seguintes do Decreto-Lei nº 37/1966), é distinta da revisão de ofício, que pressupõe a existência de um lançamento anterior e será realizada nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN.

Apenas nos despachos aduaneiros em que houve lançamento, é possível se cogitar da aplicação da vedação de alteração de critério jurídico, prevista no artigo 146, do CTN.

REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO PARA CONCLUSÃO E LANÇAMENTO DE TRIBUTOS.

Nos lançamentos decorrentes de revisão aduaneira, o prazo para conclusão da revisão aduaneira e lançamento de tributos é de 5 (cinco) anos, contados da data de registro da declaração de importação, conforme disposto no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DISPLAY DE CRISTAL LÍQUIDO (LCD). CÓDIGO NCM 8529.9020.

Está correta a classificação fiscal para a importação de Display de Cristal Líquido (LCD) adotada no lançamento, no código NCM 8529.9020 (*“Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28. / De aparelhos das posições 85.27 ou 85.28”*), quando os produtos importados se destinam exclusiva ou principalmente aos aparelhos da posição 85.28.

PENALIDADES. JUROS DE MORA. CORREÇÃO. ARTIGO 100 DO CTN. AFASTAMENTO.

A existência de ato normativo de caráter geral emitido pela administração pública contemplando apenas o código NCM adotado pelo contribuinte, soluções de consulta da Receita Federal, indicando como correto o código NCM adotado pelo contribuinte e decisão administrativa em contencioso fiscal da própria Recorrente no mesmo sentido concorrem para que se reconheça a aplicação do artigo 100, inciso I, parágrafo único, do CTN, devendo ser excluídos do lançamento as penalidades e os juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar o lançamento relativo às importações anteriores a 13/07/2007, às multas aplicadas e aos juros moratórios, nos termos do art. 100, I do CTN. Vencidos os conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, que declarava a nulidade do lançamento, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que afastava o lançamento pela impossibilidade de revisão aduaneira e por acolher a classificação adotada pela Recorrente.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Inicialmente, adoto parte do relatório apresentado na decisão recorrida, transcrito a seguir:

“Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 12/07/2012, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Imposto de Importação acrescido de juros de mora e multa proporcional, além de multa isolada do Imposto de Importação, no valor de R\$ 11.970.558,42 em virtude dos fatos a seguir descritos.

O procedimento fiscal de revisão aduaneira que deu origem a esse auto de Infração baseia-se no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) número 08108002012001783, e abrange as importações de “Painéis (display) de Cristal Líquido (LCD)” realizadas pela empresa LG ELETRONICS DA AMAZÔNIA LTDA, CNPJ 00.801.450/000183, nos anos de 2007 a 2010.

Foi apurado que: (...)

- A correta classificação fiscal do insumo “Displays (painéis) de Cristal Líquido (LCD)” é no código NCM 8529.90.20;

- A reclassificação fiscal de insumos importados na Zona Franca de Manaus impacta no total de imposto de importação devido quando a alíquota do novo código NCM for diferente da originalmente utilizada, ocasionando falta de recolhimento nos casos de alíquota superior à original, na forma do Art. 7º do Decreto-Lei nº 288/67;

Estando incorreta a classificação do código NCM 9013.80.10 para os “Displays de Cristal Líquido (LCD)” importados pela empresa, conduta tipificada como infração, nos termos dos inciso I do artigo 711 do Regulamento Aduaneiro – Decreto 6759/2009, aplicou-se multa de 1% do valor aduaneiro das mercadorias, conforme estipulado pelo caput do mesmo artigo, totalizando R\$ 1.284.650,75.

Sendo a alíquota da posição 8529.90.20 (12%), considerada a correta, maior do que a da posição 9013.80.10 (0%), efetuou-se lançamento complementar às internações da empresa que utilizavam incorretamente “Displays de Cristal Líquido (LCD)” no código 9013.80.10 nos anos de 2007 a 2010, a fim de formalizar a diferença do Imposto de Importação não recolhido, com os devidos acréscimos legais, totalizando R\$ 4.987.965,33 referentes ao Imposto de Importação, R\$ 3.740.973,87 referentes à multa de ofício e 1.956.968,47 referente aos juros de mora”.

Após tomar ciência do lançamento no dia 28/07/2012, a contribuinte, ora Recorrente, apresentou Impugnação, sendo os autos remetidos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (“DRJ/SP”).

Na sessão de 19/02/2013, a 23ª Turma da DRJ/SP julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário exigido, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 10/01/2007

Internação de “Painéis (display) de Cristal Líquido (LCD)”, com classificação fiscal no código NCM 9013.80.10.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado determinam expressamente a classificação fiscal do produto em questão na posição 8529. Por serem partes da posição 85.28, o código NCM adequado é o 8529.90.20 por aplicação direta da Regra 1 c/c Regra 6 das Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado.

O lançamento não está eivado pela decadência.

Em momento algum a fiscalização procedeu com a modificação de critérios jurídicos, nem tampouco com os aspectos de direito da importação. Pelo contrário, toda a ação fiscal se baseia em erro de fato atribuído ao importador que elegeu uma classificação fiscal indevida”.

A Recorrente foi intimada dessa decisão em 21/03/2013, conforme “Termo de Ciência por Decurso de Prazo” de fls 3.517, apresentando tempestivo Recurso Voluntário no dia 05/04/2013, pelo qual expôs os seguintes argumentos para requerer a declaração de nulidade da decisão recorrida, ou, assim não se entendendo, a sua reforma:

- (a) A decisão recorrida seria nula, por falta de motivação;
- (b) O auto de infração seria nulo, pois, segundo a Recorrente, pretende *“aplicar Solução de Consulta exarada com base na análise de determinado produto sem que seja confirmado tratar-se do exato mesmo produto ou de produto equivalente, o que só poderia ser realizado após análise técnica, que não foi realizada ou solicitada no curso da fiscalização”*;
- (c) Haveria decadência de parte dos créditos tributários lançados;
- (d) As mercadorias importadas se caracterizariam como dispositivos de cristal líquido, como dispositivos ópticos e teriam múltiplas aplicações; assim, deveriam ser classificadas no código NCM 9013.80.10 (“Dispositivos de cristais líquidos”), pela aplicação da Regra Geral Interpretativa (“RGI”) nº 01, da Nota Explicativa 1, “m”, da Seção XVI, e RGI nº 03, Notas IV.a e IV.b;
- (e) O auto de infração violaria o artigo 146, do CTN, por *“pretender aplicar retroativamente novo critério jurídico a lançamentos realizados com base em critério antes praticado pela Administração”*.
- (f) Haveria duplicidade de penalidades impostas à Recorrente, em razão da cominação de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e de multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, por erro na classificação fiscal;
- (g) As penalidades aplicadas deveriam ser canceladas, por força do artigo 100 do CTN;
- (h) A cumulação de multas resultaria em efeito confiscatório; e
- (i) Não poderia incidir a taxa SELIC sobre a multa de ofício, pois tal conduta representaria descumprimento do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Da nulidade da decisão recorrida

Segundo a Recorrente, a decisão recorrida seria nula, pois “(a) não motivou assertivas centrais de sua parte dispositiva, (b) deixou de analisar fundamentos essenciais ao deslinde da controvérsia, e (c) deixou de apreciar o vasto conjunto probatório trazido na Impugnação que comprova a correção da NCM 9013.80.10 para os dispositivos de cristal líquido sob análise”.

Para justificar esse entendimento, a Recorrente alega que a decisão recorrida teria sido omissa ou não apreciado de forma suficiente algumas matérias de defesa por ela apresentadas em sua Impugnação. Nesse sentido, dentre outras supostas falhas apontadas na decisão recorrida, a Recorrente afirma que a decisão recorrida não teria fundamentado de forma suficiente a não aplicação da nota “1.m” ao caso; não teria apreciado a questão relativa à aplicação do artigo 100 do CTN, que trata do afastamento de multa e juros quando o contribuinte segue práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e não teria examinado o laudo técnico elaborado pelo Prof. Moschim, da UNICAMP.

Conforme entendimento dos Tribunais, “não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução”¹.

Ao analisar a questão principal que se discute nesses autos, classificação fiscal dos produtos importados pela Recorrente, a decisão recorrida realmente deixou de se manifestar expressamente sobre alguns dos argumentos trazidos pela Recorrente e sobre o laudo acima mencionado, porém, enfrentou as questões relevantes e apresentou fundamentação, a meu entender, suficiente, para defender o seu posicionamento de que a classificação fiscal adotada no lançamento era a correta.

Com relação à ausência de manifestação da aplicação do artigo 100, do CTN, está correta a Recorrente, pois a decisão recorrida foi omissa. Apesar disso, deixo de acolher a nulidade da decisão recorrida nesse ponto, levando em consideração o disposto no artigo 59, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/1972², tendo em vista que a matéria em que a decisão recorrida foi omissa é julgada de maneira favorável à Recorrente nesse voto, não havendo, com isso, prejuízo à Recorrente na sua não apreciação pela instância de piso.

Pelo exposto, entendo que a manutenção do lançamento pela decisão recorrida se deu dentro das prescrições legais, sem ofensa ao direito da Recorrente ao contraditório, à defesa e ao devido processo legal, motivo pelo qual voto pelo não acolhimento desta preliminar de nulidade.

Da nulidade do Auto de Infração

A Recorrente argumenta que o auto de infração seria nulo, por falta de motivação, tendo em conta que “pretende aplicar Solução de Consulta exarada com base na análise de um determinado produto sem que seja confirmado tratar-se do exato mesmo

¹ AgRg no AREsp 659.116/SP, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/11/2015, DJe 03/12/2015.

² Art. 59. São nulos: (...) II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (...) § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

produto ou de produto equivalente, o que só poderia ser realizado após análise técnica, que não foi realizada ou solicitada no curso da fiscalização”.

Da análise do auto de infração e do Relatório Fiscal dele integrante, verifica-se que o lançamento se baseia no entendimento exposto na Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, que analisou produtos identificados como: “*Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (Thin Film Transistor), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação (“backlight”) e tampas frontal e traseira, comercialmente denominada ‘módulo LCD-TFT’, que, daqui por diante, serão denominados simplesmente “Displays de Cristal Líquido (LCD)”*”.

Constam ainda na Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, as seguintes informações sobre os produtos lá analisados: nome vulgar; nome comercial; nome científico e técnico; marca registrada, modelo, tipo e fabricante; função; princípio e descrição do funcionamento; aplicação, uso ou emprego; forma de acoplamento ou ligação a motores, outras máquinas ou aparelhos, sistemas ou outras peças; matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas percentagens em peso ou em volume ou a configuração de fornecimento (componentes), no caso de máquinas, instrumentos ou aparelhos e processo industrial detalhado de obtenção.

Portanto, da leitura da Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, ficaram perfeitamente identificados os produtos que foram objeto de análise e em relação aos quais a Coana manifestou entendimento pela classificação fiscal no código 8529.90.20 (“De aparelhos das posições 8527 ou 8528”).

Já os produtos importados pela Recorrente estão identificados no Demonstrativo denominado “Itens de Adição Classificados Incorretamente na NCM” (fls. 146-164), que apresenta número de “declaração de importação”, “adição”, “item”, “NCM utilizada” e a “descrição do produto importado”.

Dessa maneira, o cotejo das informações dos produtos analisados na Solução de Consulta com a descrição dos produtos importados pela Recorrente, a meu ver, são suficientes para se aferir que são os mesmos produtos ou produtos equivalentes aos que foram objeto da Solução de Consulta, sendo desnecessária a realização de uma análise técnica para enquadramento de cada produto importado pela Recorrente, para fins de fundamentação do auto de infração.

Além disso, caso entendesse de forma diversa, a Recorrente poderia, a partir da comparação entre a solução de consulta e os demonstrativos mencionados, impugnar especificamente um ou outro produto por ela importado que porventura pudessem não se qualificar como aqueles que foram objeto da solução de consulta, sendo certo que, nesse caso, haveria que se reconhecer que o lançamento não poderia prosperar em relação a eles, por falta de motivação.

Porém, apresentando a fiscalização o fundamento para o lançamento e documentos e informações que enquadram os produtos importados pela Recorrente na hipótese, não há que se falar em nulidade.

Pelo exposto, entendo que o Auto de Infração atende ao artigo 142 do CTN e aos requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, motivo pelo qual não merece prosperar a alegação de sua nulidade.

Da violação ao artigo 146, do CTN

A Recorrente alega que o auto de infração teria violado o artigo 146, do CTN, “por pretender aplicar retroativamente novo critério jurídico a lançamentos realizados com base em critério antes praticados pela Administração”.

Para defender seu entendimento, a Recorrente expõe que “as importações realizadas pela Recorrente (inclusive aquelas em que houve conferência física e documental) foram expressamente homologadas, seguindo-se o regular desembaraço das mercadorias, denotando-se a reiterada aceitação da classificação fiscal adotada”.

A Recorrente, para demonstrar que as autoridades fiscais adotavam o critério de classificação dos dispositivos de cristal líquido sob o código 9013.80.10, ainda cita a existência de soluções de consulta apresentadas por outros contribuintes, decisão administrativa em contencioso fiscal que tem com parte a própria Recorrente e no qual esse entendimento foi manifestado, e o Decreto nº 6.233/2007, que previa ser essa a classificação para os dispositivos de cristal líquido (LCD).

Dispõe o artigo 146, do 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”. (grifos nossos)

Ao comentar esse dispositivo, a doutrina afirma: “(...) há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado”³. (grifos nossos)

Quanto à extensão do dispositivo, uma importante observação é feita pela doutrina: “O dispositivo acima, inserido no capítulo concernente ao lançamento, gera questionamentos quanto a sua extensão: se é claro que ele impede a revisão de um lançamento já efetuado, pode surgir alguma dúvida quanto a qual entendimento a ser aplicado aos fatos ocorridos posteriormente a um lançamento e ainda não atingidos por outra fiscalização. Ou seja: se em lançamentos anteriores a autoridade administrativa adotou determinada interpretação da lei tributária, pode o contribuinte, fiando-se no artigo 146 acima transcrito, seguir o mesmo entendimento, até que ele seja informado diretamente ou por meio de ato administrativo público, de que diverso será o entendimento da fiscalização? A resposta deve ser afirmativa.”⁴ (grifos nossos)

Portanto, a divergência doutrinária existente é se a vedação à alteração do critério jurídico está limitada a uma alteração dentro de um mesmo lançamento ou se a fixação de um critério jurídico em um lançamento anterior também surtiria efeitos em lançamentos futuros.

³ Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário, Editora Malheiros, 35ª Edição, p. 180.

⁴ Schoueri, Luís Eduardo. Direito Tributário. Editora Saraiva, 4ª Edição, 2014, p.620.

Para ilustrar, no primeiro caso, estaria o Fisco vedado de efetuar um lançamento aplicando a classificação fiscal “A” para uma mercadoria e, nesse mesmo lançamento, revisar o critério adotado, para cobrar tributos com base em uma classificação fiscal “B”.

Já no segundo caso, em um primeiro momento, o Fisco realiza um lançamento contra determinado contribuinte sob o entendimento que a classificação fiscal correta é “C”; o que motiva o contribuinte a se curvar ao entendimento do Fisco e passar a adotar a classificação fiscal “C” para as operações futuras. Em um segundo momento, o Fisco muda seu entendimento, digamos, para a classificação fiscal “D”. Para os que defendem uma maior extensão do comando previsto no artigo 146, do CTN, o Fisco só poderia realizar novos lançamentos em razão de o contribuinte ter adotado a classificação fiscal “C” para fatos geradores ocorridos após o contribuinte ter tomado conhecimento da mudança de entendimento do Fisco, de “C” para “D”.

De um jeito ou de outro, é essencial que exista um lançamento para que o artigo 146, do CTN, seja aplicado.

No presente caso, não houve qualquer lançamento contra a Recorrente definindo como critério jurídico para a classificação fiscal dos “Displays de Cristal Líquido (LCD)” o código 9013.80.10. O processo em que a Recorrente foi parte, citado em suas defesas, não teve como critério jurídico do lançamento a adoção do código 9013.80.10, nem pode ser afirmado que o desembaraço aduaneiro das mercadorias constitui um lançamento, adotando esse critério jurídico.

Isso porque, a revisão aduaneira não se confunde com a revisão de ofício. Enquanto a revisão aduaneira prevista no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 é um procedimento que faz parte do despacho aduaneiro (artigo 44 e seguintes do Decreto-Lei nº 37/1966), procedimento aduaneiro que, em regra, não há lançamento, a revisão de ofício pressupõe a existência de um lançamento anterior e será realizada nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN.

No curso do despacho aduaneiro, são realizadas atividades no âmbito da conferência aduaneira (artigos 564 a 570 do Regulamento Aduaneiro de 2009) e do desembaraço aduaneiro (artigos 571 a 576 do Regulamento Aduaneiro de 2009), de cunho fiscal e extrafiscal, não havendo necessariamente em todas as conferências/desembaraços aduaneiros uma atividade de lançamento. Há uma atividade de controle administrativo e fiscalizatória que pode ensejar um lançamento tributário ou não.

A respeito das atividades exercidas no curso do despacho aduaneiro, explica a doutrina:

“O despacho aduaneiro inicia-se pelo registro da declaração de importação prestada pelo interessado. Baseando-se em critérios de amostragem e seleção para conferência puramente objetivos, verifica-se a consistência entre as informações prestadas, os documentos apresentados e a mercadoria efetivamente importada, no que tange à quantidade, descrição, qualidade e preço, com o objetivo de aplicação da legislação tributária e administrativo-aduaneira vigente.

Esse procedimento possibilita à autoridade aduaneira desenvolver as atividades tendentes a verificar a correção do que foi declarado e a legalidade da importação. As exigências fiscais, nessa fase, têm como objetivo retificar

as incorreções apresentadas, resolver as incompatibilidades com o que prevê a legislação e permitir o desembaraço conclusivo”⁵. (grifos nossos)

De acordo com o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, no procedimento de revisão aduaneira - ou, na redação da reforma que esse diploma sofreu em 1988, no procedimento de conclusão do despacho aduaneiro - , que deverá ocorrer dentro do prazo de 5 (cinco) anos do registro da declaração de importação, poderá ser realizado o lançamento de tributos porventura não pagos e penalidades devidas.

Assim, é possível que a autoridade fiscal realize um lançamento em qualquer uma das fases do despacho aduaneiro (conferência, desembaraço ou conclusão), porém, o mais comum, é que o lançamento, se for efetivado, se dê na fase de revisão aduaneira ou de conclusão do despacho aduaneiro, quando as mercadorias já foram desembaraçadas, pois, nessa fase, já não entrarão em confronto, de um lado, o maior período de tempo para a fiscalização detalhada que é necessária à realização de um lançamento e, de outro, a celeridade exigida no trâmite aduaneiro para o regular andamento das operações de comércio exterior nos portos e aeroportos nacionais.

Na hipótese de lançamento durante o despacho de importação, o despacho terá seu curso interrompido, abrindo-se duas possibilidades ao importador. Como observa a doutrina:

“(…) o ato que determina a interrupção do despacho aduaneiro deve ser fundamentado pela autoridade aduaneira, pois é preciso assegurar o exercício do direito de defesa do importador, mediante conhecimento das razões que motivaram a interrupção.

Tratando-se de exigência referente a crédito tributário o importador poderá efetuar o pagamento correspondente, em caso de concordância (...). Discordando, o Auditor-Fiscal deverá efetuar o respectivo lançamento, na forma prevista no Decreto nº 70.235/1972; ou seja, será lavrado Auto de Infração e terá início o processo administrativo fiscal, no qual deve ser assegurada ampla defesa. No entanto, (...) não será desembaraçada a mercadoria cuja exigência de crédito tributário, no curso da conferência aduaneira, esteja pendente de recolhimento, salvo mediante a prestação de garantia (depósito em dinheiro, caução ou fiança bancária) equivalente ao valor aduaneiro”⁶.

De qualquer modo, se ocorrer lançamento no despacho aduaneiro em fase anterior à revisão aduaneira (ou conclusão de despacho aduaneiro), certamente haverá que ser fixado determinado critério jurídico e não poderá o Fisco, depois, na fase de revisão aduaneira pretender alterar esse lançamento, com um novo critério jurídico.

Mas não foi o que ocorreu nos autos, em que as mercadorias foram desembaraçadas, sem que tenha sido realizado contra a Recorrente qualquer lançamento. Na

⁵ Vera Lúcia Feil Ponciano. “Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa?”. “Temas Atuais de Direito Aduaneiro”. Rosaldo Trevisan (organizador). São Paulo. Lex Editora. 2008. p. 252-253.

⁶ Vera Lúcia Feil Ponciano. “Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa?”. “Temas Atuais de Direito Aduaneiro”. Rosaldo Trevisan (organizador). São Paulo. Lex Editora. 2008. p. 255-256.

realidade, o lançamento decorrente do procedimento de revisão fiscal foi o primeiro lançamento para as operações de importação em questão, de modo que não há que se falar em violação ao artigo 146, do CTN.

Nesse sentido, em situações semelhantes, já decidiu o CARF, conforme julgados, cujas ementas transcrevo abaixo:

“REVISÃO ADUANEIRA. PREVISÃO LEGAL. O art. 570 do Regulamento Aduaneiro/2002 define a revisão aduaneira como o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, verifica a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação. A reclassificação fiscal de mercadoria submetida a despacho, em decorrência de revisão aduaneira, não configura mudança de critério jurídico”. (Acórdão nº 3202000.484, Rel. Cons. Irene Souza da Trindade Torres, Sessão de 25/04/2012)

“ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO ADUANEIRA QUANTO À CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REJEIÇÃO. A revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal, visando à correta determinação da matéria tributável e à apuração dos tributos devidos, é instituto previsto em lei e não constitui modificação do critério jurídico utilizado no fato gerador da obrigação tributária relativa à importação de mercadorias”. (Acórdão nº 3202000.407, Rel. Cons. Jose Luiz Novo Rossari, Sessão de 21/11/2011)

“REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA. Não constitui modificação de critério, o resultado do procedimento de revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal do produto na NCM, anteriormente adotada pelo importador, visando à apuração dos impostos incidentes na operação de importação, para fins de determinação da alíquota aplicável, fixadas na Tarifa Externa Comum (TEC) e na Tabela de Incidência do IPI (TIPI)”. (Acórdão nº 3102000.798, Rel. Cons. José Fernandes do Nascimento, Sessão de 27/10/2010)

“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 a possibilidade 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

10

declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos”. (Acórdão nº 3402002.943; Rel. Maria Aparecida Martins de Paula; Sessão de 25/02/2016)

Pelo exposto, não existindo qualquer lançamento anterior, entendo que não houve a alegada violação ao artigo 146, do CTN, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso nesse ponto.

Da Decadência

O lançamento se refere a fatos geradores ocorridos entre 10/01/2007 e 09/12/2010, tendo a Recorrente sido cientificada no dia 13/07/2012.

Quanto a essa matéria, a decisão recorrida entendeu inexistir decadência, pela aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, em razão da ausência de pagamento, pelos fundamentos a seguir:

“Assim temos que:

Regra geral – prevista no artigo 173, inciso I do CTN que prevê que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Regra especial – é retirada do artigo 150, parágrafo quarto e utilizada para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação e nos casos em que tenha ocorrido efetivamente a antecipação do pagamento. Determina que o início da contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador. Ocorrendo dolo, fraude ou simulação nos casos de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral. (...)

Para a situação em comento, lançamento de ofício, caracterizado pela lavratura do auto de infração, aplica-se a regra geral. Destarte, o termo “a quo” para a contagem do prazo decadencial seria 01/01/2008, ou seja, cinco anos contados “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, uma vez que a Declaração de Importação mais antiga possui como data de registro 10/01/2007, sendo o termo “ad quem” a data de 31/12/2012.

O lançamento ocorreu na data de 12/07/2012, portanto dentro do prazo regulamentar, não estando eivado pela decadência”.

Por sua vez, a Recorrente defende a ocorrência da decadência, alegando ser aplicável, para fins de lançamento no caso ora em discussão, o artigo 54 do Decreto Lei nº 37/1966, que prevê um prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de importação, e, caso assim não se entenda, requer a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, que prevê um prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador, sob o entendimento que a homologação é do lançamento e não do pagamento.

Segundo o conceito de Câmara Leal⁷, a decadência é “a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu

⁷ “Da prescrição e decadência”, Ed. Forense. 1959, 2ª ed., p. 115.

exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado”.

No direito tributário, a decadência se caracteriza pela extinção do direito de crédito da Fazenda Pública face ao contribuinte, motivado pela inércia e inatividade durante certo decurso de tempo. Caso o contribuinte não efetue o recolhimento de determinado tributo ou o efetue a menor, o fisco terá certo lapso de tempo para realizar o lançamento tributário, a fim de constituir definitivamente o crédito tributário e promover todos os procedimentos competentes para a sua cobrança. E, na hipótese de se manter inerte e não tomar nenhuma providência, deixando de fazer o lançamento no prazo previsto na Lei, diz-se que se operou a decadência, com a conseqüente extinção do crédito tributário (artigo 156, inciso V, do CTN), pois não poderá o contribuinte ficar *ad eternum* sujeito às ações do fisco, sob pena de séria afronta ao princípio da segurança jurídica.

Nos termos do artigo 146, inciso III, “b”, da Carta da República, cabe à lei complementar dispor a respeito de normas gerais de direito tributário, “*especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”.

Com isso, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), editado em 25/10/1966 e com vigência a partir de 01/01/1967, recepcionado com *status* de lei complementar, estabelece como regra geral que o início da contagem do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, segundo dispõe o artigo 173, inciso I⁸.

Porém, no que se refere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prevalece a regra especial esculpida no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN⁹, nos quais o prazo para a contagem da decadência tem início com a ocorrência do fato gerador.

No caso de lançamentos referentes ao Imposto de Importação, importante ainda destacar o Decreto-Lei nº 37/1966, editado em data posterior à do CTN, em 18/11/1967, porém, com vigência a partir da mesma data, 01/01/1967, que traz as seguintes regras:

“Art. 54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)”

“Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

⁸ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

⁹ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração”.

Quanto ao instituto da revisão aduaneira, observa-se que o dispositivo legal que dele tratava, em sua redação original, anterior ao Decreto-Lei nº 2.472/1988, não previa, de forma expressa, qualquer prazo para a sua realização. Veja a seguir a redação anterior do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966: *“Art 54. A revisão para apuração da regularidade do recolhimento de tributos e outros gravames devidos à Fazenda Nacional será realizada na forma que estabelecer o regulamento, cabendo ao funcionário revisor 5% (cinco por cento), das diferenças apuradas, revogado o art. 4º do Decreto-lei nº 8.663, de 14 de janeiro de 1946”*.

Por sua vez, o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985 (RA/1985), ao regulamentar esse dispositivo, assim dispôs:

“Art. 455 - Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (Decreto-Lei nº 37/66, art. 54).

Art. 456 - A revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário (Lei nº 1172/66, art. 149, parágrafo único)”. (grifos nossos)

Como se percebe, como a revisão aduaneira é o ato pelo qual se verifica a regularidade fiscal da importação ou exportação quanto aos seus aspectos fiscais, deveria ser realizada no mesmo prazo de que dispõe o Fisco para realizar o lançamento de tributos porventura não pagos. Daí, a regulamentação ter deixado expresso a coincidência de prazos para a realização do procedimento e do respectivo lançamento.

Posteriormente, com a edição do Decreto-Lei nº 2.472/1988, a redação do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 foi alterada, para estabelecer expressamente uma limitação temporal à realização da revisão aduaneira, que deveria ser “processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei”.

Como o fato gerador do Imposto de Importação *“considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44”* (artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966), o legislador pretendeu desde logo, entre a regra geral do artigo 173, inciso I, do CTN, e a regra especial do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, adotar um prazo para realização da revisão aduaneira e do lançamento dela decorrente alinhado com essa última, do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

A regulamentação desse dispositivo permaneceu sem modificação até a edição do Regulamento Aduaneiro de 2002, que é seguida pelo Regulamento Aduaneiro de 2009, este último com a seguinte redação:

“Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º). § 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753. § 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data: I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e (...) § 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado”.

 (grifos nossos)

Pela análise da evolução legislativa e regulamentar do instituto da revisão aduaneira, verifica-se que a regulamentação mais recente parece querer dissociar prazos que até então andavam juntos e eram coincidentes, quais sejam, o prazo para a realização do procedimento e o prazo para lançamento dos tributos dele decorrente. Se antes a regulamentação indicava expressamente que o prazo de realização do procedimento deveria ser o mesmo do lançamento e que esse era de 5 (cinco) anos contados do registro da declaração, como prevê o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, a atual regulamentação prevê no artigo 638, §1º, do RA de 2009, um prazo decadencial, e no artigo 638, §2º, do RA de 2009, um prazo para a conclusão do procedimento.

Apesar disso, é o próprio Regulamento, no parágrafo seguinte (§ 3º, do artigo 638), que prevê, uma vez lançado o crédito tributário e identificado o sujeito passivo, o procedimento de revisão aduaneira é encerrado, a indicar que a revisão aduaneira e o lançamento andam lado a lado. É ler: “considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado”.

A meu ver, o prazo estipulado para a realização do procedimento serve como limite de prazo para a própria constituição do crédito tributário. Isso porque, se o Fisco só poderá realizar a revisão de importações realizadas nos últimos cinco anos, contados do registro das declarações de importação, e a revisão aduaneira é condição, um ato antecedente ao próprio lançamento, a interpretação do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 mais adequada, no meu sentir, é que tal prazo de realização do procedimento se traduz em um próprio prazo decadencial.

Se o Fisco só pode examinar operações de importação realizadas dentro de um limite de tempo, como poderá lançar para além daquele limite? Os prazos poderiam até não ser coincidentes, mas, para tanto, o prazo decadencial haveria de ser mais curto que o prazo de revisão, o que não ocorre.

Diante desse quadro normativo, para o caso ora analisado, lançamento decorrente de revisão aduaneira, entendo que deve ser aplicado o prazo de 5 (anos) contados do registro da declaração de importação do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, por ser norma especial para o imposto de importação e para o instituto da revisão aduaneira, que prevalece frente às normas gerais de decadência previstas no CTN, repetidas no artigo 138, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/1966.

Em decorrência, como a Recorrente teve ciência do lançamento em 13/07/2012, em relação a todas as declarações de importações registradas antes de 13/07/2007,

a revisão aduaneira não foi concluída no prazo previsto no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66, motivo pelo qual o crédito tributário relativo a esse período deve ser afastado.

Da Classificação Fiscal das mercadorias importadas

O lançamento decorre da divergência na classificação fiscal adotada para a importação do produto denominado “*Display de Cristal Líquido (LCD)*”.

Enquanto a Recorrente entende como correto o código NCM 9013.80.10 da Tarifa Externa Comum (TEC) (“Dispositivos de cristais líquidos – LCD”), para o qual a alíquota do imposto de importação era, à época da importação, zero, a autoridade fiscal entende que a mercadoria deveria ter sido classificada no código NCM 8529.9020 (“Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28. / De aparelhos das posições 85.27 ou 85.28”), para o qual a alíquota do imposto de importação era de 12 % (doze por cento). Abaixo, coloco tabela com os códigos defendidos pela Recorrente e pelo Fisco e as respectivas alíquotas:

	Contribuinte/Recorrente	Fisco
Código	<p>Capítulo 90 - Instrumentos e aparelhos de óptica, de fotografia, de cinematografia, de medida, de controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios.</p> <p>90.13 – 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.</p> <p>9013.80 – Outros dispositivos, aparelhos e instrumentos.</p> <p>9013.80.10 - Dispositivos de cristais líquidos – LCD</p>	<p>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.</p> <p>85.29 - Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28.</p> <p>8529.90 - Outras</p> <p>8529.9020 - De aparelhos das posições 85.27 ou 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)</p>
Alíquota do II	0%	12%

Conforme relatório fiscal que é parte integrante do lançamento, o mesmo se fundamenta na Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, que entendeu que a correta

classificação fiscal do produto *Display de Cristal Líquido (LCD)*” é no código 8529.90.20 da NCM.

Dessa maneira, importante, de início, conhecer as razões que levaram a Coana à classificação fiscal em que se funda o lançamento. Primeiro, destaco a identificação das características do produto:

“Devido à sua alta complexidade, as telas de LCD do tipo TFT incorporam um conjunto de circuitos eletrônicos responsáveis por controlar o processo de exibição das imagens e proceder à ativação de cada um pixels da tela mediante o acionamento dos transistores correspondentes. Tanto estes circuitos quanto o sistema de retroiluminação, constituído de uma ou mais fontes luminosas (lâmpada fluorescente ou LED), difusores (e, por vezes, circuito inversor) também fazem parte do produto em estudo, comercialmente chamado de “módulo LCD-TFT”.

19. As telas de LCD do tipo TFT são utilizadas, principalmente, para a fabricação de monitores de vídeo e televisores, mas podem ser utilizadas também como insumos para a fabricação de uma grande variedade de produtos, tais como monitores de vídeo, notebooks, aparelhos receptores de televisão, telefones celulares, máquinas fotográficas, consoles de vídeo game portáteis, aparelhos de GPS, aparelhos e instrumentos médicos, de automação industrial, etc.

20. Assim, conforme mencionado pelo Interessado em sua petição, é impossível definir com exatidão o produto no qual será montada, visto que a mesma pode ser acoplada a qualquer aparelho capaz de fornecer um sinal de vídeo através de uma conexão adequada – em que pese o fato de que, pelo tamanho, seja possível, por exemplo, presumir que uma certa tela deva servir para um aparelho receptor de TV, o que não impede, entretanto, que se utilize esta mesma tela para a fabricação de um equipamento médico, por exemplo”.

Diante disso, a solução de consulta afasta a classificação na posição 90.13, por dois motivos.

Primeiro, levando em consideração a Nota Explicativa do Sistema Harmonizado nº 1 da posição 90.13, a Coana entendeu que o produto em questão excederia o alcance da posição, pois, enquanto a posição se destina a “*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 peça ou recortados em formas determinadas*”, o produto em questão contém adicionalmente “dispositivos eletrônicos” e “um dispositivo de retro iluminação (*backlight*)”. É ler:

“25. Portanto, se infere, da leitura destas Nesh, que o alcance da referida posição se estende apenas a dispositivos bastante limitados, e se constituem, conforme o próprio texto da posição, em artigos de ÓTICA.

26. Por outro lado, o produto em análise se configura como um dispositivo eletrônico, em vista de ter agregados uma matriz de transistores e circuitos integrados que acionam e controlam os mesmos, além de um dispositivo de retroiluminação (*backlight*). Desta forma, o artigo em tela excede o alcance da posição 90.13”.

Segundo, por entender que os produtos em questão se destinariam exclusiva ou principalmente a uma máquina determinada, qual seja, monitores da posição 85.28, conforme as seguintes razões:

“27. Outrossim, conforme mencionado anteriormente, é impossível definir com exatidão o produto final a que se destina a “tela LCD-TFT”. Todavia, é inegável que a função deste produto é a exibição de imagens, e a função de exibir imagens é inerente aos monitores da posição 85.28: (...)”

30. A posição 85.29, por sua vez, traz as partes “reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28”.

31. Por tudo que já foi dito, se infere que, de fato, as telas em estudo são reconhecidas como exclusiva ou principalmente destinados a monitores da posição 85.28, pelo fato de sua função ser intimamente ligada à de um monitor, ou seja, mostrar imagens. Certamente, tais telas podem ser utilizadas na produção de outros aparelhos, todavia tais aparelhos possuem uma função própria específica, sendo a tela empregada apenas de modo auxiliar com o intuito de possibilitar ou facilitar a sua utilização. Por exemplo, a função de um telefone celular é possibilitar a comunicação, e o uso de uma tela nesse aparelho destina-se a facilitar o acesso e a navegação às funções do aparelho tais como agenda, discagem, etc. Um console de videogame portátil, por sua vez, é equivalente à junção de dois equipamentos, um monitor de vídeo e um console de videogame, sendo, neste caso, a tela LCD-TFT parte desse “monitor”.

Após adotar a posição 85.29, aplicando as regras de classificação, a Coana chegou à conclusão de que o código NCM correto seria o 8529.90.20.

De acordo com o relatório fiscal, corroboraria essa conclusão a Resolução CAMEX nº 84 de 09/12/2010, que incluiu dois Ex-tarifários para o código 8529.90.20 referindo-se justamente a Displays (telas) de Cristal Líquido (LCD), conforme abaixo:

8529.90.20	De aparelhos das posições 8527 ou 8528.
8529.90.20	Ex 001 - Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (Thin Film Transistor), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação ("backlight") e tampas frontal e traseira - ("módulo LCD-TFT")
8529.90.20	Ex 002 - Tela de visualização de cristal líquido (LCD), composta por um painel de cristal líquido do tipo TFT (Thin Film Transistor), contendo em sua parte superior e laterais um conjunto de circuitos eletrônicos

Além disso, a classificação fiscal adotada no lançamento foi motivada pela seguinte constatação: *“Uma vez que todos os DCR's listados se referem a aparelhos eletrônicos com monitores embutidos, não poderia a empresa ter utilizado o código 9013.80.10 na classificação desses insumos, mas 8529.90.20, por serem partes desses monitores, como exposto nos capítulos 1 e 2 desse relatório”*. (fls. 31 dos autos)

A decisão recorrida encampa o entendimento firmado no lançamento, concluindo da seguinte maneira:

“A posição 85.29, por sua vez, traz as partes “reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28”.

Fundamentalmente, a polêmica da classificação da tela LCDTFT reside na definição do alcance que deve ser dado ao texto da posição 90.13, ao citar “DISPOSITIVOS DE CRISTAIS LÍQUIDOS QUE NÃO CONSTITUAM ARTIGOS COMPREENDIDOS MAIS ESPECIFICAMENTE EM OUTRAS POSIÇÕES.”

A Notas Explicativas do Sistema Harmonizado determina expressamente a classificação fiscal do produto em questão na posição 8529. Por serem partes da posição 85.28, o código NCM adequado é o 8529.90.20 por aplicação direta da Regra 1 c/c Regra 6 das Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado.

A aplicação direta da Regra 1, inibe a aplicação das demais regras”.

Contra esse ponto da decisão, a Recorrente, com base nos 4 (quatro) laudos técnicos acostados no processo (Laudo Moschim/UNICAMP – fls. 3388 e seguintes; 1º Laudo Rangel/INT-MCT – fls. 3602 e seguintes; 2º Laudo Rangel/INT-MCT – fls. 3629 e seguintes; e Laudo Morimoto-Seabra/POLI-USP – fls. 3677 e seguintes), defende a caracterização dos produtos importados como dispositivos de cristal líquido, como dispositivos ópticos, e que tais produtos importados não se destinariam exclusiva ou principalmente a monitores de televisores, eis que seriam múltiplas as aplicações dos dispositivos.

Em seguida, alega a Recorrente que os produtos importados deveriam ser classificados no código 9013.80.10, pelos motivos abaixo, segundo ela, cada um autônomo e suficiente para realizar a classificação defendida:

- a) Aplicação da RGI nº 01 e texto da posição 9013 – A Recorrente afirma que a RGI nº I determina que a classificação fiscal seja feita primordialmente no texto das posições e a posição 9013 descreve exatamente “dispositivos de cristal líquido”; dessa forma, os produtos importados se enquadrariam perfeitamente nessa descrição, levando em consideração que são dispositivos de cristal líquido como atestado nos laudos e que *“podem se destinar às mais diversas finalidades e equipamentos, não se podendo, no momento da importação classificá-los sob uma finalidade específica”*.
- b) Aplicação da RGI nº I e Nota “1.m”, da Seção XVI – A Recorrente expõe que a Seção XVI, que contempla a classificação 8529.90.20, exclui expressamente *“os artefatos classificados no Capítulo 90”*; com isso, entendendo a Recorrente que os produtos importados se qualificam como instrumento de óptica designados em uma das posições do Capítulo 90, não poderiam se classificar no código 8529.90.20.
- c) Aplicação da RGI nº 03 – A Recorrente invoca a RGI nº 03, pela qual, quando pareça que determinada mercadoria possa ser classificada em duas ou mais posições, prevalece a mais específica sobre a genérica; nesse sentido, defende a Recorrente que, como a posição 9013 identifica

dispositivos de cristal líquido e a posição 85.29 remeteria de forma genérica a partes e peças destinados a aparelhos das posições 85.27 e 85.28, a primeira seria a mais específica.

Como se verifica, os pontos controversos para a realização da classificação fiscal são a função dos produtos importados pela Recorrente e a possibilidade de se enquadrarem como produtos de óptica da posição 9013, pois, uma vez ultrapassados, maiores divergências não se encontrariam para a aplicação das regras de classificação, que apontariam para um ou outro código NCM.

Quanto à função, o lançamento apontou que os Displays de Cristal Líquido (LCD) importados pela Recorrente seriam partes de monitores de televisão ou rádio, com base nas informações prestadas pela própria Recorrente.

Como se observa no item “*Descrição Produto DCR*” dos “*Demonstrativos de Coeficiente de Redução*” acostados aos autos às fls. 134-136, todos os produtos importados foram destinados a televisor ou rádio da posição 85.28.

Reconhece-se que a aplicação futura do produto ou o uso de determinado produto após a importação não tem qualquer influência em sua classificação fiscal, porém, diante de seguidas importações, ao longo dos anos, de um mesmo produto, para a mesma destinação, há um indicativo que o produto foi concebido e fabricado para essa destinação, podendo-se concluir que o produto, no estado em que foi importado, tem como destinação exclusiva ou principal o uso em televisores e rádios.

Contra essa conclusão, há apenas as alegações da Recorrente, baseada nos 4 (quatro) laudos juntados aos autos. Contudo, da leitura desses trabalhos técnicos, não se pode vislumbrar que os produtos importados tenham múltiplas aplicações.

No “*Lauda Moschim/UNICAMP*”, fls. 3388 e seguintes, foram analisados diversos produtos do tipo Displays de Cristal Líquido (LCD), com as mais variadas dimensões de tela que, em decorrência, são destinados a aparelhos que vão desde televisores, passando por caixa eletrônico, esteira, micro-ondas, geladeira, urna eletrônica, rádio de carro, até *tablets* e *smartphones*.

Dessa maneira, quando o perito foi indagado na questão 03, para “*esclarecer se os produtos, da forma como foram importados, poderiam ser de aplicação para mais de uma finalidade*”, ele, levando em consideração a generalidade de produtos lá examinados, respondeu afirmativamente. Porém, quando, para exemplificar, respondeu em relação a um produto específico, deixou claro que o produto individualmente considerado não está sujeito a diversas aplicações, sem a necessidade de ajustes e intervenções humanas, após o processo de fabricação e à importação, o que fica evidenciado na resposta ao quesito seguinte. É ler:

“3) Queira V. Sa. Esclarecer se os produtos, da forma como foram importados, poderiam ser de aplicação para mais de uma finalidade. Em caso afirmativo, exemplificar possíveis aplicações.

Resposta. Sim. Todos os produtos em análise são dispositivos de cristal líquido de matrizes ativas que podem ser utilizados em diversas aplicações onde é necessária a visualização de imagens, dados gráficos ou textos, como veremos mais especificamente nos exemplos de uso do LCD-TFT em

produtos comerciais. Destacamos que o funcionamento de um dispositivo de cristal líquido depende, independentemente da aplicação em que será utilizado, do circuito integrado endereçador e dos diversos componentes ativos e passivos dispostos em uma PCI (Placa de Circuito Impresso) ou no próprio substrato da célula do dispositivo, conforme já citado. Os diversos modelos de dispositivos de cristal líquido analisados diferem-se entre si pela geometria (diagonal de tela de imagem), pelo tipo de circuito de endereçamento, pela fonte de iluminação traseira e pela proteção da célula de vidro.

A mercadoria mostrador de cristal líquido LCD-TFT colorido apresenta-se na configuração de dispositivo endereçável e pronto para uso, em aplicações que podem ser as mais diversas. Tomando-se como exemplo o modelo LM171WX3 da amostra fornecida pela LG Electronics, o mesmo é otimizado para aplicações não portáteis. Porém, se o projeto permitir, poderá, por exemplo ser utilizado na fabricação de notebooks sem nenhuma restrição.

Pelas características técnicas apresentadas na resposta ao quesito anterior, conclui-se que o dispositivo LCD-TFT está preparado para receber comandos de endereçamento de pixels e reproduzir tais comandos no array de pontos de imagem, independentemente do equipamento que esteja enviando tais comandos.

(...) Como podemos observar nos exemplos acima, inúmeras aplicações podem incorporar um dispositivo mostrador de cristal líquido LCD-TFT. Ao longo do tempo a tecnologia teve seu custo significativamente reduzido, permitindo que novas funcionalidades pudessem ser incorporadas a produtos tradicionais e, com isso, a necessidade de exibição de informações tornou-se essencial.

Os dispositivos de cristal líquido de matrizes ativas são então desenvolvidos para serem passíveis de múltiplas aplicações, nos mais diversos produtos.

4) Considerando que a resposta ao terceiro quesito tenha sido afirmativa para o fato de que os produtos, da forma como são apresentados, têm aplicação para mais de uma finalidade, pergunta-se: é possível identificar um único tipo de equipamento do qual os produtos sejam “parte”?

Não é possível. Na forma como é apresentado, os produtos permitem aplicações muito diversificadas, conforme pudemos mostrar na resposta ao terceiro quesito. Tratam-se de produtos que podem ser utilizados em qualquer projeto de máquinas ou equipamentos que necessitem de um dispositivo de exibição de informações. Para sua utilização, basta que o projetista compatibilize a comunicação dos dados a serem exibidos com a forma que o dispositivo de cristal líquido “compreenda”. Desde que as especificações elétricas, mecânicas e ambientais sejam atendidas, o dispositivo irá operar satisfatoriamente em qualquer tipo de equipamento”. (grifos nossos)

Do mesmo modo, o “Laudo Morimoto-Seabra/POLI-USP”, às fls. 3677 e seguintes, não socorre a Recorrente. Vejam a resposta ao quesito 04:

4 – Há alguma característica nos dispositivos de cristal líquido analisados que torne tecnicamente impossível seu emprego em mais de um dos tipos de equipamentos acima descritos?

Resposta:

Atualmente, todos os equipamentos que necessitem de visualização para monitorar sua operação utilizam Dispositivos LCD, por serem eficientes, econômicos e rápidos, não existindo características que tornem seu emprego, em diversos equipamentos, tecnicamente impossível.

Para afastar a conclusão firmada no lançamento, é preciso saber se os produtos importados, no estado em que foram fabricados e importados possuem capacidade de se destinar a múltiplas aplicações. O fato de não ser “*tecnicamente impossível*” empregar um determinado produto em mais de um equipamento não quer dizer que o mesmo, como foi concebido, fabricado e importado, esteja pronto para se destinar a mais de uma aplicação ou que existam alternativas diversas de uso resultante da própria fabricação, sem uma ação humana após sua fabricação.

Com relação à possibilidade dos produtos se enquadrarem na posição 9013, se podem se qualificar como aparelhos ou instrumento de óptica, a partir da análise dos textos das posições contidas naquele Capítulo, entendo como correta a afirmação feita pela Coana de que os produtos importados pela Recorrente excedem o previsto em tal posição, por possuírem dispositivos eletrônicos e de retroiluminação, indo além do alcance da posição 90.13.

Feitas essas considerações, penso que, pela aplicação da RGI nº 1, a posição correta é a 85.29, que trata de “*Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28*”.

Continuando, dentre as subposições, os produtos não se enquadram na subposição 8529.10 (“*Antenas e refletores de antenas de qualquer tipo; partes reconhecíveis como de utilização conjunta com esses artefatos*”), devendo se enquadrar na subposição 8529.90 (“*Outras*”), por aplicação da RGI nº 06. Seguindo, quanto ao item e subitem, por aplicação da RGC nº 01, acredito que a classificação correta seja no código NCM 8529.90.20 (“*De aparelhos das posições 85.27 ou 85.28*”).

Pelo exposto, apesar do diligente trabalho realizado pela Recorrente em sua defesa, acredito que a prova produzida nos autos não lhe socorre, motivo pelo qual entendo como correta a classificação fiscal utilizada pela Fiscalização para fundamentar o lançamento e nego provimento ao Recurso nesse ponto.

Das penalidades

Além do valor relativo ao imposto de importação não recolhido em razão da divergência quanto à classificação fiscal, foram lançados contra a Recorrente as seguintes penalidades: (i) multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro dos produtos importados, com base no artigo 711, inciso I, do Decreto nº 6.759/2009 (“Regulamento Aduaneiro de 2009” ou “RA/2009”), que tem como fundamento legal o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.157-35/2001; e (ii) multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Abaixo, transcrevem-se os dispositivos legais citados, que amparam a cobrança dessas penalidades.

Regulamento Aduaneiro de 2009:

Art. 711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria: I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; (...) § 6º A aplicação da multa referida no caput não prejudica a exigência dos tributos, da multa por declaração inexata de que trata o art. 725, e de outras penalidades administrativas, bem como dos acréscimos legais cabíveis. (...)

Art. 725. Nos casos de lançamentos de ofício, relativos a operações de importação ou de exportação, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou a diferença dos impostos ou contribuições de que trata este Decreto: I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso II;”

Medida Provisória nº 2.157-35/2001:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria. I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou (...) § 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

Lei nº 9.430/1996:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;”

A Recorrente requer o cancelamento das penalidades contra ela lançadas, com base em três fundamentos distintos.

Do cancelamento das penalidades por força do artigo 100, do CTN

A Recorrente argumenta que “*levando em consideração todo o histórico acima mencionado, em que as autoridades fiscais procederam à clara alteração do critério adotado para a classificação dos dispositivos de cristal líquido em questão, com base no disposto no artigo 100 do CTN, devem ser excluídas todas as penalidades (1% e 75%) e os juros ora impostos à Recorrente*”.

Dispõe o artigo 100, do CTN:

“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”.

Segundo a doutrina, o conceito das normas complementares previstas nos incisos I, II e III, do artigo 100, do CTN, é o seguinte:

“Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. São as instruções interministeriais, as portarias ministeriais e atos expedidos pelos chefes de órgãos ou repartições; as instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal; as circulares e os demais atos normativos internos da Administração Pública, que são vinculantes para os agentes públicos, mas não podem criar obrigações para os contribuintes que já não estejam previstas na lei ou no decreto dela decorrente. Também não vinculam o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a interpretação dada pelas autoridades públicas através de tais atos normativos.

Decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa. As discussões promovidas pelo contribuinte na órbita dos processos administrativos (sejam contenciosas, sejam relativas a processos de consulta), conduzidos pelas Administrações Públicas federal, estadual ou municipal, são igualmente fontes secundárias do direito tributário, mas não fazem coisa julgada para o contribuinte, salvo se desfavoráveis aos respectivos fiscos.

Práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Dizem respeito aos usos e costumes interpretativos por parte da autoridade pública, segundo o princípio maior da boa-fé, que deve conduzir as relações Fisco-contribuinte”¹⁰.

Com relação à norma complementar prevista no inciso II, do artigo 100, do CTN, importante observar que as decisões proferidas pelos órgãos colegiados no contencioso fiscal federal ali não se enquadram, por falta de eficácia normativa às suas decisões. Nesse sentido, a doutrina¹¹ esclarece: “*Deve-se atentar que meras decisões de órgãos julgadores administrativos não são as “normas complementares” a que se refere o Código. Apenas aquelas cuja eficácia normativa esteja assegurada por lei é que ali estariam. Assim, por faltar lei federal que dê eficácia normativa às decisões administrativas, não pode o contribuinte invocar, como razão para a adoção de determinado comportamento, o fato de um colegiado*

¹⁰ Antônio Carlos Rodrigues do Amaral. “Comentários ao Código Tributário Nacional. Coordenador Ives Gandra Martins”. Volume 02. Editora Saraiva. 4ª Edição. 2006. p. 48-49.

¹¹ Schoueri, Luís Eduardo. Direito Tributário. Editora Saraiva. 4ª Edição. 2014. p.125-126.

administrativo, em determinado caso, ter adotado tal entendimento. A tal contribuinte não virá em socorro o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional”.

Entretanto, embora uma decisão administrativa em contencioso fiscal não se qualifique na norma complementar do inciso II, a depender do caso, poderá se qualificar como “prática reiterada” do inciso III, como se verifica pelos comentários da doutrina a respeito da norma complementar em referência: “(...) Sua adoção consistente [da decisão administrativa em determinado sentido], entretanto, poderá indicar “prática reiterada” (...). A comprovação do costume pode dar-se como se demonstram quaisquer fatos. Não é necessário que a prática seja publicada no Diário Oficial para que dela se conheça, embora, evidentemente, quando a autoridade cuida de tornar público o seu entendimento, numa Solução de Divergência, por exemplo, esta servirá de prova do costume administrativo. Também reiteradas “Decisões” publicadas no Diário Oficial, que refletem respostas das autoridades a consultas formuladas por contribuintes, servem de prova da prática administrativa. Do mesmo modo, se uma repartição seguidamente adota certo procedimento, torna-se ele costumeiro, gerando a expectativa do contribuinte no sentido de que assim se faz”¹².

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”¹³.

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”¹⁴. (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

¹² Schoueri, Luís Eduardo. Direito Tributário. Editora Saraiva. 4ª Edição. 2014. p.125-126.

¹³ Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros. 35ª Edição. p.90.

¹⁴ Lições Preliminares de Direito. Editora Saraiva. 25ª Edição. 2001. p. 158.

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*”¹⁵.

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*”¹⁶. (grifos nossos) No presente caso, narra a Recorrente que as autoridades fiscais teriam reiteradamente desembaraçado os produtos importados por ela, validando tacitamente o critério de classificação fiscal que vinha sendo adotado pela contribuinte, que continuou a agir daquela forma, observando essa suposta “prática reiterada”, o que configuraria hipótese de exclusão das penalidades, nos termos do artigo 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN.

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*”¹⁷.

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:

“Analisando as importações efetuadas pela empresa referentes ao insumo “Displays de Cristal Líquido (LCD)” no mesmo período da fiscalização, 2007 a 2010, verificamos que a maioria dessas importações (mais de 900 milhões de dólares) foi efetuada pela empresa utilizando a classificação correta no código NCM 8529.90.20.

¹⁵ Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva. 14ª Edição, 1995, p. 60.

¹⁶ REsp 98.703/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/1998, DJ 03/08/1998, p. 179.

¹⁷ Trecho de acórdão recorrido citado no julgamento do REsp 162.616/CE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, julgado em 02/04/1998, em que “a prática reiteradamente observada” em questão vem do fato de as autoridades fiscais, por repetidas vezes, expedirem documentos de importações em nome do contribuinte, registrando-lhe o direito à isenção de impostos, conforme restou demonstrado documentalmente, mesmo tendo conhecimento da expiração do prazo de isenção”.

A relação de declarações de importação que contém Displays de Cristal Líquido (LCD) corretamente classificados no código 8529.9020 encontra-se às folhas 171 a 193.

As importações de Displays de Cristal Líquido (LCD) incorretamente classificados no código 9013.80.10, objeto desse auto de infração, totalizaram R\$ 127.147.950,4613.

Percebe-se que se trata de valor relativamente pequeno se comparado ao total de Displays de Cristal Líquido (LCD) importados pela empresa. Tal fato demonstra que a empresa conhecia e utilizava a classificação correta na maioria de suas importações de painéis de LCD”.

Nesse cenário, entendo que o desembaraço, pelas autoridades aduaneiras, dos produtos importados pela Recorrente na posição questionada no lançamento não pode se qualificar como uma prática reiteradamente observada pela administração.

Isso porque, a prática do ato do desembaraço para os mesmos produtos não foi uniforme, não se verificando a prática de um mesmo ato, de maneira habitual, ao longo de um período de tempo. Na realidade, duas práticas, contraditórias entre si para fins de gerar entendimento sobre alguma matéria, foram realizadas ao longo do tempo, pelo desembaraço tanto de produtos no código 9013.80.10, como no código 8529.9020.

Além disso, essa prática, não sendo reiterada, não pôde gerar no contribuinte a crença de que aquele entendimento, classificação fiscal no código 9013.80.10, era o adotado pelas autoridades fiscais para o tema. Não poderia a Recorrente se pautar no ato de desembaraço aduaneiro dos produtos no código 9013.80.10, quando sabia que importações realizadas por ela sob o código 8529.9020 também era desembaraçadas, ainda mais, quando essas últimas se deram em montante muito superior.

Portanto, no caso ora analisado, o desembaraço de produtos importados pela Recorrente no código 9013.80.10 não é capaz de atrair a aplicação do parágrafo único do artigo 100, do CTN, para afastar a penalidade imposta nas importações em referência.

Entretanto, acredito que a análise não se encerre por aqui. Como noticiado pela Recorrente, ao defender a aplicação do artigo 146, do CTN, à hipótese aqui tratada, o histórico do tratamento fiscal aplicável às importações dos produtos denominados “Displays de Cristal Líquido (LCD)” é peculiar.

Até o final do ano 2010, o cenário existente era o seguinte.

Foram publicadas soluções de consulta apresentadas por outros contribuintes, nos quais a Receita Federal se manifestou pela adequação do código 9013.80.10 para classificação dos dispositivos de cristal líquido. Vejam abaixo:

"DECISÃO Nº 98 de 25 de Outubro de 1999 - DIANA 8
ASSUNTO: Classificação de Mercadorias
EMENTA: CÓDIGO TEC: Mercadoria: 9013.80.10 Tela de cristal líquido (TFT-AMLCD), colorida, de 15", 768 x 1024 pixels, fabricante Hosiden and Philips Display Corp., modelo HLD 1506-014330 ou fabricante LG Electronics Inc., modelo LM 151X2-C2TH."

"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 31 de 03 de Maio de 2007 - DIANA 10
ASSUNTO: Classificação de Mercadorias
EMENTA: Código TIPI: 9013.80.10 Tela de visualização de cristais líquidos com tecnologia TFT (thin-film transistor), policromática, de 6,5", com resolução de 640 x 480 pixels, própria para aparelhos médicos e industriais, marca "NEC", modelo NL6448BC20-18D."

"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 37 de 17 de Setembro de 2007 - DIANA 6
ASSUNTO: Classificação de Mercadorias
EMENTA: Código TIPI - Mercadoria 9013.80.10 Tela de cristal líquido, com tecnologia TFT, de 15", policromática, com resolução de 1050 x 1400 pixels, própria para "notebooks", monitores para computadores de mesa, terminais para aplicações industriais, etc., modelo HSD150PK14-A, fabricado por HannStar Display Corporation."

Além disso, em processo em que a própria Recorrente foi parte, proferiu-se decisão administrativa, afastando o código 8473.30.99 adotado pelo Fisco no lançamento e afirmando que a posição 90.13 era a mais adequada. Abaixo, trecho do julgado:

"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 à 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 3.1, 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)". (Processo nº 10860.000559/2005-86; Recurso nº: 133.011; Acórdão nº : 303-33.326; Sessão de 12/07/2006; Recorrente : LG ELECTRONICS DE SÃO PAULO LTDA. Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP)

No ano de 2007, com a edição da Lei nº 11.484/2007, foi instituído o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores ("PADIS"), que concede isenção e redução de alíquota para Imposto de Renda, PIS, COFINS, e IPI.

Esse programa foi regulamentado pelo Decreto nº 6.233/2007, que em seu Anexo I elencava os produtos que seriam contemplados pelo benefício, indicando suas respectivas classificações fiscais, da seguinte forma:

Mostradores de Informação	NCM
Dispositivos de plasma	8529
Displays construídos a partir de OLED da posição 8541	---
Displays construídos a partir de TFEL das posições 8541 e 8542	---
Dispositivos de cristais líquidos (LCD)	9013.80.10

Contudo, esse cenário mudou, a partir do final do ano de 2010.

Em 08/12/2010, foi editada a Resolução CAMEX nº 84/2010, criando exceção à Tarifa Externa Comum justamente no código 8529.9020, apontado pela Fiscalização, para os produtos que foram importados pela Recorrente e que são objeto do lançamento ora em análise, conforme a seguir.

Art. 3º Na Lista de Exceções à Tarifa Externa Comum de Bens de Informática e Telecomunicações, de que trata o Anexo III da Resolução CAMEX nº 43, de 22 de dezembro de 2006, fica incluído o código 8529.90.20, conforme discriminado no quadro abaixo:

NCM	DESCRIÇÃO	Alíquota do II (%)
8529.90.20	De aparelhos das posições 85.27 ou 85.28	13 BIT
	Ex 001 - Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (<i>Thin Film Transistor</i>), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação ("backlight") e tampas frontal e traseira - ("módulo LCD-TFT")	0 BIT
	Ex 002 - Tela de visualização de cristal líquido (LCD), composta por um painel de cristal líquido do tipo TFT (<i>Thin Film Transistor</i>), contendo em sua parte superior e lateral um conjunto de circuitos eletrônicos denominados de <i>drivers sources</i> e <i>gate</i> responsáveis pela ativação das linhas e colunas de transistores do painel, utilizada como insueto na industrialização de módulos LCD - ("Panel LCD open cell - célula aberta")	0 BIT

Na mesma época, em 24/12/2010, foi proferida a Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, que manifestou entendimento pela classificação dos produtos em questão também no código 8529.9020, como se verifica pela ementa abaixo:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Mercadoria "Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (*Thin Film Transistor*), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação ("backlight") e tampas frontal e traseira, comercialmente denominada "módulo LCD-TFT" classifica-se no código 8529.90.20 da Tarifa Externa Comum vigente.

Dispositivos Legais: RGI/SH 1ª (texto da posição 85.29 e Nota 2, alínea "b" da Seção XVI), RGI/SH 6ª (texto da subposição 8529.90) e RGC 1ª (texto do item 8529.90.20), todas da TEC vigente, aprovada pela Res. Camex nº 43/2006, com os subsídios fornecidos pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435/92, com a versão atual aprovada pela IN RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008.

No ano seguinte, foi editado o Decreto nº 7.600/2011, que alterou o Anexo I do Decreto nº 6.233/2007, anteriormente citado, para contemplar também o código 8529.9020, ficando o Anexo da seguinte forma:

Mostradores de Informação	NCM
Dispositivos de plasma	85.29
Displays construídos a partir de OLED da posição 85.41	---
Displays construídos a partir de TFEL das posições 85.41 e 85.42	---
Displays de cristal líquido (LCD)	85.29
Dispositivos de cristais líquidos (LCD)	9013.80.10

A partir de 2010, portanto, com a edição da Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, ficou claro que o entendimento da Receita Federal é pela classificação do produto identificado como “Displays de Cristal Líquido (LCD)” no código 8529.9020.

Porém, não se pode dizer o mesmo em relação ao período anterior, pois havia ato normativo de caráter geral emitido pela administração pública contemplando apenas o código 9013.80.10 para os dispositivos de cristais líquidos, soluções de consulta da Receita Federal, indicando como correto o código 9013.80.10 e decisão administrativa em contencioso fiscal da própria Recorrente no mesmo sentido.

É de se observar ainda que o lançamento se baseia exclusivamente em decisão administrativa (Solução de Consulta da Coana) e ato normativo (Resolução CAMEX) do final de 2010 e início de 2011. Não há no lançamento notícia de decisões e/ou atos anteriores a essa época que já afastassem o entendimento adotado pela Recorrente nas importações objeto do lançamento.

Dessa maneira, à luz dos elementos existentes no caso concreto, da evolução do tratamento fiscal empregado pelas autoridades administrativas, em especial, da redação do Anexo I, do Decreto nº 6.233/2007, até 2011, cuja observação foi reforçada pelos demais elementos presentes nos autos desse processo (soluções de consulta e decisão administrativa em contencioso fiscal em processo da própria Recorrente), penso que reste configurada hipótese que atrai a aplicação artigo 100, inciso I, combinado com o seu parágrafo único, do CTN.

A impossibilidade de aplicação de penalidades à Recorrente ainda encontra fundamento na norma especial, relativa ao Imposto de Importação, contida no artigo 101, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966 (*"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;"*)(grifos nossos), tendo em vista as decisões proferidas nos processos de soluções de consulta em que a Recorrente não foi parte e a decisão administrativa em contencioso fiscal em processo da própria Recorrente.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso nesse ponto, para afastar a imposição de penalidades (multa de 1% sobre o valor aduaneiro e multa de ofício de 75%) e juros de mora, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Por fim, diante do afastamento das penalidades impostas à Recorrente ora examinado, deixo de apreciar as alegações da Recorrente relativas a duplicidade de penalidades, cumulação de multas e efeito confiscatório, assim como as alegações referentes à incidência de SELIC sobre multa de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para, nos termos do voto: (i) afastar a alegação de nulidade da decisão recorrida e de nulidade do auto de infração; (ii) cancelar o lançamento em relação a todas as declarações de importações registradas antes de 13/07/2007, tendo em vista que a revisão aduaneira não foi concluída no prazo previsto no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66; (iii) reconhecer como correta a classificação fiscal adotada no lançamento; (iv) não reconhecer a violação ao artigo 146, do CTN; e (v) cancelar as penalidades aplicadas e afastar a cobrança dos juros de mora, com base no artigo 100, inciso I, do CTN.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d'Oliveira - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Pedi permissão para apresentar declaração de voto de modo a, com objetividade, esclarecer e pontuar meu entendimento pela ocasião do julgamento deste processo. Data vênha do decidido pelo Colegiado e do proposto pelo ilustre Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira em seu extremamente alentado voto, divergi logo nas preliminares.

Estamos a analisar um caso de revisão aduaneira que focou exclusivamente na verificação da classificação fiscal usadas nas importações feitas nos anos de 2007 a 2010. A autoridade fiscal cita exatamente a Solução de Consulta que classificou painéis ou displays de cristal líquido.

"Termo Fiscal:

O procedimento fiscal de revisão aduaneira¹ que deu origem a esse auto de Infração baseia-se no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) número 0810800-2012-00178-3, e abrange as importações de "*Painéis (display) de Cristal Líquido (LCD)*" realizadas pela empresa LG ELETRONICS DA AMAZÔNIA LTDA, CNPJ 00.801.450/0001-83, nos anos de 2007 a 2010, dentre as quais verificou-se a ocorrência das seguintes condutas:

- Mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM - "Classificação Incorreta da Mercadoria", infração nos termos do inciso I do artigo 711 do Decreto 6759/2009 - Regulamento Aduaneiro.
- Falta de Recolhimento do Imposto de Importação (II) na internação de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (ZFM), devido à reclassificação fiscal de insumos estrangeiros importados com benefícios fiscais do Decreto-Lei nº 288/67"

Devemos reconhecer o esforço e imenso trabalho fiscal que logrou resultar nas autuações em discussão, entretanto, creio que a extensão dessa revisão fiscal de tantas importações deixou muito reduzida a exposição e explicação das razões centrais do fato imputado: no caso, o erro de classificação fiscal e a correspondente análise dos bens importados. O Termo dedica poucas linhas para demonstrar os fatos e a análise:

"Termo Fiscal:

Atendendo a pedido consulta de classificação fiscal, nos termos do inciso II, art 10 da IN RFB 740/2007, a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira da Receita Federal do Brasil elucidou que o insumo "*Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (Thin Film Transistor), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação ("backlight") e tampas frontal e traseira, comercialmente denominada 'módulo LCD-TFT'*", nesse relatório chamado simplesmente de "Display de Cristal Líquido (LCD)", **classifica-se no código 8529.90.20 da NCM**. Toda a fundamentação referente a essa classificação fiscal encontra-se na *Solução de Consulta Coana nº 4/2010*, folhas 116 a 127. **A fim de não estender**

desnecessariamente este Relatório Fiscal, considera-se aqui escrita toda a fundamentação acerca dessa classificação fiscal contida na supracitada Solução de Consulta, que é parte integrante desse auto de infração.

No mesmo sentido, a Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), ligada à presidência da República, publicou Resolução CAMEX nº 84 de 09/12/2010, folhas 128 a 130, incluindo dois *Ex-tarifários* para a posição 8529.90.20 referindo-se justamente a Displays (telas) de Cristal Líquido (LCD), corroborando a interpretação acerca de sua classificação, conforme tabela abaixo constante na referida resolução.

...

Baseando-se nas explanações contidas nos itens 1.1, 1.2 e 1.3 acima e considerando toda fundamentação contida na Solução de Consulta Coana nº 4/2010, folhas 116 a 127, conclui-se que:

(b) A correta classificação fiscal do insumo "*Displays (painéis) de Cristal Líquido (LCD)*" é 8529.90.20.

..

2. FATOS

Nos anos de 2007 a 2010 a empresa **LG-AM** realizou importações de insumos do tipo "*Displays de Cristal Líquido (LCD)*" utilizando incorretamente o código NCM 9013.80.10 para sua classificação, incorrendo em conduta capitulada como infração pelo inciso I do artigo 711 do Decreto 6759/2009, conforme exposto no capítulo 1 deste relatório.

Tal erro de classificação fiscal, além de prejudicar os controles aduaneiros e de comércio exterior, teve impactos tributários, uma vez que a classificação desses "*Displays de Cristal Líquido (LCD)*" no subitem NCM 9013.80.10 ocasionou falta de recolhimento de Imposto de Importação¹⁸ devido na internação dos bens produzidos com essas mercadorias, conforme trecho extraído da Tarifa Externa Comum (TEC) abaixo.

..

2.1. Classificação Incorreta da Mercadoria

Analizando as internações ZFM realizadas pela empresa nos anos de 2007 a 2010 referentes a bens industrializados que utilizaram como insumo "*Displays de Cristal Líquido (LCD)*" classificados no código 9013.80.10, verificou-se que esses insumos foram utilizados na montagem de aparelhos eletrônicos que possuíam monitores embutidos.

9013.80.10 como insumo, como exposto nos Demonstrativos de Coeficiente de Redução Eletrônicos contidos no Demonstrativo de Apuração às folhas 134 a 136.

Ainda, embora própria descrição da mercadoria remeta à classificação fiscal 8529.90.20, a autuada incorretamente classificou a mercadoria na posição 9013.80.10, como se pode verificar no Item da Adição 031 de sua Declaração de Importação 10/2313646-7, nos campos Classificação Tarifária e Descrição Detalhada da Mercadoria, transcritos abaixo:

"Classificação Tarifária: 9013.80.10; e

Descrição Detalhada da Mercadoria: DISPLA□ DE CRISTAL LI□UIDO - LCD. □SUFRAMA□GS-SG24301 (38,2X52)MM, LCF8000N. EAJ60988301"

Da mesma maneira procedeu em todos os itens constantes no *"Demonstrativo de Itens de Adição classificados incorretamente na NCM"*, às folhas 146 a 164.

Dessa forma, sendo 8529.90.20 a classificação correta para os insumos *"Displays de Cristal Líquido (LCD)"* e tendo incorretamente os classificados no código 9013.80.10, o sujeito passivo incorreu na infração capitulada no inciso I do artigo 711 do Decreto 6759/2009". (grifos acrescidos)

Ao estudar os autos de infração e as informações fiscais que o instruem fui surpreendido com a variedade de tipos de produtos abrangidos pelo questionamento de que houve erro na classificação. No anexo do termo fiscal que lista os produtos importados podemos ver que as descrições constantes das declarações de importação trazem codificações e informações que evidenciam que, apesar de serem display de cristal líquido, não se poder ter certeza de que eles são idênticos entre si, e que foram projetados e produzidos para a mesma destinação ou uso.

Por exemplo, entre esses produtos encontramos que uns têm tamanho de 15 polegadas, outros de 20 polegadas, outros de 30, e 35 e 40, e etc. Como podemos afirmar que essas diferenças de tamanhos não significam que eles foram planejados e produzidos para usos distintos? A informação sobre os tamanhos é possível analisarmos, mas há outras nos códigos descritivos que não foram analisadas em suas especificidades e significações. Vejamos alguns exemplos:

DISPLAY DE CRISTAL LIQUIDO - LCD. **SUFRAMA**GS-43123
82.5X24.3MM 51X4 0CD MONO 0% LAC7800(CAR AUDIO) GENDA
INTERNATIONAL L EAJ42994801

DISPLAY DE CRISTAL LIQUIDO - LCD. **SUFRAMA**GS-43047
80.0X20.5MM 5X8 0CD MONO 0% BLACK MASK, TM, 85*20.5
EAJ41004601

TELA DE CRISTAL LIQUIDO (LCD) COM SUAS RESPECTIVAS
PLACAS INTERNAS DE CIRCUITO IMPRESSO MONTADAS COM
COMPONENTES ELETROELETRONICOS. **SUFRAMA**DE
CONTROLES (LC320WXN SAA1), LCD 32 POLEGADAS EAJ41825601
32"

TELA DE CRISTAL LIQUIDO (LCD) COM SUAS RESPECTIVAS
PLACAS INTERNAS DE CIRCUITO IMPRESSO MONTADAS COM
COMPONENTES ELETROELETRONICOS. **SUFRAMA**DE
CONTROLES (LC420WXN SAA1), LCD 42 POLEGADAS EAJ41862301
42"

A meu ver, para que se possa questionar a classificação fiscal de cada um desses produtos há que se identificar suas características particulares, e não nos atermos apenas na denominação genérica de que são dispositivos de cristais líquidos.

Esse meu entendimento é confirmado quando me debruço sobre as regras de interpretação do sistema harmonizado e constato que, para esse tipo de produto, pode haver mais uma classificação possível. É a determinação da que seria a correta passa pela análise de

suas peculiaridades, entre elas a destinação e uso do bem, conforme se pode conhecer a partir de seu projeto/concepção original e produção - e este é um critério que tenho adotado nas apreciações dessa matéria/produto em outros julgamentos -.

Verifico, ademais, que os autos de infração não se aprofundam na verificação dessas peculiaridades e diferenças na descrição dos produtos, apoiando-se principalmente no entendimento firmado em Solução de Consulta e na denominação geral de se tratar de dispositivos de cristal líquido.

Respeitosamente, para se transpor a conclusão dessa Solução para os casos concretos - como ocorre quando se realiza uma revisão aduaneira - teria sido necessário demonstrar a perfeita correspondência entre seus objetos de classificação. E nesse ponto, há uma carência por parte da comprovação de que cada um dos produtos importados foi classificado incorretamente. Como expus nos parágrafos anteriores, as descrições dos produtos nas declarações de importação trazem informações que indicam que eles não são idênticos entre si, nem permite se ter certeza que possuem entre si o mesmo uso e destinação desde sua concepção e produção, quanto mais se ter certeza que correspondem ao caso decidido na Solução.

A falta de comprovação do alegado alcança as bases da autuação e a compromete. Por isso propus que, logo nas preliminares, a autuação não poderia prosperar.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Registro o voto divergente do conselheiro relator no concernente **(i)** à possibilidade de revisão do lançamento; e **(ii)** à classificação fiscal da mercadoria.

Em primeiro lugar, **(i) quanto à alegação de revisão fiscal**, entendemos, coerentemente com posicionamento por anteriormente externado, ter havido, no presente caso, nulidade do auto de infração lavrado em decorrência de revisão de lançamento por erro de direito.

Entendemos que o erro de direito seja justamente a aplicação incorreta da norma; neste caso, a autoridade fiscal que lavra o auto de infração discorda da fundamentação aceita pela autoridade aduaneira no momento do desembaraço, pois a reputa equivocada. Nada obsta quanto aos elementos fáticos, e prescinde de qualquer dilação probatória: diante da mercadoria importada, revisa o lançamento anteriormente efetuado. Em outras palavras, entende equivocado o lastro positivo utilizado pelo aplicador (autoridade competente) que o precedeu.

Trata-se o presente, portanto, de clássico caso de revisão fiscal por alteração de critério jurídico, o que a literatura especializada denomina de erro de direito.

Já nos pronunciamos a respeito do tema em outras oportunidades, como no **Acórdão CARF nº 3401-003.117**, do qual fui relator, julgado em sessão de 16 de março de 2016:

"(...) há de se ter em conta quais os efeitos jurídicos da revisão do lançamento por conta da alteração dos critérios jurídicos adotados.

Observe-se que o desembaraço de diversas mercadorias sob o mesmo fundamento jurídico, uma vez que a autoridade aduaneira tenha tido o acesso a todos os elementos fáticos para a formação de sua convicção, implica não apenas a mera homologação e lançamento, mas, sobretudo, a cristalização de um critério jurídico que servirá de baliza ou pólo magnético para orientar a relação fisco-contribuinte.

Não se trata, de maneira nenhuma, de negar à recorrida a plena eficácia do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 combinado com o art. 570 do Decreto nº 4.543/2002, que prevêm a possibilidade da revisão aduaneira como ato por meio do qual, após o desembaraço, apura-se a regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames devidos, bem como a exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação. Evidencia-se que os erros de fato constatados serão revistos com base nos dispositivos em referência

O que não se evidencia, e jamais se poderia evidenciar, é a contrariedade destes dispositivos infralegais ao art. 146 do Código Tributário Nacional:

Lei nº 5.172/1966 - (Código Tributário Nacional) - "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.**

Neste sentido, conforme estudo realizado por Francisco Secaf Alves Silveira, "(...) prestadas as informações na Declaração de Importação e ocorrido o despacho aduaneiro, o contribuinte passa a estar protegido pelo art. 146 do Código Tributário Nacional",¹⁹ o que, não obstante, implica em vedação à modificação do lançamento "(...) e, portanto, sua revisão, quando decorrente de erro de direito".²⁰

A revisão aduaneira prevista pelo art. 570 do Decreto nº 4.543/2002 permanece hígida no ordenamento, porém conhece a limitação imposta pelo Código Tributário Nacional, diploma recepcionado como lei complementar pela Constituição da República de 1988. Assim, presta-se a revisar os erros de fato, mas jamais os erros de direito. Ao se propor a alterar os termos da relação que mantém com o contribuinte, o Estado deverá fazê-lo apenas com relação aos fatos geradores ainda a serem praticados, sem alcançar aqueles já praticados, pois o passado prossegue resguardado: sob o crivo dos novos critérios, de uma nova política fiscal, decidirá o contribuinte se continuará ou não a realizar importações, resguardado o direito de organizar os seus negócios.

O art. 146 do Código Tributário Nacional não pode ser ignorado pelo aplicador ao tratar da revisão do lançamento, pois atua como norma reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar e, neste sentido, resguarda o valor jurídico da segurança jurídica, de modo a deslindar previamente o conflito eventual entre legalidade e boa-fé do contribuinte: "(...) essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à proteção à boa-fé".²¹ Assim, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, "(...) não se pode invocar a legalidade para a revisão de lançamento por erro de direito".²²

Com base nos estudos de Heinrich Kruse, conclui que, ressalvado o caso em que uma característica do bem avaliado estivesse oculta do conhecimento do aplicador, "(...) a avaliação não é mera questão de fato, mas antes um resultado de conclusões acerca das propriedades valorativas do bem",²³ ou, em outras palavras, uma questão de direito: "(...) na verdade, poucas são as questões que não constituem modificação de critério jurídico em matéria de lançamento". Colocada a questão sob tais premissas, utiliza o seguinte exemplo, em tudo consentâneo com o caso sobre o qual ora nos debruçamos:

"(...) por exemplo, no caso do imposto sobre produtos industrializados, adota-se classificação fiscal para a identificação da alíquota aplicável à luz da

¹⁹ SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 318.

²⁰ Idem, p. 319.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, pp. 620-622.

²² Ibidem.

²³ Ibidem.

seletividade. Se um mesmo produto recebia, antes, uma classificação e, posteriormente, outra classificação é adotada, não há dúvida de que se está sobre o mesmo fato o qual, entretanto, passa a ser apreciado de outro modo: o aplicador da lei vê, no mesmo fato, características que antes não eram tomadas em conta. Conquanto se trate de uma apreciação do fato, tem-se novo critério jurídico, i.e., nova valoração jurídica do fato. Uma mudança em tais critérios jurídicos dobra-se à regra do art. 146".²⁴

Assim, "(...) a mera divergência na interpretação da norma que culmina em classificação equivocada configura erro de direito",²⁵ não havendo possibilidade de revisão do lançamento sob pena de se malferir norma complementar de limitação ao poder de tributar.

Para Rubens Gomes de Sousa, não caberia ao Fisco a prerrogativa de invocar o "erro de direito" com a finalidade de revisar lançamento anterior,²⁶ e muito menos adotar uma dada conceituação jurídica para, em um segundo momento, revê-la, de forma a albergar outra, mais onerosa ao contribuinte. Esta era a posição jurisprudencial, aliás, que registrava ser pacífica já em sua época: o critério jurídico na apreciação do fato gerador, para o autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, deverá ser estável.²⁷

Entre os mais percucientes estudos sobre o tema da revisão fiscal deve ser trazido, sem qualquer espaço para dúvidas, aquele realizado por Ruy Barbosa Nogueira na sua clássica tese de cátedra "Teoria do lançamento tributário". Na época em que a escreveu, o CTN ainda era um projeto, mas já então, confirmando o apontamento realizado por Rubens Gomes de Sousa, relatava que "(...) a prática, a doutrina e a legislação, na proteção da certeza jurídica não admitem, em princípio, que seja feita revisão do lançamento pela superveniência de outros critérios jurídicos".²⁸ Aduziu, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já havia enfrentado a questão no Recurso Extraordinário nº 37.141, cujo acórdão foi prolatado em 26/08/1958, no qual se decidiu que "(...) não é lícito ao fisco rever o lançamento fiscal com base em mudança de critério, mas só com fundamento em erro de fato".²⁹

Notícia Ruy Barbosa Nogueira que também no Código Tributário da Alemanha, de 1919, elaborado por Enno Becker, o lançamento retificativo ou a chamada "verificação retificativa" não pode ser pautada por uma alteração de critérios meramente jurídicos, o que impede que se aplique "(...)

²⁴ Ibidem.

²⁵ SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 320.

²⁶ SOUSA, Rubens Gomes. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 3ª edição, 1975, p. 108.

²⁷ Ibidem.

²⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do lançamento tributário. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1973, p. 133. O Capítulo VIII, "A revisão do lançamento", está compreendido entre as páginas 99-138.

²⁹ Ibidem.

retroativamente à realização do fato gerador um critério jurídico diferente do então adotado, e assim prevê para garantir a certeza do direito".³⁰ O preceito, em seu entendimento, teria "(...) grande aplicação, protegendo a estabilidade jurídica".³¹ Na esteira do ensinamento de Tullio Ascarelli, preleciona ser absolutamente inadmissível que o fisco possa venire contra factum proprium de maneira a anular ex officio um lançamento, substituindo-o por outro, "(...) ou ainda proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento".³²

Ainda sob a lição de Ascarelli, haveria "(...) uma falta de certeza jurídica se o fisco pudesse (...) voltar a lançar (...) em virtude de uma mudança de critérios jurídicos, não obstante todos os prazos e toda a organização instituída para a revisão das declarações dos contribuintes".³³ Assim, para Ruy Barbosa Nogueira, enquanto o fisco é detentor da direção do procedimento do lançamento, caberia a ele a fixação final dos seus elementos. Apenas caberia uma revisão quanto aos erros de fato, pois se admite que "(...) as relações fáticas da vida, das quais partem os fatos geradores tributários legais são (...) numerosas e multifformes".³⁴

Não é diversa da quase sexagenária decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 a jurisprudência contemporânea ao momento da leitura pública deste voto: em igual sentido, o Acórdão nº 3302-002.444 proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, em sessão de 25/02/2014, em votação unânime:

"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/05/2005 a 31/12/2007

RECLASSIFICAÇÃO DE PRODUTO INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 149 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. REVISÃO DE ERRO DE DIREITO.

Apenas é permitida a revisão do lançamento tributário quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. **Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma**. Segue-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça STJ, no sentido de que **o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito**" - (grifos nossos).

Do acórdão ora referido se extrai o seguinte trecho:

"(...) a fiscalização entendeu que os produtos importados pela Recorrente não poderiam seguir com a classificação fiscal indicada pela contribuinte no

³⁰ Idem, p. 134.

³¹ Idem, p. 135.

³² Idem, p. 136.

³³ Ibidem.

³⁴ Idem, p. 137.

momento do desembaraço. **Não há**, pelo que consta dos autos, **divergência quanto à natureza do produto, que permanece sendo o mesmo, mas à forma como foi classificado**. Tal diferença é primordial para se compreender que **não houve “erro de fato”**, o que ocorreria se a fiscalização tivesse indicado que a importação de produto diverso daquele declarado pela Recorrente" (grifos nossos).

Esta também era a posição sumulada do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) editada em 1986:

Tribunal Federal de Recursos (TFR) - **Súmula nº 227 de 24/11/1986** - "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento".

O posicionamento sustentado pelo Tribunal Federal de Recursos, outrora já sumulado, foi reeditado e reiterado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), como, por exemplo, no Recurso Especial nº 202.958/RJ, relatado pelo Ministro Franciulli Netto e cujo acórdão foi publicado em 22/03/2004:

“RECURSO ESPECIAL ALÍNEAS "A" E "C" TRIBUTÁRIO "IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA REVISÃO DO LANÇAMENTO IMPOSSIBILIDADE AUSÊNCIA DE ERRO QUANTO À IDENTIFICAÇÃO FÍSICA DA MERCADORIA ART. 149 DO CTN.

A impetrante importou da França 2.200 Kg do produto TESAL e recolheu o imposto de importação após regular conferência da mercadoria pela autoridade fiscal. Diante dessas circunstâncias, é de elementar inferência que **não poderia o contribuinte, em momento posterior, ser notificado para novo recolhimento do imposto de importação, sob a alegação de que a classificação do produto deveria ser diversa, com incidência de alíquota maior. O art. 149 do CTN autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, "quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória"**, ou seja, **quando há erro de direito**.

Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, arca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação do imposto pago por eventual equívoco na classificação do bem. Divergência jurisprudencial não configurada ante a ausência de similitude fática entre os acórdãos confrontados. Recurso especial improvido" - (STJ - REsp nº 202.958/RJ, Min. Franciulli Netto, publicado em 22/03/2004) - (grifos e destaques nossos).

No Recurso Especial nº 478.389/PR, de Relatoria do Ministro Humberto Martins, cujo acórdão foi publicado em 05/10/2007, constou em ementa que "(...) se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão". Este é justamente o caso ora em

análise em que, conforme se expôs, contou com mercadorias parametrizadas pelo canal vermelho.

Em idêntico sentido o entendimento do Ministro Luiz Fux no Recurso Especial nº 1.112.702/SP, cujo acórdão foi publicado em 06/11/2009 nos seguintes termos: "(...) a revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico vedada pelo CTN". Assim, "(...) o lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito".

A posição é também reiterada pela jurisprudência ainda mais recente do Superior Tribunal de Justiça, conforme se tem notícia a partir do acórdão a seguir transcrito, do Recurso Especial nº 1.347.324/RS, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, de 14/08/2013:

“TRIBUTÁRIO IMPORTAÇÃO DESEMPARAÇO ADUANEIRO RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO IMPOSSIBILIDADE SÚMULA 227 DO EXTINTO TFR.

É permitida a revisão do lançamento tributário, quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.

A jurisprudência do STJ, acompanhando o entendimento do extinto TRF consolidado na Súmula 227, tem entendido que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

Hipótese em que o contribuinte atribuiu às mercadorias classificação fiscal amparada em laudo técnico oficial confeccionado a pedido da auditoria fiscal, por profissional técnico credenciado junto à autoridade alfandegária e aceita por ocasião do desembaraço aduaneiro. 4. Agravo regimental não provido” - (STJ - AgRg no REsp nº 1.347.324/RS – Agravo Regimental no Recurso Especial – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 14/08/13) - (grifos e destaques nossos).

Observe-se que, em nome da segurança e da previsibilidade das relações jurídicas, o Superior Tribunal de Justiça chega a adotar a postura extremada de afirmar que sequer o erro de classificação por parte do contribuinte permitiria a alteração do critério jurídico da classificação fiscal:

“TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – IPI – DESEMPARAÇO DUANEIRO ERRO A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DOS ATOS RECLASSIFICAÇÃO A MERCADORIA IMPOSSIBILIDADE.

O contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

O erro de direito cometido pelo contribuinte, mas não detectado pelo Fisco, é o mesmo que alteração de critério jurídico, vedado pelo CTN.

Precedentes. 3. Recurso especial provido” (STJ REsp nº 1079.383/SP – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 01/07/09) - (grifos e destaques nossos).

Sem qualquer pretensão de ingressar no mérito da decisão, há de se apontar para o fato de que, independentemente de quem incorreu em erro, seja Estado ou particular, o que se prestigia, na dicção da Corte Superior, é a estabilidade das relações e da aplicação do direito. A decisão que impede a modificação dos critérios jurídicos que regem o relacionamento entre o Estado e os particulares prestigia a segurança jurídica e, portanto, o próprio convívio social. Decidir de maneira diversa, acatando-se a alteração da classificação fiscal da mercadoria seria agir em completo desprestígio ao trabalho da autoridade aduaneira que efetuou o desembaraço, homologando os dados constantes na declaração de importação.

Luciano Amaro, ao tratar do art. 146 do Código Tributário Nacional, preconiza que o dispositivo torna defesa a aplicação de critério jurídico novo a fatos geradores anteriores à sua introdução, de maneira a atestar a sua irretroatividade: “(...) o dispositivo é severo com o Fisco”,³⁵ que “(...) deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-los nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros”,³⁶ ponto no qual diverge de Alberto Xavier, para quem a norma se destinaria aos fatos geradores já ocorridos, porém ainda não lançados.³⁷

E o que resta, ao nos voltarmos ao caso concreto da recorrente? De um lado, resta a sedimentação jurisprudencial em torno do tema por mais de meio século, desde a decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 até as decisões mais recentes, sejam aquelas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, sejam aquelas proferidas por este Conselho, o que aponta para o que José Maria Arruda de Andrade chama de amadurecimento institucional que cede lugar a regularidades comportamentais.³⁸ De outro lado, resta um relacionamento que, a considerar apenas o período fiscalizado, remonta a cinco meses, período no qual se realizou a importação reiterada da mesma mercadoria por um mesmo critério, sem qualquer óbice ou dificuldade, conhecidos todos os pressupostos fáticos da operação. Assim, para onde quer que se olhe, o que há é estabilidade e uniformidade.

Sob o escólio de Humberto Ávila, há de se sustentar que “(...) a segurança jurídica pode da mesma forma ter como objeto não a norma propriamente dita, mas a sua aplicação uniforme”³⁹ e, bem poderíamos adicionar, sem qualquer prejuízo, a sua aplicação estável.

Assim, seja por uma questão de uniformidade da aplicação do entendimento jurisprudencial, neste caso tanto judicial como administrativo, seja por um

³⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 16ª edição, 2010, pp. 380-381.

³⁶ Ibidem.

³⁷ Ibidem.

³⁸ ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora/APET, 2006, p. 137.

³⁹ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 142.

imperativo de estabilidade que deve pautar as relações, de maneira a não ser admissível a alteração de critérios para fatos pretéritos, acolhe-se o argumento de impossibilidade de revisão de lançamento já homologado com fundamento em alteração de critério jurídico, entendendo-se pelo provimento do recurso voluntário neste particular".

Em segundo lugar, no mérito, **(ii) quanto à classificação fiscal da mercadoria**, aproveitamos a oportunidade para, depois de maior reflexão, alterar o nosso posicionamento acerca da matéria.

Ao analisar as considerações acima tecidas acerca da existência da revisão fiscal, entendemos que o desembaraço é, no caso presente, uma modalidade de lançamento tributário. O lançamento, para ocorrer, de fato não pode prescindir de nenhum de seus elementos constitutivos, como se depreende do parecer de lavra de Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua obra acadêmica, que nos levou ao presente raciocínio, sob pena de se aceitar a possibilidade de um inexistente fato gerador pendente ou "complexivo" (*sic*) que parte substancial da doutrina, como Antonio Sampaio Dória ou Henry Tilbery já defendeu em oposição àqueles fatos geradores "instantâneos".

Em outras palavras, ou se conhecem todos os elementos do fato gerador ou não é possível à autoridade competente proceder ao lançamento do tributo e, logo, diferente de nosso entendimento anterior, irrelevante o uso efetivo que se dará à mercadoria em momento posterior ao desembaraço aduaneiro. Este, ademais, é o sentido do art. 72 conjugado com dos artigos 73 e 94 do Regulamento Aduaneiro. A partir desta perspectiva, passa a fazer sentido o argumento trazido pela contribuinte no sentido de que os painéis LCD podem ter diferentes usos.

Maior segurança seria conferida a este colegiado caso a contribuinte comprovasse que os materiais importados foram efetivamente utilizados para a destinação prevista pela classificação NCM, ou, no sentido de sua defesa, comprovar que **não** foram utilizados para aqueles aparelhos listados nas posições 85.27 ou 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*").

Contudo, entendo agora com bastante clareza que tal comprovação não se faz necessária. O uso potencial dos painéis LCD tanto para aqueles aparelhos acima descritos como também para outros usos comerciais já é suficiente para descaracterizar a posição específica 8529.9020 reputada como correta pela autoridade fiscal. Isto porque a materialidade deve ser aferida, como foi, no momento do desembaraço conforme explicado acima.

Conforme trecho da própria Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, que entendeu que a correta classificação fiscal do produto *Display de Cristal Líquido (LCD)*", a incerteza se manifesta nos seguintes termos:

"20. Assim, conforme mencionado pelo Interessado em sua petição, é impossível definir com exatidão o produto no qual será montada, visto que a mesma pode ser acoplada a qualquer aparelho capaz de fornecer um sinal de vídeo através de uma conexão adequada – em que pese o fato de que, pelo tamanho, seja possível, por exemplo, presumir que uma certa tela deva servir para um aparelho receptor de TV, o que não impede, entretanto, que se utilize esta mesma tela para a fabricação de um equipamento médico, por exemplo".

Assim, uma vez caracterizada a dúvida, a RGI nº I determina que a classificação fiscal seja feita primordialmente no texto das posições e a posição 9013 descreve exatamente “dispositivos de cristal líquido”; dessa forma, os produtos importados se enquadram perfeitamente nessa descrição, levando em consideração que são dispositivos de cristal líquidos como atestado nos laudos e que “podem se destinar às mais diversas finalidades e equipamentos, não se podendo, no momento da importação classificá-los sob uma finalidade específica”.

Não obstante a leitura do relatório fiscal já apontar para este sentido, observo que a contribuinte apresentou dois laudos do Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”), do Ministério da Ciência e Tecnologia (“MCT”) – “Relatório Técnico nº 1370/2012” e “Relatório Técnico 741/2012”, laudo técnico subscrito por Nilton Morimoto e Antonio Seabra, professores da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, e laudo técnico subscrito por Eduardo Moschim, professor titular da Faculdade de Engenharia Elétrica e de Computação da Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP.

Na medida em que a posição 9013 se refere a “dispositivos de cristal líquido”, não vejo como negar que os produtos se enquadrem à perfeição nessa descrição, não sendo possível, e este é um ponto importante, atestar-se o seu uso específico no momento da importação.

Assim, quando a Nota “1.m”, da Seção XVI, exclui expressamente “os artefatos classificados no Capítulo 90”, entendo que os produtos importados se qualificam como instrumento de óptica que, por decorrência lógica, não poderiam se classificar no código 8529.90.20. Esta a conclusão, não obstante, a que chegou o parecer de lavra de José Luiz Rossari nos seguintes termos:

“(...) a Nota 1, letra “m”, da Seção XVI da NCM, por si só, confirma que sendo o display de LCD um artefato descrito na posição 9013 do Capítulo 90, não podia ele se classificar na posição 8525 a 8528, devido a essa imposição de cumprimento obrigatório estabelecida no Sistema Harmonizado (...) em vista do exposto, mormente inclusive das soluções de consulta emanadas da RFB, pode-se afirmar sem qualquer dúvida, que, à época das importações, a posição 9013 era a mais adequada para a classificação do produto”.

Transcrevemos, ademais, neste sentido, a percuente declaração de voto realizada pelo Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima no **Acórdão CARF nº 3201-002.026**, julgado em sessão de 28/01/2016 pela 1ª Turma da 2ª Câmara desta 3ª Seção:

“Meu entendimento é convergente com *juízo* anterior deste próprio Conselho, que reconheceu como correta a classificação da NCM 90.13.80.10 para os Dispositivos de Cristais Líquidos LCD, para o mesmo contribuinte ora parte no presente procedimento administrativo.

O contribuinte classificou corretamente as mercadorias importadas na Nomenclatura Comum do Mercosul NCM Dispositivos de Cristais Líquidos LCD 9013.80.10 (Classificação nas Declarações de Importação de 20 de Maio de 2007 a 31 de Dezembro de 2011). O único fundamento do Auto de Infração é a suposição de erro na classificação fiscal. Consequentemente a fiscalização imputou a multa de 1% sobre o valor aduaneiro e lançou as

diferenças de alíquotas dos Impostos de Produtos Industrializados IPI, de Importação II, PIS e COFINS, correspondentes às NCM's que a fiscalização entendeu como corretas (NCM 8529.90.20, NCM 8517.70.99 e NCM 8531.20.00). Apesar da questão da suspensão do IPI não alterar a linha de motivação e nem a conclusão da presente declaração de voto, aqui é importante reproduzir a declaração de voto constante na Decisão da DRJ de São Paulo, que reconheceu a suspensão do IPI a partir de junho de 2009, conforme Art. 11, IN 948/2009. No estudo dos autos verificase que este fato pode ter atraído a atenção do agente fiscal, situação que pode ter motivado o início da fiscalização. Segue declaração mencionada:

Declaração de Voto - Salvo melhor juízo, tenho entendimento divergente ao do relator apenas em relação à exigibilidade dos créditos de IPI relativos a mercadorias importadas sob o regime de suspensão do art. 29, §1º, inciso I, "c" da Lei nº 10.637/02, regulamentado art. 11, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 948/09. É fato incontroverso tanto para a fiscalização como para a impugnante que os bens importados em questão enquadravam-se na hipótese de suspensão acima citada. Logo, não há que se cogitar da exigência tributária do IPI no momento da ocorrência do fato gerador na importação, qual seja, o registro da respectiva declaração de importação. A eventual resolução da suspensão do IPI depende da apuração individual de cada venda no mercado interno de bens contendo tais insumos importados, visto que é neste segundo momento que o tributo volta a ser exigível, apurandose concomitantemente o efetivo recolhimento porventura já realizado pela empresa em cada operação. A fiscalização não respeitou tal exigência, presumindo os recolhimentos nas vendas ao mercado interno e considerando o IPI exigível desde a data de registro das importações. Dessa forma, entendo incabível o lançamento realizado em relação a essas importações alcançadas pela suspensão do IPI."

Ainda que não seja fato controverso a identificação da mercadoria, Dispositivos de Cristais Líquidos LCD, a fiscalização obrigou o contribuinte a identificar cada item importado de acordo com uma possível aplicação futura, de acordo com o P/N utilizado para os controles de produção e estoques.

Apesar de haver múltiplas e simultâneas possibilidades de aplicações futuras dos produtos importados, o contribuinte teve de respeitar a intimação e respondeu de acordo com a planilha dos Anexos I e VIII da intimação 2012 000140, restringindo essas possíveis aplicações futuras.

Foi de acordo com esta planilha que a fiscalização decidiu que a NCM utilizada pelo contribuinte não era suficiente para atender a todas as exigências regulamentares.

Discordo de como procedeu a fiscalização e da conclusão desta, pois correta a classificação utilizada pelo contribuinte.

É incontestável que a classificação da mercadoria, primeiro, deve ser baseada nas características do produto no momento do despacho aduaneiro, independentemente de sua futura possível utilização. Fisco encaixou em subitens de posições de NCM's, como se fossem mais específicas.

Oneroso e burocrático auferir de forma clara, concisa e legal todas as possíveis futuras aplicações da mercadoria importada no momento do despacho aduaneiro.

Logo, a fiscalização decidiu restringir e de forma arbitrária a classificação. Apesar de haver uma projeção do contribuinte em seu plano de negócios da aplicação futura das mercadorias importadas, os negócios industriais têm estruturas dinâmicas, "orgânicas" e devem acompanhar e atender a oferta e procura, o que pode alterar de imediato a projeção da utilização futura das mercadorias importadas.

Entendo que a fiscalização deixou de considerar o Regulamento Aduaneiro nos seus Artigos 72, 73 e 94 que positivaram essa garantia jurídica, da classificação da mercadoria de acordo com suas características no momento do despacho aduaneiro.

Com relação ao entendimento minucioso da aplicação ou não da NCM 9013.80.10, basta observar a Regra Geral nº 1 para interpretação do sistema harmonizado e concluir que esta NCM é a correta para a mercadoria importada. 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 [...]Vejam os textos da posição 90.13 "Dispositivo de Cristal Líquido LCD" na posição específica 80.10 "quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem".

É evidente que a mercadoria é um artefato da posição 90.13, identificada logo pelo texto e de acordo com RG nº 1, para "quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem".

Ainda que já solucionado pela RGI, uma vez que o texto é adequado em sua posição e não em subposições como nos casos das NCM 8529.90.20, NCM 8517.70.99 e NCM 8531.20.00, em que o texto da posição não está de acordo com a mercadoria importada.

Não se observaria a Regra Geral nº 1 do Sistema Harmonizado se classificarmos a mercadoria nos textos: NCM 8517 "Aparelhos Telefônicos, incluídos os telefones para redes celulares e para outras redes sem fio; outros aparelhos [...]". NCM 8529 – "Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28". NCM 8531 – Aparelhos elétricos de sinalização acústica ou visual (por exemplo, campainhas, sirenes [...] - (seleção e grifos nossos).

O parecer de lavra de José Luiz Rossari aventa a hipótese de que, ainda que não fosse suficiente a RGI nº 1 para enquadrar as mercadorias na posição 90.13, também a aplicação da RGI nº 3, alínea 'a', conduzirá à mesma conclusão, uma vez que, por decorrência da aplicação da nota IV.a desta regra geral de interpretação ao determinar que "uma posição que designa nominalmente um artigo em particular é mais específica que uma posição que compreenda uma família de artigos".

Sobre este particular, aliás, há de se ter em conta que, enquanto a posição 90.13 designa os produtos um a um, nominalmente, a posição 85.29 se volta a uma família de artigos. Do parecer de José Luiz Rossari transcrevemos:

“(…) na hipótese aventada, como as regras seguintes, RGI-1, ‘a’ e RGI-2, ‘b’ não oferecem resposta adequada para a classificação do produto, visto que permaneceria a dúvida entre duas ou mais posições, caberia, sim, ser considerada a Regra seguinte, no caso, a RGI-3, ‘a’, a qual estabelece a diretriz de especificidade ao dispor que ‘a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas’. Seria adotado tal procedimento com base na quase identidade dos textos utilizados na posição 9013 (‘dispositivos de cristal líquido’) e item 9013.80.10 (‘dispositivos de cristal líquidos – LCD’) da NCM, em relação aos produtos ‘Dispositivos (Display) de Cristal Líquido’ importados à época, descrição esta que retrata adequadamente os dispositivos em questão, conforme atestam os laudos técnicos”.

Em mesmo sentido, o declaração de voto realizada pelo Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima no **Acórdão CARF nº 3201-002.026**, julgado em sessão de 28/01/2016:

"Se observarmos a Regra Geral n.º 3, na remota hipótese da situação não ter solucionado com a Regra Geral n.º 1, essa também elege a posição 90.13 como a correta pois é mais específica tanto no item quanto no subitem, de acordo com a Nota 2.a, Capítulo 90 da Notas Explicativas do Sistema Harmonizado NESH.

É exatamente o que foi decidido no Acórdão definitivo deste Conselho, Acórdão de n.º 30333.326, de 12 de julho de 2006, com relação ao próprio contribuinte, que reconheceu o direito de aplicar aos Dispositivos de Cristal Líquido LCD a NCM 9013.80.10.

Para reforçar o presente entendimento, a posição da NCM 9013 indica nominalmente um artigo em particular, enquanto que as outras NCM's apontadas pela fiscalização designam uma família de artigos, o que torna estas classificações da fiscalização menos específicas uma vez que a Nota IV e IV, b, da R.G. n.º 3, expressamente vinculam que a especificidade deve ser analisada conforme a natureza do produto e não conforme sua futura utilização, além de delimitar ser a posição mais específica aquela que nominalmente descreve um artigo em particular e não aquela que aponta uma família de artigos.

Não foi considerada na análise da fiscalização a Nota 1, m, da Seção XVI, que abrangem as classificações pretendidas pela autoridade fiscal.

O caput da Nota 2 expressamente exclui das suas disposições os casos contemplados pela Nota 1 da Seção XVI. A análise desta Nota confirma a classificação adotada pelo contribuinte, pois exclui do seu alcance os “artefatos classificados no capítulo 90”.

A fiscalização deixou de observar a vigência dos Ex Tarifários 001 e 002 da posição 8529.90.20 (Resolução CAMEX 84 de Dezembro de 2010). Deixou de observar que as mercadorias tem reconhecida importância no Brasil e por este motivo foram concedidas as exceções à Tarifa Externa Comum, para

contemplar sem onerar e impedir o desenvolvimento do setor. Foi nesse sentido que se publicou a resolução CAMEX 84/2010 com os Ex Tarifários, acompanhados de coerência tarifária para os dispositivos de LCD e mantido o mesmo nível tarifário da NCM 9013.80.10. Assim, é temerário concluir que a CAMEX teria classificado os dispositivos somente no subitem 9013.80.10 se esta NCM fosse a correta para o produto. Não há lógica em determinada conclusão uma vez que a NCM 9013.80.10 é também expressa no Anexo I do Decreto e é razão do Ex Tarifário, além de ser prática reiterada no âmbito da administração pública.

O texto "Displays de Cristal Líquido" apenas foi inserido na NCM 85.29.90.20, após a redação do Decreto 7.600/11.

Anteriormente este texto estava presente somente na NCM 9013, o que configura mudança de critério jurídico, uma clara alteração do critério de classificação anteriormente adotado em múltiplos níveis da administração pública.

Vejamos: Não houve reclassificações de outras DI's da empresa parametrizadas em canal vermelho; Consultas de n.º 98/99 da 8.ª Região DIANA, 31/07 da 10.ª Região e 37/07 da 6.ª Região apontam a NCM 9013.80.10 como a correta classificação para a mercadoria; Decisão Administrativa definitiva que determina a NCM 9013.80.10 neste Conselho, P.A. 10860.000559/200586; IN RFB 740/2007, Art. 3.º, II, vigente à época.


O Contribuinte ficou impedido de realizar nova consulta sobre tema já decidido, conforme Art. 52 do Decreto 70.235/72. E não só, ficou vinculado a classificar as mercadorias na NCM 9013.80.10. Declarações de Importação foram incluídas após a lavratura do Auto de infração (fato conhecido na DRJ), erros de cálculo não foram sanados, mas a divergência desta declaração de voto é no mérito e neste, o contribuinte acertou na classificação, inclusive Pareceres e Laudos Técnicos confirmam a natureza técnica do produto e sua direta relação com a NCM utilizada.

O contribuinte preencheu as regras gerais e interpretativas, contribuiu para a manutenção das práticas reiteradas e observou as decisões de consulta e deste conselho. Está configurada a característica de normas complementares às práticas reiteradas das autoridades administrativas. Com fundamento em todo o exposto e principalmente nos Artigos 100, 146 e 149 do Código Tributário Nacional, que estabelecem a legalidade das práticas administrativas reiteradamente observadas e protegem o contribuinte das modificações de critério jurídico, não há legitimidade para o lançamento pois é "conditio sine qua non" que o Auto de Infração tenha elementos suficientes para a configuração do fato tributável.

Por todo o exposto, por faltar objeto e não restar configurado o suposto "erro de classificação" da mercadoria, diante do vício material insanável que caracteriza o lançamento, voto pela improcedência do Auto de Infração, seu cancelamento integral e conseqüente cancelamento de todas as penalidades e demais encargos, e seja conhecido e provido o Recurso Voluntário em sua integralidade".

Assim, com base nos fundamentos acima expostos, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste particular.

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco



Classificação fiscal. Multas aduaneiras. Fatura sem os requisitos necessários.



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

Processo nº 12448.720227/2014-17
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-003.260 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2016
Matéria AI - ADUANA - EX TARIFÁRIO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
PROMONLOGICALIS TECNOLOGIA E PARTICIPAÇÕES LTDA

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

Ementa:

IMPORTAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE IDENTIDADE. MERCADORIAS DESCRITAS DE FORMA SEMELHANTE. DIFERENTES DECLARAÇÕES. ART. 68 DA LEI 10.833/2003. ESCOPO.

A presunção estabelecida no art. 68 da Lei nº 10.833/2003 tem por escopo racionalizar os controles aduaneiros, permitindo que determinada mercadoria possa, v.g., ser identificada/fiscalizada uma única vez, sendo o tratamento estendido a outras declaradas de forma semelhante pelo mesmo importador. Não se presta a presunção constante no artigo, simplesmente, a permitir ao fisco, diante de declarações de importação de mercadorias do mesmo importador, com mercadorias descritas de forma semelhante, e com classificações e tratamentos diversos, outorgar a elas um dos tratamentos, escolhido pelo fisco ou pelo importador, sem comprovar que é o correto.

MULTA ADUANEIRA. FATURA APRESENTADA SEM ASSINATURA. REVISÃO ADUANEIRA. ART. 70, II, "b", 1 DA LEI 10.833/2003. ESPECIFICIDADE.

A assinatura do exportador na fatura comercial é requisito de validade do documento. Assim, apresentar à fiscalização uma fatura comercial sem assinatura do exportador produz exatamente a mesma consequência da não apresentação de fatura. Em revisão aduaneira, tal consequência é a aplicação da multa prevista no art. 70, II, "b", 1 da Lei nº 10.833/2003, sem prejuízo das demais disposições do referido inciso II. Tal multa, por sua especificidade (versando sobre ausência de apresentação de "documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras", como a fatura), prevalece sobre a multa genérica de que trata o art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela mesma Lei nº 10.833/2003 (por "documentos relativos à operação... bem como outros").

MULTA ADUANEIRA. DESCRIÇÃO INCOMPLETA. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO NECESSÁRIA AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. ART. 69 DA LEI 10.833/2003

Aplica-se a multa referida no art. 69 da Lei nº 10.833/2003, no caso de descrição incompleta das mercadorias nas declarações de importação, omitindo-se informação necessária à determinação do procedimento de controle apropriado, inclusive no que se refere à tributação da importação, ou ao enquadramento em Ex Tarifário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Respeitante ao recurso voluntário, deu-se parcial provimento, por unanimidade de votos, para afastar (a) os tributos lançados; (b) a multa de ofício de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/1996; (c) a multa prevista no art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003; e, (d) em relação às adições 22 e 24 da DI nº 12/0026081-5, a multa prevista no art. 69 da Lei nº 10.833/2003. Os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco davam provimento em maior extensão para exonerar a multa do art. 69 da Lei nº 10.833/2003 para todas as DI. Sustentou pela recorrente o advogado João Agripino Maia, OAB nº 115.567.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre **Autos de Infração** de fls. 4 a 44¹, com ciência ao sujeito passivo em 25/02/2014 (fls. 3415/3416), para exigência de **multa por falha na descrição da mercadoria em declarações de importação** (valor original de R\$ 60.303,83), referida no art. 711, I do Regulamento Aduaneiro; **multa por declaração inexata**, prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (valor original de R\$ 2.511.557,91); **multa por descumprimento de manter em boa guarda e ordem documentos e apresentá-los à fiscalização**, prevista nos arts. 70 e 71 da Lei nº 10.833/2003 (em valor original de R\$ 261.772,44); **multa por não apresentação ou não manutenção, em boa guarda e ordem, de documentos ou arquivos**, prevista no art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003 (em valor original de R\$ 20.000,00); **imposto sobre**

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

produtos industrializados (IPI) - importação (em valor original de R\$ 212.467,70); **COFINS - importação** (em valor original de R\$ 5.601,95); e **Contribuição para o PIS/PASEP - importação** (em valor original de R\$ 1.265,53); sendo todos os tributos acrescidos ainda de juros de mora e de multa de ofício agravada, de 150%.

No Relatório Fiscal, anexo à autuação (fls. 45 a 66), narra a fiscalização que: (a) o procedimento fiscal objetivou verificar a correta aplicação de Ex Tarifário (EX 001) mais gravoso de IPI-importação (que eleva de 10% para 20% a alíquota, para o código NCM 8543.70.13 (desde que os amplificadores classificados em tal código sejam de média ou alta frequência), instituído pelo Decreto nº 6.006/2006 (e posteriormente revogado pelo Decreto nº 7.660/2011, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 7.741/2012); (b) intimada a apresentar documentos à fiscalização, relativos a declarações de importação registradas no período de novembro de 2011 a julho de 2013, verificou-se que: (b1) algumas faturas apresentadas não continham a assinatura do exportador estrangeiro, aplicando-se as multas previstas no art. 70, II, "b", I da Lei nº 10.833/2003 e no art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003; (b2) as descrições das mercadorias nas DI não mencionam a frequência dos aparelhos amplificadores, contendo apenas códigos alfanuméricos "*que em nada crescem para identificação do correto tratamento tributário e aduaneiro do bem importado*"; (c) a partir dos dados constantes nas DI, a fiscalização elaborou planilha com a descrição das mercadorias classificadas sem destaque de Ex Tarifário mais gravoso de IPI (fls. 51/52); (d) foi verificada ainda a existência de outras importações, de mercadorias com o mesmo código NCM, mas com o destaque de Ex Tarifário mais gravoso (fl. 53), para os quais também era inexistente a indicação da frequência; (e) a alteração de alíquota do IPI possui reflexo na determinação da Contribuição para o PIS/PASEP - importação e na COFINS - importação, o que é alterado em 10/10/2013, com o advento da Lei nº 12.865/2013, que altera o art. 7º, I da Lei nº 10.865/2004; (f) o art. 68 da Lei nº 10.833/2003 estabelece presunção de identidade, para fins de determinação do tratamento tributário ou aduaneiro, entre as mercadorias descritas de forma semelhante em declarações aduaneiras do mesmo contribuinte, e, na tabela de fls. 55, são apresentadas mercadorias com descrição semelhante e tratamento não uniforme (com/sem Ex Tarifário mais gravoso) nas DI/adições; (g) a multa de ofício pela falta de recolhimento dos tributos foi agravada pelo fato de que o importador tinha condições de informar todas as características necessárias das mercadorias a ponto de chegar a sua perfeita identificação, e deveria ter informado se tais mercadorias eram de média ou alta frequência, e havia faturas comerciais não assinadas pelo exportador, remetendo à condição de omissão na sua entrega, circunstâncias que se adequam ao tipo previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/1964 (fraude); (h) as falhas na descrição das mercadorias importadas nas DI (tabela às fls. 62/63), que não apresentaram informações acerca da frequência dos aparelhos, afetam o tratamento tributário da mercadoria, pela aplicação ou não do EX 001; e (i) a multa por declaração inexata, prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, deve incidir sobre a totalidade dos tributos federais incidentes na importação (à exceção de quatro DI - fl. 66, nas quais incide somente sobre a diferença), e deve ser agravada, pela mesma circunstância de fraude, cf, tabela de fls. 65/66.

A empresa apresenta **Impugnação** em 26/03/2014 (fls. 3819 a 3852), argumentando, em síntese, que: (a) a empresa realiza regularmente importações de diversos produtos, dentre os quais os amplificadores para distribuição de sinais de televisão, classificados no código 8543.70.13 da NCM, e explicou informalmente à fiscalização que tais amplificadores possuem uma frequência de operação de um Gigahertz (1 GHz), sendo classificados como UHF (ultra alta frequência), não estando, portanto, sujeitos à aplicação do Ex Tarifário mais gravoso, restrito a média e alta frequência (cf. tabela de frequências e

classificação da União Internacional de Telecomunicações - UIT, fl. 3832); (b) a empresa, mesmo convicta da correção do procedimento adotado, retificou declarações de importação para atender a exigência do fisco e desembaraçar sem demora as mercadorias; (c) a partir da retificação, a Aduana resolveu revisar as demais importações de amplificadores classificados no código NCM 8543.70.13, no período de novembro de 2011 a julho de 2013, ensejando as autuações; (d) as autuações são nulas, por deficiência na fundamentação e carência probatória, sendo calçados o lançamentos em presunções; (e) a frequência dos produtos pode ser obtida a partir de seus *part numbers*, conhecidos (doc. 08 - fls. 3455 a 3543); (f) apesar de não ter apresentado preliminarmente, a empresa possui as vias assinadas das faturas comerciais (que anexa como doc. 5 - fls. 3948 a 4022, com, atestado de autenticidade por parte do exportador - doc. 6 - fls. 3438 a 3451), e a simples ausência de assinatura não enseja a desconSIDERAÇÃO da fatura, tendo sido várias das importações desembaraçadas em canal amarelo e vermelho (cf. doc. 10 - fls. 3562 a 3574); (g) não houve má-fé ou dolo por parte da empresa, nem fraude, a justificar o agravamento das multas; (h) o procedimento adotado pela autoridade lançadora vem sendo reiteradamente rechaçado no CARF, em casos similares; (i) a interpretação do Ex Tributário mais gravoso deve ser restrita, devendo, em caso de dúvida, prevalecer o entendimento mais favorável à empresa; (j) a autoridade cometeu equívoco na apuração dos tributos supostamente devidos, inserindo o valor do ICMS (às vezes, incorreto) e das próprias contribuições nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP - importação e da COFINS - importação, em afronta ao precedente julgado com repercussão geral pelo STF e ao Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11/03/2013; e (k) é indevida e confiscatória a aplicação cumulativa da multa por declaração inexata (150%) sobre as diferenças de tributos e sobre a totalidade dos tributos incidentes (inclusive o imposto de importação, mesmo nas operações em que se usou o Ex Tarifário mais gravoso).

Em 27/11/2014, ocorre o **julgamento de primeira instância** (fls. 4033 a 4061), no qual se decide unanimemente pela procedência parcial da impugnação, sob os seguintes fundamentos: (a) o lançamento não se baseia em presunções ou indícios, mas em documentos instrutivos das declarações de importação, invocando apenas presunção legalmente estabelecida; (b) a autoridade administrativa não realiza avaliação de proporcionalidade ou caráter de confisco, diante de penalidade legalmente estabelecida, como assevera a Súmula CARF nº 2; (c) o contribuinte aceitou o enquadramento no Ex Tarifário mais gravoso e recolheu os tributos referentes às mesmas mercadorias, sem qualquer manifestação contrária, não podendo posteriormente se voltar contra o seu próprio agir em momento anterior, contestando aquilo que outrora concordou, sem que apresente fatos concretos que contrariem a tese anteriormente aceita; (d) a tabela de correlação entre *part number* e frequência apresentada (doc. 08) não permite vincular a mercadoria àquela importada; (e) enquanto não houver manifestação da PGFN, a RFB não está dispensada de incluir o ICMS e o valor das próprias contribuições nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP - importação e da COFINS - importação; (f) a multa por descrição incompleta, de 1%, não foi especificamente questionada na impugnação, sendo a matéria considerada incontroversa; (g) a apresentação da fatura assinada (sendo a assinatura requisito de validade do documento) deveria ter sido efetuada quando solicitado pela fiscalização, e não em momento posterior, quando já caracterizada a infração; (h) deve ser mantido o agravamento da multa de ofício porque a empresa conhecia o produto que importava e os detalhes que poderiam clarear a fiscalização acerca de suas funções específicas, mas preferiu omiti-los a fim de reduzir o montante do imposto a pagar, subsumindo sua conduta com perfeição ao estabelecido no art. 72 da Lei nº 4.502/1964; e (i) a cobrança da multa de ofício está umbilicalmente ligada à falta de recolhimento de tributos, não havendo que se falar na aplicação de tal multa quando houver recolhimento integral dos tributos devidos. Em razão do montante exonerado, há interposição de **Recurso de Ofício**.

A empresa foi cientificada do julgamento em 05/03/2015 (fl. 4087), e interpôs recurso voluntário em 02/04/2015 (fls. 4089 a 4135), reiterando as razões expostas em sua impugnação (que a autuação é calcada em presunções e indícios; que as poucas operações em que foi aplicado o Ex Tarifário mais gravoso decorreram da necessidade da empresa de liberar as mercadorias questionadas à época pelo fisco, para atender à demanda de seus clientes; que não se aplica o Ex Tarifário mais gravoso às mercadorias UHF importadas pela empresa; que as faturas comerciais são legítimas e a ausência de assinatura, suprida na fase recursal, não acarreta a invalidade do documento; que não houve dolo, má-fé ou fraude; que houve indevido cômputo na base de cálculo das contribuições devidas na importação; que a multa de 1% é inaplicável a todas as importações, mesmo as que foram tributadas como Ex Tarifário mais gravoso, e que foram prestadas as informações "necessárias à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado"), acrescentando que deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

Em 17/03/2016 o processo foi distribuído a este relator, por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

Os recursos de ofício e voluntário apresentados preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Da presunção estabelecida no art. 68 da Lei nº 10.833/2003

A afirmação da empresa, em seu recurso voluntário, no sentido de que a autuação é calcada em presunções, não é de todo incorreta.

A nosso ver, a autuação é fortemente calcada na presunção estabelecida no art. 68 da Lei nº 10.833/2003:

Art. 68. As mercadorias descritas de forma semelhante em diferentes declarações aduaneiras do mesmo contribuinte, salvo prova em contrário, são presumidas idênticas para fins de determinação do tratamento tributário ou aduaneiro.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no caput, a identificação das mercadorias poderá ser realizada no curso do despacho aduaneiro ou em outro momento, com base em informações coligidas em documentos, obtidos inclusive junto a clientes ou a fornecedores, ou no processo produtivo em que tenham sido ou venham a ser utilizadas.

Entretanto, a autoridade aduaneira, a nosso ver, não compreendeu bem o escopo da presunção legalmente estabelecida. A leitura do artigo nos permite ver, e isso é endossado no item 41 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003, que a medida busca racionalizar os controles

aduaneiros, permitindo que determinada mercadoria possa, v.g., ser identificada/fiscalizada uma única vez, sendo o tratamento estendido a outras declaradas de forma semelhante pelo mesmo importador.

Não se presta a presunção constante no artigo, simplesmente, a permitir ao fisco, diante de declarações de importação de mercadorias do mesmo importador, com mercadorias descritas de forma semelhante, e com classificações e tratamentos diversos, outorgar a elas um dos tratamentos, escolhido pelo fisco ou pelo importador, sem comprovar que é o correto.

A questão é melhor explicada na análise do caso concreto.

Nesse caminho, procedeu bem a fiscalização ao apurar, em pesquisa no banco de dados aduaneiro (extraído do Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX), importações de mercadorias declaradas de forma semelhante em diferentes DI da empresa. O resultado se encontra na tabela de fl. 55, no Relatório Fiscal:

		DI (sem ex mais gravoso)		DI (COM ex mais gravoso)		
Papel Number	DI	ad	Descrição na DI (sem os números de série)	DI	ad	Descrição na DI (sem os números de série)
1153G81014214000	1122652692	3	Amplificador RF para TV a Cabo com 3 saídas modelo HGBT com AGC	1223468005	6	Amplificador RF para TV a Cabo com 3 saídas modelo HGBT com AGC
RFGW1A6AAU/V0480000	1124290925	1	Equipamento Cisco para transmissão de sinais de Rádio F	1208060697	13	Equipamento Cisco para transmissão de sinais Rádio F
RFGW1A6AAU/V0480000	1124290941	1	Equipamento Cisco para transmissão de sinais de Rádio F	1200862769	2	Equipamento Cisco para transmissão sinais Rádio F
				1200632330	2	Equipamento Cisco para transmissão de sinais de Rádio
RFGW1A6AAU/V0800000	1310282198	9	EQUIPAMENTO CISCO PARA TRANSMISSÃO DE SINAIS DE RADIO FREQUÊNCIA UTILIZADO PARA TRANSMISSÃO DE VIDEO VIA REDE DE CABOS, COMPOSTO DE 1 EQUIPAMENTO COM 6 MÓDULOS QAM INTEGRADOS E 2 FONTES DE ALIMENTAÇÃO AC	1304589694	1	EQUIPAMENTO CISCO PARA TRANSMISSÃO DE SINAIS DE RADIO FREQUÊNCIA UTILIZADO PARA TRANSMISSÃO DE VIDEO VIA REDE DE CABOS, COMPOSTO DE 1 EQUIPAMENTO COM 6 MÓDULOS QAM INTEGRADOS E 2 FONTES DE ALIMENTAÇÃO AC

Percebe-se claramente que a empresa, em diferentes declarações de importação, introduziu no país a mesma mercadoria, mas a ela conferiu tratamento tributário e aduaneiro diferenciado, às vezes enquadrando-a no Ex Tarifário de IPI mais gravoso (alíquota de 20%), às vezes não a enquadrando em tal Ex (usando a alíquota normal de IPI de 10%). E, para a diferença de tratamento, basta saber que o Ex mais gravoso é restrito a equipamentos "de média ou alta frequência".

Bastaria a fiscalização, assim, comprovar que em uma das DI foi efetivamente verificada, e foi comprovado que os equipamentos eram de média ou alta frequência. Com fundamento na presunção que figura no art. 68 da Lei nº 10.833/2003, o resultado poderia ser estendido às demais DI, cabendo ao importador a prova em contrário, no sentido de que não seriam idênticas as mercadorias, ainda que descritas de forma semelhante. Esse é o escopo da presunção legal.

Tome-se como exemplo o "Amplificador RF para TV a Cabo com 3 saídas modelo HGBT com AGC" (primeiro item da tabela). A fiscalização poderia, basicamente: (a) anexar comprovação de que em uma DI tenha sido atestado que o equipamento é de média ou alta frequência, estendendo o resultado às demais DI; (b) verificar, na empresa, ou em

importações pendentes, se havia um equipamento com aquelas especificações, e submetê-lo a perícia ou examinar seu catálogo técnico, verificando se é de média ou alta frequência, estendendo o resultado às demais DI; ou (c) pelo código do produto (*part number*), buscar catálogo técnico ou demandar perícia com base em publicações especializadas, verificando se é de média ou alta frequência, estendendo o resultado às demais DI. Nesses casos, estaria corretamente empregando a presunção legalmente estabelecida, cabendo o ônus da desconstituição da presunção à empresa.

Mas não é o que ocorre no presente processo.

A fiscalização se contenta com as informações divergentes prestadas pela empresa, e sequer se preocupa em verificar conclusivamente qual a correta, simplesmente porque o importador apresenta faturas sem assinatura (fl. 56), conduta especificamente apenada com multa diversa, sobre a qual ainda discorreremos:

Então, temos uma perfeita vinculação entre as mercadorias apontadas na tabela anterior, pois que além de serem descritas de forma semelhante e, por isso, presumidas legalmente como idênticas, pertencem à mesma "classificação" que seu fabricante lhes outorgou, devendo ter, assim, o mesmo tratamento tributário e aduaneiro.

Uma vez que o importador se omitiu na entrega da Fatura Comercial, conforme já apontado em tópico específico desse Relatório, o tratamento a ser conferido, nessa circunstância é exatamente aquele enquadrado pelo próprio importador no ex-tarifário de IPI.

Desta feita é que as mercadorias não enquadradas no ex citado devem ser nelas inseridas, para fins de cobrança das diferenças de IPI e de PIS/PASEP Importação e COFINS Importação.

Não demonstra a fiscalização um mínimo esforço no sentido de determinar se os equipamentos efetivamente são "de média ou alta frequência", ou seja, se seriam ou não enquadráveis no Ex Tarifário mais gravoso, e, portanto, se seriam devidos tributos adicionais aos já recolhidos. E para obtenção de tal informação, as faturas comerciais não seriam o único instrumento. Atribui, assim, o fisco, um efeito à não apresentação de fatura que não está entre os previstos no inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833/2003, que analisaremos ao tratar da multa relativa à ausência de fatura.

Dessa forma, a presunção ficou vazia, pois não há um tratamento tributário e aduaneiro que se saiba, com convicção, ser correto para a mercadoria, e que possa, por decorrência, ser estendido às demais, por força da presunção.

Não fornece o fisco (e diga-se, nem a empresa) elementos que permitam, conclusivamente, saber se cada um dos equipamentos importados e que foram objeto do lançamento é "de média ou alta frequência".

O fisco faz a autuação, nesse tópico, ser carente de prova, porque contentou-se com a divergência de informações prestadas pela empresa, e não continuou a fiscalização, para saber qual seria o enquadramento correto (dentro ou fora do EX mais gravoso), ou, ao menos, qual seria a frequência de qualquer um dos equipamentos analisados (contentando-se com a ausência de prestação dessa informação nas DI, o que também é objeto de penalidade específica, que será discutida adiante).

A empresa justifica a divergência nas informações prestadas alegando que aceitou retificar declarações para atender a pedido do fisco, mesmo dele discordando, porque tinha demandas de clientes que requeriam urgência na liberação. E que os equipamentos que importa não são "de média ou alta frequência", mas de "ultra alta frequência" (UHF), conforme classificação internacionalmente adotada pela União Internacional de Telecomunicações - UIT (fl. 4107), na qual resta clara a faixa de frequência média (MF), alta (HF), muito alta (VHF) e ultra alta (UHF):

Band Number	Symbols	Frequency Range (lower limit exclusive, upper limit inclusive)
4	VLF	3 to 30 kHz
5	LF	30 to 300 kHz
6	MF	300 to 3.000 kHz
7	HF	3 to 30 MHz
8	VHF	30 to 300 MHz
9	UHF	300 to 3.000 MHz

No entanto, apesar da clareza da classificação internacional, e da afirmação da empresa de que os equipamentos que importa operam na faixa de um Giga Hertz (1 GHz), ou seja, na faixa UHF (de 300 a 3000 MHz), não é possível atestar conclusivamente, com os documentos acostados pela empresa no Anexo "Doc. 08" da impugnação (fls. 3455 a 3543), que os equipamentos importados são todos enquadráveis na faixa UHF.

De qualquer modo, não restando comprovada a imputação fiscal, deve ser afastada a autuação (e não declarada nula, como demanda a empresa), no que se refere aos tributos que seriam exigidos em função do Ex Tarifário mais gravoso (IPI, Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS), o que torna secundárias as discussões sobre a base de cálculo das contribuições, na importação (decidida pelo STF, no RE nº 559.607/SC, de reconhecida repercussão geral, em decisão que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art. 62, § 2º de seu Regimento Interno) e sobre o agravamento da multa de ofício, que sequer existirá, em função do afastamento dos tributos.

Da(s) multa(s) por ausência de apresentação de fatura comercial

A fiscalização aplica duas multas pelo fato de serem apresentadas faturas comerciais sem assinatura do exportador no atendimento à intimação para revisão das declarações de importação: a prevista no art. 70, II, "b", I da Lei nº 10.833/2003, e a prevista no art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela mesma Lei nº 10.833/2003.

É preciso esclarecer, logo de início, que a assinatura do exportador é, indubitavelmente, um requisito de validade do documento, e que apresentar uma fatura comercial sem assinatura do exportador produz exatamente a mesma consequência da não apresentação de fatura, que seja no curso do despacho aduaneiro de importação, antes do desembaraço, ou em ato de revisão aduaneira.

No curso do despacho aduaneiro, antes do desembaraço, a consequência da conduta é o não desembaraço, até que seja apresentada a fatura, como esclarece o inciso II do § 1º do art. 571 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), com a redação dada pelo Decreto nº 8.010/2013.

Na revisão aduaneira, a consequência é a aplicação da multa prevista no art. 70, II, "b", 1 da Lei nº 10.833/2003:

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:

(...)

II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

a) o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória nº2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado;
e

b) a aplicação cumulativa das multas de:

1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas; *e*

2. 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado. (grifo nosso)

Pela leitura do diploma legal, percebe-se que é absolutamente irrelevante que a fatura tenha sido apresentada no curso do despacho, ou que este tenha sido realizado neste ou naquele canal de conferência. Basta que a empresa não mantenha em boa guarda e ordem a fatura ou e não a apresente quando exigido o documento pela fiscalização.

E foi o que aconteceu na resposta da empresa à Intimação Fiscal nº 31/2013 (fls. 112 a 116), na qual a fiscalização solicitou (item "h" da intimação) os documentos instrutivos (entre os quais mencionou expressamente as faturas comerciais, no subitem "h.2") das DI/adições assinaladas à fl. 113, com a apresentação de faturas sem assinatura do exportador. Restou aí perfeitamente materializada a conduta prevista e apenada no art. 70, II, "b", 1 da Lei nº 10.833/2003.

Perceba-se, como bem destacado no julgamento de piso, que a apresentação posterior, ou a eventual apresentação anterior, antes do desembaraço, não suprem a infração verificada no atendimento à intimação. A fatura comercial deve ser mantida em boa guarda e ordem e apresentada à fiscalização, quando exigida.

Deve, assim, ser mantida a multa aplicada.

No caso, a fiscalização aplica também outra multa, em relação à mesma conduta, a prevista no art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

(...)

*IV - **de R\$ 5.000,00** (cinco mil reais):*

(...)

b) por mês-calendário, a quem não apresentar à fiscalização os documentos relativos à operação que realizar ou em que intervier, bem como outros documentos exigidos pela Secretaria da Receita Federal, ou não mantiver os correspondentes arquivos em boa guarda e ordem;" (grifo nosso)

Tal multa, a nosso ver, seria aplicável na ausência de previsão específica para a conduta na Lei nº 10.833/2003. A própria palavra "outros", que antecede a expressão "documentos exigidos pela" RFB, já o esclarece, ou a expressão genérica "documentos relativos à operação que realizar". Havendo penalidade específica, esta é que deve ser aplicada.

Ademais, a dificuldade em aplicar tal penalidade em relação a documentos instrutivos da declaração resta patente ainda na tipificação "por mês-calendário", que mais parece adequar-se a obrigações acessórias, como "herança aduaneira" do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e demandou do autuante o raciocínio de que seriam quatro os meses-calendário, em função do período decorrido entre a data para apresentação das faturas à fiscalização e a autuação.

Por certo que a menção, muito comum em multas aduaneiras, presente no § 2º do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, à ausência de prejuízo de aplicação de outras penalidades, não tem o condão de fazer uma penalidade genérica suplantar, ou adicionar-se a uma penalidade específica prevista em lei.

Não se está, aqui, a afirmar que resta impossibilitada a aplicação de duas penalidades em função de uma mesma conduta, mas tão somente a defender que, havendo uma penalidade aplicável pela não apresentação de "documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras" e outra pela não apresentação de "documentos relativos à operação que realizar... bem como outros exigidos pela" RFB, diante de um caso concreto de não apresentação de fatura comercial (que é um "documento obrigatório de instrução das declarações aduaneiras"), deve ser aplicada a primeira penalidade, por ser mais específica.

Afasta-se, assim, a multa de que trata o art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003.

Da multa por prestação de informação incompleta nas DI

A fiscalização aplica, ainda, a multa prevista no art. 69, §§ 1º e 2º, III da Lei nº 10.833/2003, por entender ter havido falha na descrição detalhada da mercadoria. Tal multa faz referência a outra, tratada no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, de 1% do valor aduaneiro das mercadorias, ampliando o universo de incidência:

Como a afirmação se revela incorreta para as adições 22 e 24 da DI nº 12/0026081-5, não deve, em relação a elas, ser mantida a autuação.

Até entendo que as descrições em tais adições da DI, a seguir reproduzidas (fls. 1906 e 1908), nas quais parece ter havido erro de digitação, ou replicação indevida do digitado, são incompletas, mas a incompletude que identifico é diferente da ausência de indicação da frequência (que corresponde à imputação fiscal), e não tem competência este tribunal julgador administrativo para inovar na fundamentação da penalidade, mas somente para apreciar a correção ou não da penalidade tal qual imposta pela fiscalização.

Adição: 12/0026081-5 / 022

Descrição Detalhada da Mercadoria

((1152G61012113000 (GMSA HGT-T 1GHZ CONFIG STATION))) --- Numero de serie :
 FNBAABREDS;FNBAABREH;FNBAABREB;FNBAABREW;FNBAABRAC;FNBAABREB;FNBAABRAQ;FNBAABRAS;F
 NBAABRAJ;FNBAABREB;FNBAABREB;FNBAABREB;FNBAABRAK;FNBAABRAP;FNBAABRA Y;FNBAABRAE;FNBAABREU;FNBA
 AABREX;FNBA
 ABRAE;FNBAABRAP;FNBAABREV;FNBAABRAU;FNBAABRAZ;FNBAABRIA;FNBAABRAL;FNBAABRIU;FNBAAB
 BRAV;FNBAABRAH;FNBAABRAR;FNBAABREH;FNBAABREB;FNBAABRAN;FNBAABREY;FNBAABRAD;FNBAAB
 RAT;FNBAABRAI;FNBAABRAA;FNBAABREB;FNBAABRAG;FNBAABREK;FNBAABREB;FNBAABRAK;FNBAABR
 AW;FNBAABP ZZ;FNBAABRAM
 Qtd: 44 Unidade VUCV: 636.5225000 DOLAR DOS EUA

Adição: 12/0026081-5 / 024

Descrição Detalhada da Mercadoria

((1230C61012113000 (GMSL-T 1GHZ CONFIG STATION))) --- Numero de serie :
 FNBAABRIU;FNBAABRIH;FNBAABRIK;FNBAABRIE;FNBAABRIE;FNBAABRIW;FNBAABRIS;FNBAABRIV;FNBAAB
 IGB;FNBAABTMD;FNBAABTMA;FNBAABTMB;FNBAABTIZ;FNBAABTMC
 Qtd: 14 Unidade VUCV: 327.6150000 DOLAR DOS EUA

No que se refere às demais mercadorias, mantém-se a aplicação da penalidade prevista no art. 69 da Lei nº 10.833/2003, por ter efetivamente havido descrição incompleta, que operou em prejuízo da identificação do tratamento tributário e aduaneiro apropriado, sendo irrelevante, no caso, se restou ou não comprovado que houve recolhimento a menor de tributo, pela própria natureza da penalidade.

Do Recurso de Ofício

A DRJ identifica, como razão para exclusão de parcela do lançamento, a existência de duplicidade de lançamento da multa de ofício e lançamento de tal multa em situações nas quais não houve falta de recolhimento de tributo.

Acertada a decisão, nesses aspectos, pois não há fundamento legal nem para a exigência em duplicidade, nem para exigir a multa de ofício tributária de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/1996 em situações nas quais os tributos tenham sido integralmente pagos.

Deve o acordado pelo tribunal de piso, então, ser mantido, em homenagem à legalidade.

Assim, voto por negar provimento ao recurso de ofício apresentado.

Das conclusões

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para afastar da exigência fiscal: (a) os tributos lançados; (b) a multa de ofício de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/1996; (c) a multa prevista no art. 107, IV, "b" do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003; e (d) exclusivamente em relação às adições 22 e 24 da DI nº 12/0026081-5, a multa prevista no art. 69 da Lei nº 10.833/2003.

Rosaldo Trevisan



Classificação fiscal. Revisão aduaneira. Cimento.



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

Processo nº 11131.721012/2013-25
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-003.511 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2015
Matéria Imposto de Importação e tributos vinculados
Recorrente CSN CIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NORMAS DA ABNT. ADOÇÃO DE CRITÉRIO EXTRÍNSECO AO SISTEMA HARMONIZADO SEM EXPRESSA REMISSÃO DA NOMENCLATURA. IMPOSSIBILIDADE.

O posicionamento da mercadoria em Nomenclaturas baseadas no Sistema Harmonizado deve ser efetuado levando-se em conta apenas as regras para interpretação do Sistema Harmonizado. Conceitos e significados de palavras ou de expressões fixados em normas extrínsecas à Nomenclatura só podem ser utilizados se houver remissão expressa nos textos das posições ou nas notas de seção ou de capítulo. Por tal motivo, as normas técnicas da ABNT não se prestam para fixar conceitos e significados não estabelecidos pelo Sistema Harmonizado. Precedentes.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CIMENTO PORTLAND COMPOSTO DO TIPO CP II F. CIMENTO COMUM.

O cimento portland do tipo CP II F, embora seja considerado um cimento composto à luz das normas técnicas brasileiras (ABNT), é um cimento comum à luz das regras para interpretação do Sistema Harmonizado de classificação de mercadorias, enquadrando-se no código 2523.2910 - Cimento comum, por força da aplicação das RGI nº 1 e 6, combinadas com a RGC nº 1.

FRAUDE NA IMPORTAÇÃO. PERÍCIA TÉCNICA. NECESSIDADE.

A acusação de que o produto importado não se identifica com o produto descrito nos documentos que embasaram as importações só pode ser sustentada mediante prova técnica, sendo insuficiente argumentar com indícios colhidos por meio da comparação de catálogos dos fabricantes no estrangeiro, mormente quando as normas técnicas que regulam a produção do cimento variam de país para país.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM

5 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Luiz Rogério Sawaya Batista votaram pelas conclusões em relação à classificação fiscal. Sustentou pela recorrente o Dr. Maurício Bellucci, OAB/SP nº 161.891.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Fenelon Moscoso de Almeida, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti

Relatório

Trata-se de autos de infração com ciência do contribuinte por via postal em **30/08/2013** (fl. 1587), lavrados para exigir o Imposto de Importação, o PIS e a COFINS vinculados à importação, acrescidos da multa de ofício e de juros de mora; bem como a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, em razão de suposta indicação de classificação fiscal incorreta nas DI; e a multa equivalente ao valor aduaneiro, resultante da conversão da pena de perdimento em multa. Os fatos geradores estão compreendidos entre **18/10/2010 e 18/12/2012**.

No termo de verificação fiscal de fls. 76/98, a fiscalização descreveu, em síntese, que o contribuinte importou cimento portland do tipo CP II F (composto), classificado na NCM sob o código 2523.2990 (cuja alíquota de II é 4%), mas informou nas declarações de importação o código NCM 2523.2910 (cuja alíquota de II é 0%), que se refere a cimento portland tipo CP - I (comum).

Para enquadrar o cimento nos tipos "composto" ou "comum" a fiscalização utilizou os critérios estabelecidos nas Normas Técnicas da ABNT - NBR 5732 (cimento portland comum) e NBR 11578 (cimento portland composto), utilizadas pela própria Associação Brasileira de Cimento Portland (ABCP), conforme o Boletim Técnico BT - 106 - Guia Prático de utilização do Cimento Portland.

Segundo esse Boletim Técnico, o cimento portland é um "(...) *Algerante hidráulico obtido pela moagem de clínquer Portland ao qual se adiciona, durante a operação, a quantidade necessária de uma ou mais formas de sulfato de cálcio. Durante a moagem é permitido adicionar a esta mistura materiais pozolânicos, escórias granuladas de alto-forno e/ou materiais carbonáticos (...)*".

Assim, o cimento portland é composto de *clínquer* e de adições. O *clínquer* é o principal componente e está presente em todos os tipos de cimento portland. Já as adições

podem variar de um tipo para outro e, segundo a fiscalização, são principalmente elas que definem os diferentes tipos de cimento.

O **clínquer** tem como matérias-primas o calcário e a argila. As adições misturadas ao **clínquer** na fase de moagem, consistem em gesso, escórias de alto-forno, materiais pozzolânicos e materiais carbonáticos.

A tabela a seguir, extraída pela fiscalização do Boletim Técnico da ABCP, bem resume os tipos de cimento, segundo a classificação estabelecida nas normas da ABNT:

Nome técnico		Sigla	Classe	Identificação do tipo e classe
Cimento portland comum (NBR 5732)	Cimento portland comum	CP I	25 32 40	CP I-25 CP I-32 CP I-40
	Cimento portland comum com adição	CP I-s	25 32 40	CP I-S-25 CP I-S-32 CP I-S-40
	Cimento portland composto com escória	CP II-E	25 32 40	CP II-E-25 CP II-E-32 CP II-E-40
Cimento portland composto (NBR 11578)	Cimento portland composto com escória	CP II-E	25 32 40	CP II-E-25 CP II-E-32 CP II-E-40
	Cimento portland composto com pozolana	CP II-Z	25 32 40	CP II-Z-25 CP II-Z-32 CP II-Z-4Q
	Cimento portland composto com filer	CP II-F	25 32 40	CP II-F-25 CP II-F-32 CP II-F-40
Cimento portland de alto-forno (NBR 5735)		CP III	25 32 40	CP III-25 CP III-32 CP III-40
Cimento portland pozzolânico (NBR 5736)		CP IV	20 32	CP IV-25 CP IV-32
Cimento portland de alta resistência íntacta (NBR 5733)		CP V-ARI	-	CP V-ARI
Cimento portland resistente aos sulfatos (NBR 5737)		-	25 32 40	Sigla e classe dos tipos originais acrescidos do sufixo RS. Exemplo: CP I-32RS, CP II-F-32RS, CP III - 40RS etc.
Cimento portland de baixo calor de hidratação (NBR 13116)		-	25 32 40	Sigla e classe dos tipos originais acrescidos do sufixo BC. Exemplo: CP I-32BC, CP II-F-32BC, CP III-40BC etc.
Cimento portland branco (NBR 12989)	Cimento portland branco estrutural	CPB	25 32 40	CPB-25 CPB-32 CPB-40
	Cimento portland branco não estrutural	CPB	-	CPB
Cimento para poços petrolíferos (NBR 9831)		CPP	G	CPP - classe G

Com base no enquadramento das normas técnicas da ABNT, concluiu a fiscalização que somente são considerados cimentos portland comuns aqueles compreendidos nas siglas CP I e CP I-S, possuindo até 5% de misturas à matéria base do cimento (clínquer).

O cimento portland composto do tipo CP II F, comercializado pelo contribuinte, é um cimento composto com pelo menos 6% e no máximo 10% de material carbonático, sendo o restante do produto composto de clínquer.

A partir dessas premissas e com base na aplicação da RGI nº 1, da RGI nº 6 e da RGC nº 1, a fiscalização entendeu que o cimento composto CP II F deve ser classificado na NCM sob o código 2523.2990 - "outros" (II a 4% e IPI 0%) e não no código 2523.2910 - "cimento comum" (II e IPI 0%), utilizado pela recorrente.

A fiscalização constatou que os pedidos da empresa fiscalizada fazem referência expressa a cimento portland composto tipo CP II F com 6% a 10% de filler (calcário) e citam a NBR 11578, que normatiza o referido cimento em âmbito nacional. Entretanto, em boa parte das faturas referentes às DI fiscalizadas, a descrição do produto é de cimento comum e as descrições do produto na DI são omissas quanto ao tipo de cimento importado. Além disso, segundo a fiscalização, a consulta aos catálogos de produtos dos fabricantes, demonstra que em momento algum tais publicações se referem a cimentos do tipo comum.

A fiscalização entendeu que a discrepância entre os pedidos e as faturas não era mero erro, pois as aquisições ocorreram de três exportadores estrangeiros localizados em países diferentes (Espanha, Estados Unidos e Grã Bretanha). Concluiu não ser crível que três exportadores localizados em países distantes cometessem o mesmo "erro": descreverem o cimento como sendo "CEM - I" e não o "CP II F", que é aquele que consta nas ordens de compra e que é revendido pela empresa no mercado interno. Para afastar qualquer cogitação de erro, a fiscalização acrescentou que esses fatos ocorreram por mais de 2 anos, totalizando 7 ordens de compras diferentes e abrangendo 21 Declarações de Importação.

Com base nessas constatações, a fiscalização entendeu que os documentos utilizados na importação estavam eivados de falsidade ideológica, pois se referem a produto diverso daquele que foi declarado na importação.

Com base em tal constatação, exigiu as diferenças dos tributos vinculados à importação com multa de ofício de 75% ou de 150%, em relação às DI em que considerou haver dolo do contribuinte. Converteu a pena de perdimento em multa, em relação às operações consideradas fraudulentas (art. 23, V, §§ 1º e 3º do DL nº 1.455/76 c/c art. 59 da Lei nº 10.637/2002), e lançou também a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, decorrente da incorreta classificação fiscal informada nas DI (art. 84, I, da MP nº 2.158-35/2001 c/c arts. 69 e 81, IV, da Lei nº 10.833/2003).

Informou a fiscalização que não foi lavrado o auto de infração de IPI porque a alíquota de IPI para o cimento composto classificado sob o código NCM 2523.2990 - outros era zero.

Em sede de impugnação o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

1) A fiscalização colheu amostras durante o procedimento e lavrou o auto de infração sem fazer qualquer menção à retirada de amostras ou ao resultado dessa perícia que seria realizada pelo Laboratório de Análises em Santos (Doc. 12). Identificou a mercadoria como não sendo "cimento comum" e a classificou no código 2523.2990, por entender que nesta classificação estariam inseridos todos os tipos de cimento diversos daqueles previstos na NBR

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/02/201

5 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

como comum. Sem nenhum amparo técnico, a fiscalização entendeu que somente aquilo que a NBR indica como cimento comum é passível de classificação no código 2523.2910 e todos os outros cimentos, sem distinção, estariam classificados no código 2523.2990. Mas o simples fato das NBR indicarem que o cimento importado pela recorrente é do tipo composto, não significa que para fins de classificação fiscal ele não tenha as características de cimento comum. As NBR trazem apenas um critério de classificação, que não se equipara com o critério da NCM. Não há vinculação entre o Sistema Harmonizado, a NCM e as normas da ABNT. Asseverou que não existe harmonização no âmbito do Mercosul sobre os critérios de especificação de cimentos. Assim, se não existe tal harmonização, não se pode entender que o "comum" na NCM é apenas o cimento comum da NBR. A classificação da NBR que traz apenas dois tipos de cimento comum não se presta para fins de classificação fiscal. Na verdade, dentro da classificação fiscal "comum" devem ser enquadrados os cimentos que são rotineiramente utilizados e na classificação fiscal "outros" devem ser enquadrados os cimentos com características técnicas especiais com base em laudo específico;

2) Para a correta classificação do cimento existem três critérios (medições) que devem ser avaliados por profissional técnico, a fim de se definir o tipo e a classe do cimento portland. Tais critérios são químicos, físicos e mecânicos. As exigências químicas servem para definir o tipo e as exigências físicas e mecânicas definem as classes dentro de cada tipo. As NBR 5732 (cimento comum) e 11578 (cimento composto) estabelecem esses três critérios que definem a qualidade do cimento portland em âmbito nacional, mas tal classificação não pode ser utilizada para fins de enquadramento na NCM, pois quando a Nomenclatura quer adotar conceitos previamente estabelecidos ela o faz expressamente. Citou a título exemplificativo os códigos 8501.5110 Ex 01- que cita expressamente a NBR 7094 e o código 9030.3990 Ex 033 que cita expressamente a norma IEC60044-1;

3) A fiscalização apegou-se apenas aos percentuais dos componentes dos cimentos, sem levar em consideração os seus limites químicos, físicos e mecânicos, que, uma vez constatados por profissional com competência técnica apropriada evidenciam a correta classificação atribuída pela recorrente. As conclusões da fiscalização estão baseadas em meras conjecturas, formuladas a partir de indícios encontrados em documentos e em informações prestadas durante o procedimento e não em laudo técnico que ateste a real natureza do produto importado. Para classificar uma mercadoria na Nomenclatura, o primeiro passo é conhecer bem o produto a ser classificado, para só então partir para a aplicação das regras de classificação. A fiscalização olvidou da primeira etapa e aplicou as regras de classificação baseada na falsa conclusão de que o cimento importado não era do tipo comum, por trazer na embalagem as inscrições CP II F e a NBR 11578. Adicionou que sem embasamento em perícia técnica não se pode afirmar que o cimento possui determinadas qualidades e especificidades apenas com base em um dos critérios de diferenciação;

4) O parecer técnico emitido com base em amostra dos produtos importados pela impugnante coletada pela própria Receita Federal (Doc. 10), demonstra que o produto importado é cimento portland com característica comum, corroborando a classificação fiscal adotada pelo contribuinte e a insubsistência das conclusões da fiscalização. Essa informação foi totalmente ignorada pelo agente fiscal na lavratura do auto de infração. No referido parecer, elaborado pela Associação Técnico-Científica Eng. Paulo de Frontin, com base em estudos realizados pela Universidade Federal do Ceará (Doc 11), foi confirmado que se tratava de cimento portland do tipo comum, segundo especificações das NBR 5732 e 11578. No referido laudo técnico, a defesa destaca as medições químicas relativas ao "resíduo solúvel" - 0,48% e "perda ao fogo" - 2,60%, que trazem a característica de cimento comum ao produto importado

pela impugnante. O que se nota é que a despeito das NBR classificarem, em território nacional, o cimento importado pela impugnante como sendo do tipo composto, este possui características de cimento comum, conforme atestado em laudo técnico, o qual deve ser considerado para a classificação fiscal do produto na NCM. O laudo pericial elaborado pelo perito da Receita Federal ratificou os resultados encontrados pelos técnicos da Universidade Federal do Ceará para as propriedades químicas do cimento da impugnante. Nas fls. 06/07 do documento elaborado pela Receita Federal consta que *"o Cimento Portland Composto com Filer é, sem dúvida, aquele que mais se aproxima do Portland Comum, principalmente do CPI-S, tendo, portanto, características semelhantes"* (Doc. 12);

5) O próprio Boletim Técnico 106 da ABCP considera os cimentos "comum" e "composto" como tipos básicos de cimento, com nítidas similitudes, em contraposição aos tipos especiais, como os cimentos Portland resistentes aos sulfatos e aos cimentos Portland de baixo calor de hidratação. Os cimentos "comum" e "composto" tem a mesma influência nas argamassas e concretos (Quadro 9 do BT-106), além de poderem ter as mesmas aplicações (Quadro 10 do BT - 106). Assim, não se pode adotar a Nomenclatura das NBR para fins de classificação fiscal concluindo-se que somente o denominado pela ABNT como "comum" classifica-se como "comum" na NCM;

6) O contribuinte solicitou que, caso não sejam acatados o laudo técnico apresentado com a defesa, o processo seja baixado em diligência para a coleta de amostras e elaboração de perícia. Atacou o lançamento da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, pois o laudo técnico apresentado comprovou que a classificação fiscal indicada pelo contribuinte nas DI foi a correta. Invocou a aplicação do ADN nº 12/1997, que afasta a infração ao controle aduaneiro das importações nos casos em que a descrição da mercadoria na DI estiver correta. Refutou a aplicação das multas de 75% e de 150% porque a classificação fiscal adotada pelo contribuinte foi correta. Quanto à qualificação da multa de ofício, alegou que além de estar apoiada em falsa premissa, a fiscalização não provou o dolo e não fez a subsunção aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Ademais, a fiscalização tentou imputar o dolo ao contribuinte fiscalizado com base na conduta dos exportadores ao descreverem os produtos nas faturas. Tendo em vista a inexistência de fraude nas importações, descabe a aplicação da pena de perdimento e, por decorrência, a sua conversão em pena de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias;

Por meio do Acórdão nº 54.670, de 29 de janeiro de 2014, a 23ª Turma da DRJ - São Paulo, julgou a impugnação improcedente. A interpretação da fiscalização foi chancelada. A DRJ implicitamente adotou a classificação dos tipos de cimento da ABNT para classificar o cimento na NCM, concluindo que se o cimento CP II F não é um cimento comum, por ser um cimento composto, por aplicação da RGI nº 1 c/c RGI nº 6, deve ser classificado sob o código 2523.2990 - outros. Entendeu a DRJ que o fato da Nomenclatura não estabelecer vínculo textual não abre espaço para a desconsideração das normas da ABNT. Entendeu a DRJ que o laudo técnico é dispensável porque o produto está perfeitamente identificado: cimento portland CP II F. Com base nestas razões de decidir, o lançamento foi mantido na íntegra, pois a DRJ também entendeu que houve fraude na conduta do contribuinte.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 10/02/2014 (fl. 1822) o contribuinte apresentou recurso voluntário em 11/03/2014 (fl. 1913), no qual reprimou as alegações de impugnação e atacou pontos específicos do acórdão de primeira instância, quais sejam, o entendimento de que não há necessidade de laudo técnico para embasar a reclassificação do cimento e a afronta ao laudo técnico emitido pelo assistente técnico designado pela própria da Receita Federal.

Em 13/11/2014, a defesa apresentou a petição de fls. 1915/1923 solicitando a juntada do parecer técnico de fls. 1927/1935, elaborado pelo Prof. Dr. João Baptista Baldo, coordenador do Laboratório de Materiais Refratários e Concreto da Universidade Federal de São Carlos - SP.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatório, a controvérsia não reside na classificação fiscal a ser adotada para o cimento, pois é incontroverso nos autos que cimentos portland comuns classificam-se no código 2523-2910 da NCM e os outros cimentos, que seriam os não comuns, classificam-se no código 2523-2990.

A controvérsia nos autos gira em torno de se saber o que é um cimento portland comum, notadamente no contexto do termo "comum" presente no texto do código 2523.2910 da NCM. Isso porque, a fiscalização adotou o significado de "comum" contido nas normas da ABNT e o contribuinte adotou o significado de "comum" do vernáculo, ou seja, aquele que é encontrado nos dicionários: aquilo que é comum, corriqueiro, usual, frequente.

Se a acusação fiscal recai sobre erro na indicação do produto, ou sobre falsidade ideológica na descrição do produto importado e não sobre erro de classificação fiscal, entendo que não existe subsunção do caso concreto ao disposto no art. 84, I, da MP nº 2.158-35/2001 c/c arts. 69 e 81, IV, da Lei nº 10.833/2003.

O art. 84, I da Medida Provisória nº 2.158-35 dispõe o seguinte, *in verbis*:

Art.84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I-classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas Nomenclaturas complementares ou em outros detalhes instituídos para a identificação da mercadoria; ou

II- quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§§ 1º e 2º - omissis...

A disposição literal da lei se refere à "classificação incorreta" da mercadoria. Ora, a classificação incorreta da mercadoria pressupõe a identificação precisa da mercadoria, ausência de controvérsia sobre a natureza da mercadoria a ser classificada. Em outras palavras, não pode existir dúvida alguma sobre o que é a mercadoria a ser classificada. A mercadoria está definida, é aquela, mas o contribuinte por algum motivo, inadvertidamente ou propositalmente - não importa - errou a indicação do código de classificação fiscal nas DI.

Não é isso que foi relatado pela fiscalização neste caso concreto. A fiscalização, com todas as letras, acusou o contribuinte de ter importado cimento portland composto, declarando que estava importando cimento portland comum. Então o erro não é de classificação fiscal, o erro é de declaração quanto à natureza da mercadoria que está sendo importada.

O art. 84, I da Medida Provisória 2.158-35/2001, não autoriza a aplicação da multa por erro na indicação do produto, apenas por erro na classificação fiscal e erro na quantificação.

Por este singelo motivo, a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, infligida com base no art. 84, I da MP 2.158-35/2001 deve ser cancelada de plano, independentemente da análise das alegações de mérito expendidas no recurso.

Voltando ao cerne da controvérsia, que é o significado e o alcance do vocábulo "comum" existente no texto do código 2523.2910 da NCM, verifica-se que não existem notas de seção, de capítulo ou de subposição esclarecendo o que deve ser entendido por cimento comum. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado à posição 2523 também nada esclarecem a respeito.

A fiscalização adotou para o termo "comum", presente no texto do código NCM 2523.2910, o significado da classificação dos cimentos estabelecidas pela ABNT, ou seja, é cimento "comum" aquele que não é composto. Para a fiscalização, comum é o cimento constituído de clínquer puro ou contendo adições de até 5%. Mas essa especificação não consta da NCM, é um critério extrínseco, constando apenas das normas técnicas brasileiras que normatizam a produção e a comercialização do cimento.

Tendo em vista que as adições dos cimentos CP II F importados pela recorrente estão entre 6% e 10% de filer (calcário), tais cimentos são compostos e não cimentos comuns, o que, segundo o fisco, alteraria a classificação para o código 2523.2990 - outros.

Os arts. 90 e 94 do Regulamento Aduaneiro de 2009 estabelecem o seguinte, *in verbis*:

Art. 90 - O imposto será calculado pela aplicação das alíquotas fixadas na Tarifa Externa Comum sobre a base de cálculo de que trata o Capítulo III deste Título (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 22).

(...)

Art.94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas (Decreto-Lei n.º 1.154, de 1 de março de 1971, art. 3.º caput)

(Destaquei)

No destaque acima não se menciona em momento algum que as normas da ABNT constituem elemento subsidiário ao processo de enquadramento do produto na Nomenclatura.

Analisando-se os textos da posição 2523 verifica-se que também não existe nenhuma referência a notas de seção ou de capítulo e muito menos às normas técnicas da ABNT.

O regulamento é claríssimo: a alíquota do imposto de importação deve ser estabelecida com base no posicionamento da mercadoria na Nomenclatura e este posicionamento deve ser feito com base nas regras de interpretação do sistema harmonizado.

Nem os textos da posição 2523, nem os textos das seis regras gerais de interpretação, nem o texto da regra geral complementar e, tampouco, as Notas Explicativas à posição 2523 fazem qualquer menção à aplicação das normas da ABNT.

Portanto, não se sabe com base em quê a fiscalização e o Acórdão da DRJ - São Paulo tomaram como premissa que o "comum" do código 2523.2910 tem o significado de "não composto".

Nem a fiscalização e muito menos o acórdão recorrido mencionaram o dispositivo legal ou de interpretação da NCM que autorizam ou determinam que o significado de "comum" da NBR 5732 seja utilizado para fins de interpretação da NCM.

Em consulta à página da *internet* da Associação Brasileira de Normas Técnicas, constata-se que a ABNT é uma **entidade privada sem fins lucrativos**. Na página que contém as "perguntas frequentes", encontra-se o seguinte:

(...)

O que é Norma Técnica?

Resposta: É o documento estabelecido por consenso e aprovado por um organismo reconhecido, que fornece, para uso comum e repetitivo, regras, diretrizes ou características para atividades ou seus resultados, visando à obtenção de um grau ótimo de ordenação em um dado contexto.

O que são Normas Técnicas NBR ISO?

Resposta: Normas Técnicas NBR ISO são traduções de Normas Técnicas da ISO que passam a ser adotadas pela ABNT e levam a mesma numeração das Normas da ISO.

Da análise do conteúdo acima transcrito, verifica-se que as normas da ABNT não são normas cogentes, pois, além de serem estabelecidas por uma entidade de direito privado, elas são aceitas por consenso das entidades interessadas na normatização.

Nesse sentido, o TRF 1ª Região também decidiu que as normas da ABNT não são normas cogentes, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO.
DESAPROPRIAÇÃO PARA FINS DE INTERESSE SOCIAL.
REVISÃO DO JUSTO PREÇO. IMÓVEL RURAL EM ÁREA
URBANA. INOBSERVÂNCIA DAS NORMAS DA ABNT.
POSSIBILIDADE. INDEFERIMENTO DE PRODUÇÃO DE
PROVAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

1. Existindo elementos suficientes para a formação da convicção do magistrado, o indeferimento à produção de provas não constitui cerceamento de defesa.

2. As normas da ABNT apenas fixam diretrizes. Não são cogentes. Precedentes.

3. Normas de competência aplicam-se exclusivamente aos órgãos julgadores.

4. A classificação do imóvel, se rural ou urbano, depende de sua destinação, não de sua localização (aplicação analógica do art. 4º, I, da Lei 8.629/1993).

5. Apelação improvida.

(Apelação Cível 2001.43.00.001353-0 TO, DJ 02/06/2005, pág. 36. In: jurisprudencia.trf1.jus.br/busca/)

Desse modo, se não existe remissão expressa da NCM à utilização dos conceitos estabelecidos pela ABNT e se as normas técnicas baixadas por essa entidade são cumpridas por consenso dos interessados na sua aprovação, a fiscalização não tem como obrigar o contribuinte a adotar os conceitos estabelecidos pela ABNT nem para efetuar a classificação fiscal dos seus produtos e nem para descrevê-los nas declarações de importação.

Quando a Nomenclatura quer alterar ou delimitar o significado de uma palavra ou expressão ela expressamente remete o intérprete a uma nota de seção, de capítulo ou de subposição na qual o significado pretendido é estabelecido.

Isso pode ser constatado, exemplificativamente, examinando-se a Nota nº 8 e a Nota Complementar nº 1, ambas do Capítulo 29, que fixaram o que se deve entender por "hormônios" e por "produtos contendo funções oxigenadas", *in verbis*:

"8. Para os fins da posição 29.37:

a) o termo *hormônios* compreende os fatores libertadores ou estimuladores de hormônios, os inibidores de hormônios e os antagonistas de hormônios (anti-hormônios);

(...)

Nota Complementar

1. Nos itens da posição 29.33, quando houver menção a produtos contendo ou não funções oxigenadas, entender-se-á que corresponde unicamente às funções unidas mediante ligação covalente à estrutura que contém o heterociclo."

Em outras situações, quando quer vincular determinado conceito ao significado atribuído por alguma norma técnica, a Nomenclatura vincula seu texto expressamente a essa norma técnica, conforme se pode constatar por meio do exame dos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/02/2015

5 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

10

códigos 8501.5110 Ex 01 e 9030.3990 Ex 033, que citam expressamente as normas NBR 7094 e IEC60044-1, respectivamente, conforme bem apontou a defesa em seu recurso.

Portanto, ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, não existe amparo legal para que o intérprete utilize conceitos e significados técnicos exteriores à Nomenclatura, sem que os textos das posições ou das notas de seção, de capítulo ou de subposição façam expressa remissão ao conceito que deve ser utilizado.

No silêncio da Nomenclatura quanto ao significado que deve ser atribuído aos seus termos, deve ser empregado o significado corrente do vernáculo, pois a Nomenclatura não é utilizada por técnicos e experts, mas sim por pessoas comuns que operam no comércio internacional.

Este colegiado, com outra composição, já decidiu pela inaplicabilidade de norma técnica da ABNT para fins de estabelecer a potência máxima para o enquadramento de veículo utilitário na redução de alíquota prevista na NC 87-4 da TIPI, *in verbis*:

"(...) O raciocínio empregado pela fiscalização e pela decisão de primeira instância não se sustenta frente ao que determina o art. 13 da Lei nº 4.502/64 e a RGI nº 1 para interpretação do sistema harmonizado, pois os textos da posição 8703 e das notas de Seção e de Capítulo não fazem nenhuma menção às normas da ABNT, à homologação pelos órgãos oficiais de metrologia e meio ambiente, ou ao Código de Defesa do Consumidor, como, aliás, bem apontou a defesa em seu recurso.

(...)

Portanto, à luz do art. 13 da Lei nº 4.502/64, da RGI nº 1 e do texto da Nota Complementar 87-4 não vejo como se possa exigir que o contribuinte adote a potência líquida máxima, aferida por meio da aplicação da NBR ISO 1585, utilizada para a homologação do motor, pois esta exigência não consta nos textos da posição 8703 e nem das Notas da Seção XVII (Material de Transporte) ou das Notas do Capítulo 87 da Tabela de Incidência do IPI. (...)"

(Ac. 3403-000.976, relator Antonio Carlos Atulim, 02/06/2011, rec. prov. em parte, unânime.)

A pretensão fiscal de adotar o conceito contido nas normas técnicas brasileiras, para fins de classificação fiscal, esbarra no fato de que a classificação do cimento varia segundo as normas técnicas de cada país, enquanto que a NCM é baseada no Sistema Harmonizado, que é norma de direito internacional incorporada ao direito interno por força do Decreto nº 97.409, de 23/12/1988.

Por tal razão, não tem cabimento vincular a significação dos termos da Nomenclatura aos significados adotados em normas técnicas que vigoram apenas dentro de cada país que adotou o Sistema Harmonizado, pois como os conceitos variam de país para país, a mesma mercadoria poderia ter diferentes classificações, conforme variem as normas técnicas internas de cada país, frustrando o objetivo da adoção do Sistema Harmonizado.

Nesse sentido, basta cotejar o conteúdo na norma brasileira com a norma técnica da República Dominicana, um dos países produtores de parte do cimento importado pela recorrente. Essas normas podem ser encontradas no anexo à impugnação (fls. 1680/1784).

Na fl. 1739 encontra-se a "Tabla 1. Clasificaciones de los cementos" da norma da República Dominicana, que embora esteja no idioma espanhol, é perfeitamente compreensível.

Tabla 1. Clasificaciones de los cementos

Denominación	Designación
Cemento Portland Normal	CPN
Cemento Portland con Humo de Silice	CPS
Cemento Portland Pozolánico	CPP
Cemento Portland con cenizas Volantes	CPV
Cemento Portland con caliza	CPC
Cemento Portland Mixto	CPM

Por seu turno, a "Tabla 2. Componentes de los cementos", existente na fl. 1740, nos mostra a composição de cada tipo de cimento na República Dominicana:

Tabla 2. Componentes de los cementos

De. >minaciones		Composición (% en masa)					
		Clinker + Yeso	Escoria	Humo Silice	Puzo la na	Ceniza Volante	Caliza
Cemento Portland Normal	CPN	95-100	-	-	-	-	-
Cemento Portland con humo de Silice	CPS	90-94		6-10			
Cemento Portland Pozolánico	CPP	65-94			6-35		
Cemento Portland con cenizas Volantes	CPV	65-94				6-35	
Cemento Portland con Caliza	CPC	65-94					6-35
Cemento Portland Mixto ⁽⁴⁾	CPM	65-94	-	-	6-35		-

Comparando-se a classificação dominicana com a classificação brasileira, já se constata de plano a diferença não só na denominação dos tipos de cimento, mas também na composição em massa da mistura de clínquer com as adições. Vejamos as diferenças em relação ao que a ABNT considera cimento comum.

A designação brasileira chama de "cimento portland comum" o que a designação dominicana chama de "Cemento Portland Normal". Nos dois países admite-se a adição de sulfato de cálcio (gesso) ao clínquer. Entretanto, a norma brasileira subdivide o cimento comum em CP I e CP I - S. No primeiro, não admite nenhuma adição ao clínquer. No segundo, admite-se até 5% de adições de escória granulada de alto forno, material pozolânico ou material carbonático. A norma dominicana não faz essa subdivisão e admite a adição de outros componentes ao clínquer, exceto escória, *humo silice* (sílica ativa), *puzolana* (argila rica em sílica), *ceniza volante* (cinzas volantes) e *caliza* (calcário). Para confirmar essa constatação, basta comparar a tabela abaixo existente na NBR 5732 (fl. 1684), com a "Tabla 2" acima reproduzida.

Tabela 1. Teores dos componentes do cimento Portland comum

Componentes (% em massa)

Sigla	Classe de resistência	Cinquer Sulfatos cálcio	+ de	Escória granulada de alto - forno	Material pozolânico	Material carbonático
CP I	25	100		0	0	0
	32					
	40					
CP I - S	25	99-95		1 - 5	1-5	1-5
	32					
	40					

Assim, se existisse uma exportação de cimento CP I - S do Brasil para a República Dominicana, e se a autoridade aduaneira daquele país tentasse enquadrar o cimento brasileiro na classificação de cimentos da norma técnica dominicana, o CP I - S brasileiro não poderia ser equiparado ao CPN dominicano, pois além da norma técnica dominicana não utilizar a denominação "comum", os componentes das adições de 5% são diferentes nos dois países. As adições admitidas pela norma brasileira não são admitidas pela norma dominicana. O cimento CP I-S "comum" brasileiro, seria enquadrado em um dos outros tipos de cimento da classificação dominicana, localizados abaixo do CPN na "Tabela 2" acima. Sendo assim, a autoridade aduaneira da República Dominicana se basearia em quê para classificar o CP I - S brasileiro no Sistema Harmonizado?

Na República Dominicana, o CP I - S brasileiro seria considerado o que a NBR 11578 considera "composto", pois tal cimento é constituído por adições que contêm substâncias não admitidas para o CPN dominicano. Em outras palavras: o mesmo produto considerado comum pela norma técnica brasileira, não é considerado "normal" pela norma técnica dominicana. Considerando os conceitos da norma técnica dominicana, onde a autoridade aduaneira daquele país classificaria o cimento "comum" brasileiro?

Já o CP II F brasileiro poderia ser enquadrado na categoria CPC dominicana (com *caliza* - calcário), pois a norma dominicana permite adição de 5% a 35% de calcário, enquanto a NBR 11578 só autoriza a adição de 6% a 10% dessa substância, conforme Tabela 1 de fl. 1689.

Mas a pergunta que não quer calar permanece: com base na norma técnica daquele país, onde a autoridade aduaneira dominicana classificaria um cimento equivalente ao CPC dominicano? Em 2523.2910 - cimento comum, ou em 2523.2990 - outros?

Este raciocínio demonstra o equívoco de se tentar adotar conceitos e classificações não contidos em Nomenclaturas de mercadorias baseadas no Sistema

Harmonizado, sem que esse sistema faça menção expressa aos conceitos externos. A consequência desse erro é que a mesma mercadoria acaba sendo classificada em posições diferentes em países diferentes.

No caso concreto, como bem apontou a defesa, a NCM não remeteu o intérprete a conceitos exteriores à Nomenclatura. Também não existem notas de seção, de capítulo ou de subposição fixando o que se deve entender por cimento "comum" no código NCM 2523.2910.

Sendo assim, essa palavra deve ser tomada na acepção corrente do vernáculo, ou seja, o significado geralmente dado pelos dicionários. Segundo o Dicionário Aurélio, "comum" significa:

1. *O maior número;*
2. *O que é considerado geral, habitual, normal;*
- (...)
7. *Que acontece ou que se encontra com frequência ou com facilidade.*
8. *Que tem características que se encontram em muitos exemplares.*
9. *Que não é de luxo.*
- (...)

Por outro lado, examinando-se o parecer elaborado pelo perito assistente da Receita Federal (fls. 1716/1733), no âmbito da fiscalização da DI 12/2374824-5, incluída entre as DI objeto do presente auto de infração, verifica-se a existência de várias assertivas que confirmam não só o equívoco de se adotar conceitos das normas da ABNT para a classificação fiscal do cimento, mas também que o cimento composto CP II F é um cimento com características comuns, por ser utilizado em larga escala e nas mais diversas aplicações em substituição ao antigo CP I.

Vejamos as seguintes passagens da informação prestada pelo assistente técnico da Receita Federal, Químico Industrial José Maria Frota, CRQ 10.200.146, durante a fiscalização da DI, citada no parágrafo anterior.

Na fl. 1725:

"(...) O cimento CP I, só clínquer, desapareceu em 1990. Possuía, já então, alto teor de C3S. O antigo cimento CPI, com baixo teor de C3S, e com baixa taxa de liberação inicial de calor, não existe mais.

Passou-se a misturar o clínquer do antigo CP I com escória de alto forno, em quantidade limitada a 34%. Surgiu o CP II. (...)"

Na fl. 1727:

"(...) A partir dos bons resultados dessas conquistas e a exemplo de países tecnologicamente mais avançados, como os da União Europeia, surgiu no mercado brasileiro em 1991 um novo tipo de cimento, o cimento portland composto, cuja composição é

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

intermediária entre os cimentos portland comuns e os cimentos portland com adições (alto-forno e pozolânico), estes últimos já disponíveis há algumas décadas.

Em menor escala são consumidos, seja pela menor oferta, seja pelas características especiais de aplicação os seguintes tipos de cimento:

- cimento portland de alta resistência inicial;
- cimento portland resistente aos sulfatos;
- cimento portland branco;
- cimento portland de baixo calor de hidratação;
- cimento para poços petrolíferos.

Á, entretanto, uma tendência mundial de abandonar a classificação do cimento de alta resistência como sendo um tipo específico do qual se exijam Limitações de composição.

Assim, a classificação do cimento de alta resistência inicial como qualquer tipo de cimento portland (comum, composto, de alto-forno, pozolânico) que apresente adicionalmente a propriedade de desenvolver altas resistências iniciais já é adotada nos países da União Européia.

O mesmo fato deverá ocorrer no Brasil com os trabalhos de revisão da norma brasileira NBR 5733 (sic), no âmbito do MERCOSUL para a adoção de norma única nos países integrantes desse Mercado. (...)”

Dos excertos acima transcritos, extraídos da informação prestada pelo assistente técnico da Receita Federal no âmbito da fiscalização da DI 12/2374824-5, incluída neste auto de infração, constata-se que o CP II passou a ser um cimento de uso comum no Brasil, uma vez que o CP I não existe mais. Além disso, o perito oficial confirma o entendimento deste voto, quanto à inaplicabilidade das normas da ABNT para fins de classificação fiscal, pois a NBR 5732 estaria em processo de revisão para ser adequada ao Mercosul.

Se essa norma vai ser revista e se, após a revisão ela eventualmente passar a considerar os cimentos compostos como cimentos comuns, a fiscalização vai mudar a classificação do CP II F do código NCM 2523.2990 - outros para 2523.2910 - Cimento comum?

Vejam senhores conselheiros a que ponto chegamos: a classificação fiscal de um produto mudaria ao sabor das revisões sofridas pelas normas técnicas adotadas por cada país.

É evidente que classificação fiscal de uma mercadoria deve ser feita de modo uniforme em todos os países que adotaram o Sistema Harmonizado, levando-se em conta apenas o que é a mercadoria, e não em função de conceitos estabelecidos fora do Sistema Harmonizado.

No caso, o perito oficial da Receita Federal afirmou que o cimento composto tomou conta do mercado não só no Brasil, mas também na União Européia, tornando-se o tipo de cimento aplicado na maioria das obras, ou seja, se trata de um cimento comum, que não é especial, mas sim de uso geral, habitual, normal, o tipo de cimento mais utilizado.

Considerando esse significado de cimento comum, e que o texto da posição 2523 encontra-se vazado nos seguintes termos:

25.23	Cimentos hidráulicos (incluindo os cimentos não pulverizados, denominados <i>clinkers</i>), mesmo corados.
2523.10.00	- Cimentos não pulverizados, denominados <i>clinkers</i>
2523.2	- Cimentos <i>Portland</i> :
2523.21.00	-- Cimentos brancos, mesmo corados artificialmente
2523.29	-- Outros
2523.29.10	- Cimento comum
2523.29.90	- Outros
2523.30.00	- Cimentos aluminosos
2523.90.00	- Outros cimentos hidráulicos

Pela aplicação da RGI nº 1 e 6, bem como da RGC nº 1, o cimento portland composto designado, segundo as normas da ABNT como CP II F, classifica-se sob o código 2523.2910 - Cimento comum, sendo improcedente a reclassificação efetuada pela fiscalização, devendo, em razão disso, serem cancelados os autos de infração para a exigência de tributos vinculados à importação e respectivos consectários legais.

Com base nesta mesma razão de decidir também deve ser cancelada a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, por indicação incorreta da classificação fiscal nas DI, uma vez que o contribuinte não errou a classificação fiscal.

A fiscalização acusou o contribuinte de ter cometido falsidade ideológica, pois descreveu nas DI cimento com características diferentes das do cimento importado. Em razão disso, agravou a multa de ofício em 150% e aplicou a pena de perdimento que, em razão da impossibilidade de apreensão da mercadoria, foi convertida em multa, nos termos do art. 23, V, §§ 1º e 3º do DL nº 1.455/76.

Essa acusação também não tem fundamento, sendo fruto da equivocada premissa adotada para este procedimento fiscal, que tomou um conceito extrínseco à Nomenclatura para aplicar as regras da Nomenclatura.

Segundo o Termo de Constatação Fiscal, o produto cimento portland CP II F teria sido descrito de forma diferente nas DI, nas faturas comerciais e nos conhecimentos de embarque. Além disso, o contribuinte teria formulado pedidos solicitando cimento composto do tipo CP II F, citando as normas da ABNT e teria recebido cimento diferente.

Não há como afirmar que o cimento recebido pelo contribuinte o "CEM I" ou mesmo o "CEM II" (chinês) é diferente do CP II F brasileiro, sem fazer uma perícia técnica que constate fisicamente eventuais diferenças.

A comparação de critérios existentes em catálogos dos fabricantes, em normas técnicas dos países dos produtores com os critérios fixados pela ABNT nas normas técnicas brasileiras não é suficiente para afirmar que o produto importado é diferente daquele descrito nos documentos que embasaram as importações.

A documentação trazida no anexo à impugnação revela que a própria fiscalização considerou imprescindível a perícia. Chegou a retirar amostras para que fossem enviadas ao Laboratório de Análises em Santos, conforme se comprova nas fls. 1704/1707,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/02/2015 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 02/02/2015

5 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

mas estranhamente não citou esse fato no termo de verificação e nem juntou ao processo o laudo técnico resultante dessa perícia.

Qual o resultado dessa perícia?

O que foi feito do laudo técnico dela decorrente?

Se a perícia foi considerada imprescindível, como explicar a lavratura do auto de infração sem aguardar o resultado daquele procedimento tido como imprescindível?

No caso concreto, a impossibilidade de acusar o contribuinte de fraude sem a produção de prova técnica é corroborada pelo resultado do exame laboratorial efetuado pelo assistente técnico da Receita Federal em Fortaleza na amostra de cimento colhida durante a fiscalização da DI 12/2374824-5.

Na fl. 1732 o Químico Industrial José Maria Frota registrou os resultados da análise laboratorial, respondendo aos quesitos formulados pela fiscalização. Foram encontrados os seguintes valores: a) material carbonático (fíler) - 5,5%; b) clínquer - 94,4%; e c) Sulfato de cálcio - 3,5%.

Ora, os valores encontrados pelo assistente técnico oficial confirmam que o cimento importado por meio da DI 12/2374824-5, possui características semelhantes às do cimento CP II F, conforme tabela 1 da NBR 11578 (fl. 1689): a) material carbonático - 6 a 10%; e b) clínquer - 94 a 90%. A norma brasileira não estabelece limitação para a quantidade de sulfato de cálcio (item 3.1 de fl. 1689).

Assim, o laudo do assistente técnico da Receita Federal, expedido em face de perícia determinada pela própria fiscalização no âmbito da DI 12/2374824-5, desdiz a afirmação da fiscalização no sentido de que o cimento efetivamente importado não seria o descrito nos documentos que embasaram as importações. A perícia na DI 12/237482-5 revelou que o cimento descrito como "CEM I 42,5R" nas faturas é equivalente ao CP II F brasileiro. As faturas internacionais não poderiam indicar a classificação adotada pela norma técnica brasileira porque essa norma não tem eficácia fora do território brasileiro.

Além disso, a própria fiscalização (na fl. 84) disse com todas as letras que o contribuinte declarou nas DI "CIMENTO PORTLAND TIPO 42,5R EM SACOS DE 50KG".

Ora, essa descrição está de acordo com o que está descrito nas faturas internacionais. O contribuinte, segundo o próprio fisco, indicou nas declarações de importação o mesmo texto apresentado nas faturas internacionais. Não há como alegar que a descrição foi imprecisa ou incorreta e nem que o cimento importado era diferente do cimento descrito nos documentos que lastrearam as importações. Somente uma perícia técnica poderia afirmar com segurança que o CEM I 42,5R ou mesmo o CEM II 42,4R (chinês, fl. 85) não são equivalentes ao CP II F brasileiro.

Sem prova técnica, não há como sustentar tal afirmação.

Inexistindo prova técnica de que o produto efetivamente importado não é o descrito nas faturas ou o informado nas DI, não pode prevalecer a acusação de que houve fraude na importação.

Com isso, deve ser afastada a imputação de fraude ao contribuinte e cancelada a inflição da multa aplicada com base no art. 23, V, §§ 1º e 3º do DL nº 1455/76.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar integralmente o crédito tributário lançado neste processo.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA



COFINS. Instituições financeiras.



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

Processo nº 11516.002226/2007-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-003.016 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de junho de 2016
Matéria Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Recorrente ASB PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

COFINS. BASE DE CÁLCULO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. AUSÊNCIA DE INCLUSÃO NA DISCUSSÃO SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI nº 9.718/1998. A base de cálculo da COFINS em relação a instituições financeiras, em virtude de sua atividade, é obtida pela aplicação do disposto nos arts. 2º e 3º, *caput* da Lei nº 9.718/1998, aplicadas as exclusões e deduções gerais e específicas previstas nos §§ 5º e 6º do referido art. 3º. A discussão sobre a inclusão das receitas auferidas por instituições financeiras no conceito de faturamento, para fins de incidência da COFINS, não se confunde com o debate envolvendo a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, como já reconheceu o STF.

COFINS. FATURAMENTO. RECEITA OPERACIONAL. Entende-se por faturamento, para fins de identificação da base de cálculo da COFINS, o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, ou seja aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.367-2006 e a Resolução nº 10.031-2009 do Conselho Superior do TCU.

Autenticado digitalmente em 15/07/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 26/07/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO

NATAL

Impresso em 28/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Seráramis de Oliveira Duro - Relatora.

(assinado digitalmente)

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Valcir Gassen, Paulo Roberto Duarte Moreira e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de pedido de habilitação de crédito reconhecido em ação judicial, seguido da apresentação de DCOMP destinadas à compensação de parte daquele crédito com débitos da Recorrente. Na ação judicial, buscou-se o reconhecimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS trazida pela Lei nº 9.718/1998, com o fim de ver afastadas da incidência desta contribuição social as receitas financeiras que obtinha com suas atividades estatutárias.

No provimento judicial, houve a declaração da inconstitucionalidade da referida majoração, o que se deu com base no expurgo do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/1998.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Florianópolis/SC pela não homologação das compensações, em virtude da constatação da inexistência do crédito informado.

Como relata a autoridade fiscal, a decisão judicial, ao reconhecer a inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/1998, o fez sem prejuízo da validade do *caput* do referido artigo e dos demais dispositivos da Lei nº 9.718/1998. Assim, a partir de 01/02/1999, a tributação a título de COFINS deveria ser efetuada sobre a receita bruta ou faturamento da empresa, compreendendo os valores obtidos na venda de mercadorias, na venda de mercadorias e serviços e na venda de serviços, não se considerando as receitas de natureza diversa da atividade da empresa. Nestes termos, como a contribuinte exerce as atividades de crédito, financiamento e investimento - atividades estas próprias de uma empresa financeira -, sua receita para fins de incidência da COFINS incluiria as receitas financeiras, o que tornaria inexistente o crédito pleiteado no presente processo, posto que composto de valores que teriam sido indevidamente recolhidos em face da inclusão, na base de cálculo da contribuição, das receitas financeiras.

Irresignada com a não homologação de suas compensações, a Recorrente interpôs manifestação de inconformidade, na qual afirmou que o despacho decisório da DRF/Florianópolis "reformou" o decidido no acórdão da esfera judicial.

A Recorrente entende que a autoridade fiscal, ao trazer à baila as definições de receita bruta pautadas no artigo 184 da Lei nº 6.404/1976 e na Circular nº 1.237/1987 do Banco Central do Brasil, afrontou a decisão do Tribunal Regional Federal, que já havia

decidido qual o conceito de receita bruta a ser utilizado. Alega que enquanto a decisão judicial estabelece que "o conceito de receita bruta ou faturamento deve ser entendido como o que decorrer da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços ou venda de serviços. Receitas de naturezas diversas não podem integrar a base de cálculo da contribuição em comento", a autoridade fiscal afirma que "as receitas oriundas do exercício da sua atividade, inclui-se, por consequência, as receitas financeiras", o que evidenciaria que a DRF/Florianópolis estaria pretendendo reformar o *decisum* judicial.

Segue afirmando que entre a decisão de primeira instância e a decisão do TRF - esta prolatada em face da remessa oficial -, só houve modificação em relação ao reconhecimento da prescrição das parcelas recolhidas anteriormente a 28/08/2001 (pelo acatamento da aplicação, *in casu*, do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005), tendo sido integralmente mantida a decisão no que se refere à base de cálculo da COFINS. Defende que com o expurgo do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 pelo Poder Judiciário, restou afastada a aplicação da Lei nº 9.718/1998 para a cobrança da COFINS, com a consequente determinação da aplicação da legislação anterior, a Lei Complementar nº 70/1991, ato legal este que expressamente comanda que as instituições financeiras não estão sujeitas àquela contribuição.

Por fim, alega que a autoridade fiscal teria cometido mais um equívoco ao eleger a receita operacional como fato gerador da COFINS, já que o direito positivo não traria tal comando, o que representaria um fato gerador para a COFINS não previsto em lei.

A 4ª Turma da DRJ/FNS, no acórdão nº 07-17.365, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, nos termos da ementa adiante transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

*BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO PAR
1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/1998. LEGISLAÇÃO
APLICÁVEL.*

A declaração de inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, não prejudica a aplicação do caput do referido artigo e dos demais dispositivos da Lei nº 9.718/1998. Assim, a partir de 01/02/1999, a tributação a título de COFINS deve ser efetuada sobre a receita bruta ou faturamento da empresa, compreendendo os valores obtidos na venda de mercadorias, na venda de mercadorias e serviços e na venda de serviços, não se considerando as receitas de natureza diversa da atividade da empresa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Em seu recurso voluntário, alega, em síntese:

- que a interpretação dada pela decisão recorrida à sentença transitada em julgado agride o veráculo;

que a sentença definiu que a legislação aplicável ao caso é aquela anterior à Lei nº 9.718/98, qual seja, a Lei Complementar nº 70/91; já o acórdão recorrido pretende a aplicação da Lei nº 9.718/98, apenas alterando-lhe o significado das palavras; e que pretender que receita de natureza diversa da venda de mercadorias, mercadorias e serviços ou serviços seja fato gerador da COFINS é uma violação evidente da coisa julgada. Suas alegações são nestes termos:

Logo, não caberia qualquer interpretação para buscar sustentar que, ao invés de determinar a aplicação da legislação anterior à Lei nº 9.718/98, qual seja, a Lei Complementar nº 70/91, como foi expressamente determinado, tal decisão teria determinado a aplicação dos dispositivos da Lei 9.718/98 que não foram julgados inconstitucionais, para fins de tributação da COFINS.

Ainda que inexistia na legislação anterior (Lei Complementar nº 70/91) previsão para a composição da base de cálculo da COFINS para as instituições financeiras, isso não afasta a aplicação da tal norma. Ou seja, quando a decisão determinou a aplicação da legislação anterior, pretendeu exatamente aplicar a norma que previa a não incidência da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas pela Recorrente.

- Ao final, requereu a reforma da decisão recorrida, com a homologação das compensações efetuadas.

Em sessão realizada em 25/10/2012, o feito foi convertido em diligência, para que fosse esclarecida a natureza das receitas financeiras que compunham o crédito pretendido pela contribuinte, bem como fosse esclarecido se ela exercia atividades de *factoring* e se as receitas auferidas se constituíam na diferença entre o valor de aquisição e o valor de face dos títulos/direitos adquiridos pela interessada. Cumprida a diligência requerida, foi expedida a Informação Fiscal nº 16/2013, constante às fls. 1.074/1.077.

Cumpri elencar alguns pontos imprescindíveis para o deslinde da controvérsia deste processo:

1- A questão a ser dirimida nesta lide, portanto, diz respeito ao exato alcance do Acórdão, transitado em julgado em 04/06/2007, proferido pelo TRF/4ª Região, quando da remessa *ex officio* dos autos do Mandado de Segurança nº 2006.72.00.0094854/ SC. Ressalte-se que o cumprimento da decisão judicial em si não é a razão deste litígio, a divergência encontra-se quanto à interpretação do comando proferido naquela decisão.

2- A Recorrente buscou a compensação das importâncias recolhidas a título de COFINS sobre sua receita financeira, como ela própria informou;

3- Seu objeto social, conforme o estatuto juntado às e-fl. 15, é:

Art. 03. Constitui objeto da Sociedade, a prática de todas as operações ativas, passivas e acessórias, inerentes à atividade de Crédito, Financiamento e Investimento, de acordo com as disposições legais e regulamentares vigentes.

4- Atuou a Recorrente como instituição financeira de 1990 a 28/07/2010. Por se tratar de instituição financeira autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil e, com foco de atuação em crédito pessoal, sua receita de juros é contabilizada como receita operacional, como ficou provado pela diligência;

5- A Informação Fiscal n. 16/2013, de e-fls 1074 citada acima, informa que foi devidamente comprovado nos autos que a Recorrente não realiza operações de *factoring*. Sua natureza jurídica era, pois, de instituição financeira, não de empresa de *factoring*, cuja natureza é reconhecidamente mercantil. Informa ainda que a DIPJs contidas no sistema identificam uma sociedade de crédito, financiamento e investimento cujas receitas advêm de empréstimos, financiamentos, aplicações financeiras e, a partir de 2005, também da prestação de serviços. A escrituração contábil espelha essa realidade. No balanço de dezembro/05, a conta de Ativo 1.6.1.20.00 ("empréstimos") indica que a grande maioria dos recursos da empresa estava aplicada na concessão de empréstimos pessoais, algumas vezes garantidos por veículos.

Em suma:

- Para o Fisco, o cumprimento da decisão judicial implica reconhecer que foi tutelada apenas a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º, por ampliar o conceito de faturamento, considerando integralmente legal o *caput* do referido artigo e os demais dispositivos da Lei nº 9.718/98. Com isso, as receitas financeiras decorrentes da receita operacional, são tributadas pela COFINS, assim o recolhimento da COFINS sobre essa receita não poderia ser objeto de compensação, apesar de não se tratar de Receita de Venda de Mercadoria ou Prestação de Serviços.

- Já para a Recorrente, o conteúdo da coisa julgada no MS 2006.72.00.009485-4 é: o fato gerador da COFINS é aquele que decorrer da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços ou da venda de serviços, insurge-se, portanto, contra a equiparação de faturamento à receita operacional. E mais, entende que a Lei nº 9.718/98 foi afastada pela decisão judicial, devendo ser aplicada por consequência a Lei Complementar nº 70/91. Em sua ótica, então, houve ofensa à coisa julgada praticada pela autoridade fiscal.

Por fim, em 25 de julho de 2013, o feito foi novamente convertido em diligência pela Resolução n. 3202000.127, da 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, para determinar o sobrestamento do feito até a decisão do RE 609.096/RS, submetido à sistemática da repercussão geral.

É o relatório.

Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/07/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 15/0

7/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 26/07/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO

NATAL

Impresso em 28/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

5

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, ~~dele~~, portanto, tomo conhecimento.

Como relatado, nos autos desta ação fiscal, é possível elencar os seguintes elementos principais em discussão:

- a) Qual a extensão da coisa julgada decorrente da decisão no MS 2006.72.00.009485-4;
- b) A base de cálculo da COFINS equivaleria à receita bruta das vendas de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza? Estão excluídas as receitas operacionais ou as decorrentes do seu objeto social, as receitas financeiras?
- c) A decisão do *mandamus* afastou a aplicabilidade total da Lei nº 9.718/98, determinando a aplicação da Lei Complementar nº 70/91?

DELIMITAÇÃO DO OBJETO DO MANDADO DE SEGURANÇA 2006.72.00.009485-4, transitado em julgado em 04.06.2007

O pedido da Recorrente na sua petição do mandado de segurança é o seguinte:

Requer, ao final, a concessão da segurança pleiteada para que, reconhecida a total inexigibilidade das modificações trazidas pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, a autoridade impetrada se abstenha de praticar quaisquer atos com escopo de impedir a impetrante compensar integralmente os seus créditos líquidos e certos, devidamente corrigidos, decorrentes do recolhimento indevido e a maior, da COFINS, em razão da inconstitucional exigência contida no §1º do art. 3º, da Lei 9.718/98, com os débitos de tributos e contribuições de competência da União, administrados pela Secretaria da Receita Federal.

A medida liminar do mandado de segurança nº 2006.72.00.009485-4 foi concedida em nos seguintes termos:

Ante o exposto, julgando extinto o processo com julgamento de mérito (art. 269, I do Código de Processo Civil), CONCEDO A SEGURANÇA PARA, declarando incidentalmente a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, DETERMINAR A DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL que se abstenha de efetuar qualquer medida constritiva no sentido da cobrança da COFINS com base no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, incidindo a legislação anterior.

Por sua vez, o acórdão prescreveu:

Documento assinado digitalmente em 15/07/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 15/07/2016 por SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO, Assinado digitalmente em 26/07/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL
Impresso em 28/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

COFINS. PRESCRIÇÃO. LC Nº 118/2005. ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718/98.

O disposto no artigo 30 da LC n. 118/2005 se aplica tão-somente às ações ajuizadas a partir de 09 de junho de 2005, já que não pode ser considerado interpretativo, mas, ao contrário, vai de encontro à construção jurisprudencial pacífica sobre o tema da prescrição havida até a publicação desse normativo. Tendo a ação sido ajuizada em 28 de agosto de 2006, posteriormente à entrada em vigor da Lei Complementar nº 118/2005, **restam prescritas as parcelas anteriores a 28 de agosto de 2001.**

O Supremo Tribunal Federal entendeu que o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, alterando as Leis Complementares nº 07 e 70, ampliou a base de cálculo da contribuição criando nova fonte de custeio da seguridade, o que somente pode ser feito por meio de lei complementar, nos termos do parágrafo 4º do artigo 195 do texto constitucional. **O conceito de receita bruta ou faturamento deve ser entendido como o que decorrer da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços ou da venda de serviços. Receitas de naturezas diversas não podem integrar a base de cálculo da contribuição em comento.**

Não se diga que a edição da emenda constitucional nº 20 convalidou a Lei nº 9.718/98. Isso porque trata-se de lei com vício de origem, ao contrário do que ocorre com as normas anteriores ao novo diploma constitucional que são por ele recepcionados.

Entendo que o mandado de segurança afastou apenas as modificações trazidas pelo §1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98. Com isso não é possível abarcar no comando da norma individual e concreta do mandado de segurança a inconstitucionalidade de outros artigos ou da Lei nº 9.718/98 como um todo.

A sentença, ao consignar a expressão "*incidindo a legislação anterior*" no dispositivo, refere-se à validade da Lei nº 9.718/98 antes da inclusão do §1º ao art. 3º, já considerar que a expressão refere-se à aplicação da LC 70/91 tornaria inócuo o comando judicial.

Por conseguinte, ao afastar a aplicação do dispositivo considerado inconstitucional, ou seja, o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, restaram incólumes as disposições do *caput* e do §2º do mesmo artigo, o que autoriza o entendimento de que a base de cálculo da COFINS é a receita operacional bruta, ou seja, estariam aí incluídas as receitas auferidas relativas às atividades-fim da contribuinte, o que importaria na inclusão das receitas financeiras auferidas pelas instituições financeiras.

A despeito r. decisão no mandado de segurança, é de se sustentar, que a discussão **sobre a inclusão das receitas auferidas por instituições financeiras no conceito de faturamento,**

para fins de incidência da COFINS não se confunde com o debate envolvendo a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, como já reconheceu o STF, sobre o que se discorrerá a seguir.

BASE DE CÁLCULO DA COFINS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

Consoante à dicção do *caput* do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo das contribuições de COFINS é o faturamento, equivalente à receita bruta, que corresponde à *receita decorrente das atividades típicas, próprias da pessoa jurídica em cada ramo de atividade econômica*, não se limitando à venda de mercadorias e prestação de serviços.

A noção de faturamento está intrinsecamente relacionada ao resultado financeiro decorrente do exercício das atividades principais das empresas, ou seja, aquelas vinculadas ao seu objeto e que se referem, em regra, à maior parcela da entrada de valores da pessoa jurídica, em respeito aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva e também aos que regem a seguridade social, como da universalidade, solidariedade e equidade na forma de participação do custeio.

Assim, no caso em comento, tendo em vista que as receitas financeiras resultam de operações desenvolvidas pela Recorrente no desempenho de sua atividade empresarial típica, de rigor a incidência da COFINS sobre tais receitas financeiras.

A declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo pleno do STF no RE 357.950, RE 390.840, RE 358.273 e RE 346.084¹ **não implica** que as receitas financeiras, bem como as rendas de operações de crédito com empréstimos e financiamentos, não estejam sujeitas à COFINS, devendo essas serem tributadas quando compreendidas no conceito de faturamento.

Confira-se o teor dos precedentes:

CONSTITUCIONAL. LEGISLAÇÃO APLICADA APÓS O RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO SUPREMO. INCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS AUFERIDAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS NO CONCEITO DE FATURAMENTO.

¹ "CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada." (RE 346.084/2007, Rel. Min. Celso de Figueiredo, DJ 24/08/2007)

MATÉRIA ESPECÍFICA NÃO PREQUESTIONADA. DECISÃO DE RECONSIDERAÇÃO QUE ALTERA O CONTEÚDO DECISÓRIO E CONTRARIA AS RAZÕES DE DECIDIR DA DECISÃO RECONSIDERADA. REABERTURA DE PRAZO PARA RECORRER. AGRAVO IMPROVIDO. I - O STF não tem competência para determinar, de imediato, a aplicação de eventual comando legal em substituição de lei ou ato normativo considerado inconstitucional. II - A discussão sobre a inclusão das receitas financeiras auferidas por instituições financeiras no conceito de faturamento para fins de incidência da COFINS não se confunde com o debate envolvendo a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98. Ausência de prequestionamento da primeira matéria, que impossibilita a análise do recurso quanto ao ponto. III - Alteração da parte dispositiva de decisão, de forma a contrair ou exceder os fundamentos mantidos na decisão modificada, não configura mera correção de erro de fato, mas caracteriza nova decisão, a justificar a reabertura do prazo para recurso. IV - Agravo regimental improvido. RE 582.258 AgR-AgR / MG, DJ 14/05/2010.

TRIBUTÁRIO. PIS, PREVIDÊNCIA PRIVADA E SEGUROS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITAS DECORRENTES DE ATIVIDADES TÍPICAS.

1. O faturamento das impetrantes se compõem de todas as receitas decorrentes do exercício das atividades às quais se dedicam, englobando suas receitas financeiras, não se limitando às operações de venda de mercadorias e de prestação de serviços.

2. Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, o "conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais." (RE 371.258 AgR, Relator Ministro CEZAR PELUSO).

3. Apelação e remessa oficial a que se dá provimento para denegar a segurança.

(TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, AMS 0035023-74.2007.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARLI FERREIRA, julgado em 03/10/2013, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 10/10/2013).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO LEGAL. ARTIGO 557, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. DECISÃO MONOCRÁTICA QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARA DAR PARCIAL PROVIMENTO A APELAÇÃO E À REMESSA OFICIAL. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS: EXIGÊNCIA DE PIS E COFINS TENDO COMO BASE DE CÁLCULO AS "RECEITAS FINANCEIRAS". CABIMENTO. CONCEITO DE

FATURAMENTO (RECEITA BRUTA OPERACIONAL).
AGRAVO LEGAL IMPROVIDO.

1. A declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 não aproveita as instituições financeiras, pois recolhem as contribuições para o PIS e COFINS com supedâneo nos §§ 5º e 6º do mesmo artigo - que permaneceram incólumes perante o STF - tendo por base de cálculo a receita bruta operacional, assim entendido o resultado de suas atividades empresariais típicas.

2. Mesmo após a declaração de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo ocorrida em recursos extraordinários (REs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084) que afastaram as receitas "não operacionais" do âmbito do faturamento, obviamente que sobejaram no entendimento da Suprema Corte, quanto a composição do faturamento, as demais realidades econômicas qualificadas como ingressos próprios da atividade empresária, que no caso das instituições financeiras e seguradoras obviamente açambarcam as receitas financeiras: convém recordar que o STF declarou que as entidades financeiras são prestadoras de serviços (ADIN nº 2.591, Plenário, Rel. Min. Eros Grau, DJ de 04.05.2007); se efetivamente o são, resta evidente que os ingressos derivados da intermediação e aplicação de recursos são receitas operacionais (financeiras) que integram o faturamento singular das entidades e instituições financeiras (e seguradoras) e, portanto, base de cálculo de PIS/COFINS, restando salutar a recordação de que segundo o entendimento do STF, a receita bruta e o faturamento são termos equivalentes para fins jurídicos, sem embargo de haver distinções técnicas entre as referidas espécies apenas na seara contábil (por exemplo, ARE 643823 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 05/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 19-03-2013 PUBLIC 20-03-2013). Rememore-se também que ainda para o STF o conceito constitucional de faturamento, inscrito no art. 195, I, da Constituição, equivale a receita bruta advinda tanto da venda de mercadorias quanto da prestação de serviços (por exemplo, RE 396514 AgR-AgR-segundo, Relator (a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 20/11/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-241 DIVULG 07-12-2012 PUBLIC 10-12-2012 RDDT n. 210, 2013, p. 194-202) e sendo as instituições financeiras sociedades empresárias dedicadas a esse segundo segmento econômico, a receita da prestação dos serviços (exceto as "não operacionais") a que se dedica compõem o faturamento,

3. Para as instituições financeiras e seguradoras, a chamada receita financeira é da essência de suas finalidades e atividades como sociedades empresárias, é consequência das operações próprias de seus objetivos sociais. Nesse cenário econômico, repita-se, as receitas financeiras compõem as receitas das atividades típicas dessa espécie empresarial, que evidentemente ostenta capacidade contributiva e deve, portanto, contribuir à vista da solidariedade a quem alude o caput do art. 195 da Constituição.

4. Agravo legal improvido.

(TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, APELREEX 0011124-18.2005.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOHNSOM DI SALVO, julgado em 26/09/2013, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 04/10/2013).

DIPEITO PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. ART. 557 DO CPC. PIS/COFINS. LEIS 9.718/98, 10.637/2002 E 10.833/2003. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA. RECURSO DESPROVIDO.

(...)

3. Os artigos 8º, inciso I, da Lei 10.637/02, e 10, inciso I, da Lei 10.833/03, afastam, expressamente, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado da sistemática da não cumulatividade, sujeitando-a a legislação vigente anteriormente, enquanto permanecerem em tal regime.

4. O conceito de faturamento, por sua vez, mesmo sem a majoração do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, não exclui as receitas decorrentes de operações típicas da atividade empresarial, como as oriundas da locação de bens imóveis e as receitas financeiras, no caso de instituições desta natureza ou equiparadas, conforme jurisprudência consolidada.

(...)

(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AI 0026003-16.2013.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, julgado em 17/07/2014, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 22/07/2014).

Quanto aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo Pleno do STF (RE 357.950, RE 390.840, RE 358.273 e RE 346.084), em relação à base de cálculo da COFINS, no que pertine às instituições financeiras, tem-se o seguinte:

No julgamento do RE 390.840/MG, conclui-se do voto do Ministro Relator Marco Aurélio, que se considera receita bruta ou faturamento o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa.

Por sua vez, no voto-vista do Ministro Cezar Peluso, depreende-se que faturamento ou receita bruta é o resultado econômico das operações empresariais típicas, que constitui a base de cálculo das contribuições. Concluiu o Ministro em seu voto:

Por todo o exposto, julgo inconstitucional o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para “toda e qualquer receita”...

Quanto ao *caput* do art. 3º, julgo constitucional, para lhe dar interpretação conforme a Constituição, nos termos do julgamento proferido no RE nº 150.755/PE, que tomou a locução receita bruta como sinônimo de faturamento, ou seja, no significado de 'receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços', adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

O Ministro Peluso, em esclarecimentos, enfatizou:

Quando me referi ao conceito construído, sobretudo, no RE 150.755, sob a expressão “receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço”, quis significar que tal conceito está ligado à ideia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas. Se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas financeiras, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de “receita bruta igual a faturamento”.

Da análise desses precedentes do STF, observa-se que restou, portanto, assentado que faturamento é o produto das atividades típicas, ou seja, os ingressos que decorram do objeto social da empresa.

Ademais, o alcance do termo faturamento abarcando a atividade empresarial típica restou assente no RE 585.235/MG, no qual se reconheceu a repercussão geral do tema concernente ao alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, reafirmou-se a jurisprudência consolidada pelo STF nos *leading cases*:

RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ DE 1º.9.2006; REs nº 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006). Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98.

No voto, o Ministro Cezar Peluso consignou:

O recurso extraordinário está submetido ao regime de repercussão geral e versa sobre tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando, assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de

mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais....

Restou pacificado que a declaração de inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 não afastou a tributação sobre as receitas oriundas do exercício das atividades empresariais típicas da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Salienta-se, porém, que a incidência de PIS e COFINS, especificamente, sobre as receitas financeiras das instituições financeiras está sendo julgada no RE 609.096/RS, no qual foi reconhecida a repercussão geral do tema, o que implica reconhecer que a matéria não foi objeto dos julgamentos dos RE nº 346.084/PR; nº 357.950/RS; nº 358.273/RS; e nº 390.840/MG e, consequentemente, ainda não foi decidida pela Suprema Corte.

Apesar de o STF ter posicionamento assentado no sentido da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, não o tem sobre a delimitação do que seriam “receitas financeiras” de instituições financeiras (como a Recorrente), e se comporiam a base de cálculo das contribuições. O tema, como dito, está presente no RE nº 609.096/RS, de reconhecida repercussão geral (Tema 372). Porquanto, resta ilógico entender-se que o segundo tema resta abarcado por decisão proferida em relação ao primeiro.

Nesse sentido, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2004

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. LEI 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecidas como de Repercussão Geral, sistemática prevista no artigo 543-B do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte. Artigo 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Declarado inconstitucional o § 1º do caput do artigo 3º da Lei 9.718/98, integra a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep o faturamento mensal, representado pela receita bruta advinda das atividades operacionais típicas da pessoa jurídica.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

(Acórdão nº 9303002.934, Redator designado: Ricardo Paulo Rosa, sessão de 03/06/2014).

Em vista disso, afasto a alegação da Recorrente de que a receita tributável pela COFINS seria a receita bruta advinda exclusivamente da venda de mercadorias e/ou prestação de serviço. Portanto, as receitas decorrentes das atividades do setor financeiro estão sujeitas à incidência das contribuições da COFINS, na forma dos arts. 2º, 3º, *caput* e nos §§ 5º e 6º do

Processo nº 11516.002226/2007-36
Acórdão n.º 3301-003.016

S3-C3T1
Fl. 23

mesmo artigo, exceto no que diz respeito ao disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, considerado inconstitucional pelo STF e incidentalmente pelo referido Mandado de Segurança.

CONCLUSÃO

De acordo com o objeto social da Recorrente, as receitas financeiras constituem-se como receitas operacionais, as quais se enquadram no conceito de faturamento para fins de cálculo da COFINS, portanto, deve ser mantida a decisão administrativa de primeira instância em sua integralidade, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para não homologar as compensações efetuadas, objeto desse processo.

Sala de Sessões, em 23 de junho de 2016.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora



COFINS-Importação. Adicional de 1%.



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

Processo nº 11829.720017/2014-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.877 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2016
Matéria Cofins Importação - Adicional de 1%.
Recorrente SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 01/04/2014

APLICABILIDADE DO ADICIONAL DE 1% COFINS IMPORTAÇÃO.

Segundo o Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014, é incabível a exigência do adicional da COFINS-Importação na importação de defensivos agrícolas de fabricação estrangeira classificados na posição 3808, no período de janeiro de 2013 a abril de 2014, nos termos do § 21 ao artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por maioria de votos deu-se provimento ao recurso voluntário. Foi vencido o Conselheiro Paulo Moreira que dava provimento parcial ao recurso voluntário. Conselheira Maria Eduarda acompanhou o relator pelas conclusões. Fará declaração de voto o Conselheiro Paulo Moreira.

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Paulo Roberto Duarte Moreira, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP:

Trata o presente de auto de infração lavrado contra a interessada em decorrência da falta de pagamento do adicional deste tributo na importação de defensivos agrícolas de fabricação estrangeira classificados na posição 3808 no período de janeiro de 2013 a abril de 2014., no valor de R\$ 43.534.273,37

Cientificada da atuação em 30/05/2014 (fls. 633), a interessada apresentou impugnação tempestiva em 30/06/2014 (fls. 646 e ss), onde alega em síntese que:

O adicional de alíquota da COFINS-Importação não se aplica às importações de defensivos agropecuários classificados na posição 3808 da TIPI ou da NCM porque a norma prevista no art. 1º, II, da Lei 10.925/2004 é norma especial em relação ao art. 8º e seu § 21, da Lei 10.865/2004, que trazem disposições gerais sobre as alíquotas de PIS-Importação e COFINS-Importação. Diante disto, ainda que o referido § 21 seja posterior ao art. 1º, II, da Lei 10.925/2004, aquele não pode ser aplicado aos casos regulados por este em razão da especialidade deste (*lex specialis derogat legi generali*).

As importações autuadas têm como origem países signatários do GATT/OMC e do Mercosul, de modo que a cobrança de tributos aduaneiros, entre eles a COFINS-Importação, não poderia ser maior do que a respectiva carga tributária incidente sobre as operações com os referidos produtos no mercado interno.

Ainda que dessa forma não se entenda, o auto de infração deverá ser refeito ao menos para que sejam recalculados os valores de COFINS-Importação sobre os fatos geradores anteriores a 10.10.2013, que foram calculados pela D. Fiscalização com base na IN SRF 572/2005, em desrespeito ao determinado pelo E. Supremo Tribunal Federal ("STF") no julgamento do Recurso Extraordinário ("RE") 559.937/RS, proferido no regime de repercussão geral previsto no art. 543-B do CPC.

Caso venha prevalecer ainda que parte da exigência fiscal, requer seja afastada a provável exigência de juros de mora sobre as multas de ofício, em total afronta à Legislação Pátria e ao Princípio da Segurança Jurídica.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP considerou válido o auto de infração com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Documento assinado digitalmente conforme a MP nº 2.200-2, de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por PAULO ROBERTO DUA RTE MOREIRA, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL
Impresso em 30/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 01/01/2013 a 01/04/2014

ADICIONAL DE 1% COFINS IMPORTAÇÃO - Cabível exigência do adicional da COFINS-Importação na importação de defensivos agrícolas de fabricação estrangeira classificados na posição 3808 no período de janeiro de 2013 a abril de 2014, nos termos do § 21 ao artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.

BASE DE CÁLCULO - APLICAÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA-VA DECISÃO DO STF DE REPERCUSSÃO GERAL - MODULAÇÃO

A aplicação retroativa no tempo de decisões de Repercussão Geral do STF na esfera Administrativa, dependem de modulação a ser determinada pelo STF. Não havendo modulação temporal para a aplicação da decisão, não cabe à DRJ qualquer procedimento, ou interpretação sobre o assunto, assim como adotar a sua aplicação

O contribuinte apresentou recurso voluntário em que baseia sua defesa na publicação do Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014, que ocorreu posteriormente ao acórdão recorrido e que comprovaria que a autuação é incabível.

É o relatório.

Processo nº 11829.720017/2014-73
Acórdão n.º 3301-002.877

S3-C3T1
Fl. 778

Voto

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator

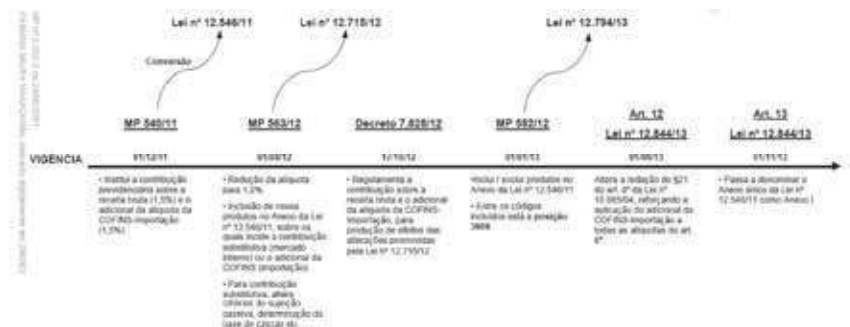
O recurso voluntário é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Não há discussão nos autos de que os produtos importados são defensivos agrícolas classificados na posição 3808 da TIPI, e estão sujeitos à alíquota zero determinada no art. 1º, II, da Lei 10.925/2004 para a incidência da Cofins.

A controvérsia presente no processo está na aplicação do adicional de 1% para a Cofins-importação, previsto no § 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.

De fato, como alega a recorrente, houve a publicação do Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014, em 20 de novembro de 2014, que trata da controvérsia em questão, e que ocorreu em data posterior ao acórdão recorrido.

O auto de infração detalhou a legislação e os fatos no termo de verificação fiscal, apresentando esquema cronológico da legislação abaixo, que foi transcrito no acórdão recorrido:



A fiscalização apresentou a motivação que embasou a autuação:

A instituição da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, substitutiva da contribuição sobre a folha de pagamento, foi uma medida criada no âmbito do Plano Brasil Maior para desonerar a folha de pagamento;

Em decorrência da criação da contribuição sobre a receita bruta, foi instituído o adicional da alíquota COFINS-Importação, com o objetivo de equiparar a carga tributária dos

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.942/2009 e a Resolução nº 10.031/2010 do Conselho Superior do TCU, assinado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por PAULO ROBERTO DUA RTE MOREIRA, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL
Impresso em 30/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

produtos importados à dos nacionais, cujos preços foram onerados com a instituição da contribuição substitutiva citada;

A contribuição previdenciária sobre a receita bruta e o adicional da alíquota COFINS-Importação foram, portanto, instituídos simultânea e conjugadamente e coexistem indissociáveis em termos de vigência, de produção de efeitos e abrangência;

O Decreto nº 7.828/2012 cumpriu a exigência de regulamentação imposta pelo art. 78 da Lei nº 12.715/2012, relativa à contribuição substitutiva e ao adicional de alíquota da COFINS-Importação, embora não mencione expressamente este, visto que não havia dispositivos que necessitassem de regulamentação;

Com a edição da MP nº 582/2012, a posição 3808 foi incluída entre as beneficiadas com a contribuição substitutiva no mercado interno e, ao mesmo tempo, sujeita à incidência do adicional da alíquota COFINS nos produtos importados, com validade a partir de 01/01/2013;

Conforme Exposição de Motivos da MP nº 582/2012 (EMI nº 00153/2012 MF MME MD): sob o prisma fiscal, a desoneração da folha, nos termos propostos, efetivamente compensada pelo ingresso de receitas da nova contribuição substitutiva e do adicional da COFINS-Importação, reúne condições para assegurar a estabilidade do financiamento da previdência social e, por conseguinte, sinaliza estrita convergência aos princípios de responsabilidade fiscal.

Dessa forma, a alíquota aplicável para a COFINS-Importação é 1□ (um por cento) para as DI's registradas a partir de 01/01/2013.

Em adendo, os dispositivos legais que sustentaram a autuação são os seguintes:

Artigo 8º, inciso II da Lei nº 10.865/2004:

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

II - 7,6□ (sete inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.

As mercadorias objeto deste Auto de Infração são classificadas na posição 3808, e a Lei nº 10.925/2004 com vigência desde 26/07/2004 estabeleceu a redução dessas contribuições a 0% para o PIS e para a Cofins:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

Processo nº 11829.720017/2014-73
Acórdão nº **3301-002.877**

S3-C3T1
Fl. 780

□. □

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias primas:

Posteriormente, partir de 01/01/2013, é aplicável o acréscimo de um ponto percentual na alíquota da COFINS-Importação previsto no § 21 ao artigo 8º da Lei nº 10.865/2004:

Art. 8º. As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput é acrescida de um ponto percentual, na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

Observa-se que o artigo 1º, II, da Lei 10.925/2004 trata de redução da alíquota do IPI para 0%. Como bem dito no acórdão recorrido, a alíquota zero não significa a não incidência ou isenção, apenas que a tributação daquela operação ou produto seria zerada, visando uma política econômica provisória.

É sabido que a qualquer momento pode ocorrer a revogação da alíquota zero, estabelecendo-se outra alíquota para a operação, inclusive voltando ao estabelecido no artigo 8º, inciso II da Lei nº 10.865/2004.

Assim, o fato das mercadorias, objeto do auto de infração, estarem sob égide de alíquota diferenciada da regra geral não a exclui de maneira tácita de eventuais disposições legais relacionadas ao inciso II, como o adicional de 1% questionado neste processo.

O recurso voluntário traz várias matérias para tentar anular o auto de infração:

1) A publicação do Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014, em 20 de novembro de 2014:

A recorrente trouxe a argumentação de que o adicional de alíquota da COFINS-Importação não se aplicaria às importações de defensivos agropecuários classificados na posição 3808 da TIPI ou da NCM porque a norma prevista no art. 1º, II, da Lei 10.925/2004 é norma especial em relação ao art. 8º e seu § 21, da Lei 10.865/2004, que trazem disposições gerais sobre as alíquotas de PIS-Importação e COFINS-Importação. Tal argumento não merece acolhida, como bem explica o acórdão recorrido.

Posteriormente, adicionou à sua argumentação que o Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014, de 20 de novembro de 2014, esclareceu a dúvida e mesmo sendo ele posterior ao acórdão recorrido, apenas reforça a tese apresentada pela recorrente na impugnação.

Documento assinado eletronicamente, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por PAULO ROBERTO DUA RTE MOREIRA, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL
Impresso em 30/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Alegou que o citado parecer traz a inaplicabilidade do adicional de 1% da Cofins-importação no caso dos autos.

Primeiramente, em relação à alíquota zero, e que posteriormente foi majorada, o Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014 tem o entendimento de que deve ser cobrado o adicional. A Secretaria da Receita Federal argumenta que, nesse caso, se o adicional não fosse aplicado, incentivaria a importação de produtos. Isso porque o adicional só existe para gerar equilíbrio entre importados e produtos nacionais.

Entretanto, ainda que possa haver uma incongruência com essa lógica acima citada, a interpretação exarada no Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014 das normas em questão exclui os produtos relacionados no auto de infração da incidência da Cofins-importação.

Para auxiliar no entendimento da questão, transcrevo as conclusões do referido parecer:

(...) Diante do exposto, conclui-se que:

1) o adicional de alíquota da Cofins-Importação estabelecido pelo § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004:

a) entre 1º de dezembro de 2011 e 31 de julho de 2013 (período de vigência das redações do mencionado dispositivo conferidas pelo art. 21 da Medida Provisória nº 540, de 2011, pelo art. 21 da Lei nº 12.546, de 2011, pelo art. 43 da Medida Provisória nº 563, de 2012, e pelo art. 53 da Lei nº 12.715, de 2012), incide apenas nas importações dos produtos referidos no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, que se submetiam à alíquota da Cofins-Importação estabelecida no inciso II do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;

b) a partir de 1º de agosto de 2013 (início da vigência da redação do citado dispositivo dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 612, de 2013) incide nas importações dos produtos referidos no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, estejam elas submetidas às alíquotas da Cofins-Importação estabelecidas no inciso II do caput ou nos parágrafos do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;

c) deve ser aplicado na importação de produto integrante de seu campo de incidência mesmo que em relação a tal produto exista redução, parcial ou total, ou majoração da alíquota da Cofins-Importação, concedida diretamente pelo art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou por ato infralegal, sejam as alíquotas aplicáveis ad valorem ou específicas;

d) não incide na importação de produtos que não são citados no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e que sofrem a incidência da Cofins-Importação mediante a aplicação de alíquotas estabelecidas em dispositivo legal diverso deste;

e) não incide na importação de produtos alcançados por imunidade da Cofins-Importação, seja em razão da pessoa importadora ou do produto importado;

f) não deve ser cobrado na importação de produtos alcançados por isenção da Cofins-Importação, seja em razão da pessoa importadora ou do produto importado;

g) não deve ser cobrado na importação de produtos alcançados por suspensão total da incidência, do pagamento ou da exigência da Cofins-Importação;

h) incide ordinariamente na importação de produtos alcançados por suspensão parcial da incidência, do pagamento ou da exigência da Cofins-Importação, limitando-se apenas sua cobrança à mesma proporção e ao mesmo prazo que forem aplicados na cobrança da contribuição.

2) Nos casos citados nas alíneas “e”, “f”, “g” e “h” do item 1 (imunidade, isenção, e suspensão parcial ou total), se houver, em qualquer momento posterior à concessão do benefício, a exigência da Cofins-Importação, por qualquer outro motivo, haverá também a exigência do adicional da mencionada contribuição, nos mesmos momento, prazo e proporção;

3) Na hipótese de a Cofins-Importação ser apurada mediante a aplicação de alíquota específica, o adicional deve ser calculado com base no valor aduaneiro do bem importado, conforme inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004;

Como dito, não há discussão nos autos de que os produtos importados são defensivos agrícolas classificados na posição 3808 da TIPI, e estavam sujeitos à alíquota zero determinada no art. 1º, II, da Lei 10.925/2004 para a incidência da Cofins.

O citado parecer entende que o adicional de 1% previsto no parágrafo 21 do art. 8º da Lei 10.865/2004 não se aplica na importação de produtos cuja alíquota não esteja regida pelo inciso II do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;

As alíquotas dos produtos importados pela recorrente não estão regidas pelo inciso II no inciso II do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;

O parecer diz que a redação original e as alterações do dispositivo limitaram o alcance da incidência do adicional de 1% da Cofins-importação:

14. Nesse contexto, homenageando a estrutura redacional adotada para o art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, adrede explanada, e a literalidade do § 21 do citado artigo, impende reconhecer, como premissa fundamental deste Parecer, que, em qualquer das versões de redação do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, o conjunto de produtos submetidos à incidência do adicional da Cofins-Importação (seu campo de incidência) resulta da intersecção de dois conjuntos:

a) conjunto dos produtos cuja importação se sujeita à incidência da Cofins-Importação mediante a aplicação, inicialmente, da alíquota ad valorem prevista no inciso II do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e

posteriormente, das alíquotas ad valorem ou específicas previstas ao longo de todo o citado art. 8º (caput e parágrafos), conforme exposto no item “a” do parágrafo 13; e

b) conjunto dos produtos cujas pessoas jurídicas produtoras devem, em relação às receitas de suas vendas, apurar a contribuição previdenciária sobre a receita bruta instituída pelos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011 (observada a variação redacional apresentada no item “b” do parágrafo 13).

15. Com base nessa premissa, conclui-se que, enquanto vigentes as redações do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, dadas pela Medida Provisória nº 540, de 2011, pela Lei nº 12.546, de 2011, pela Medida Provisória nº 563, de 2012, e pela Lei nº 12.715, de 2012, o adicional da Cofins-Importação incidiu apenas na importação de produtos que, simultaneamente, tivessem sua importação onerada pela Cofins-Importação à “alíquota de que trata o inciso II do caput” do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e estivessem listados nos incisos do próprio § 21 do citado art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou no Anexo à Lei nº 12.546, de 2011. Diferentemente, nesse período, os produtos cuja importação estivesse sujeita às alíquotas da Cofins-Importação fixadas nos parágrafos do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, não se submetiam à incidência do adicional da Cofins-Importação em estudo, ainda que listados nos incisos do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou no Anexo à Lei nº 12.546, de 2011.

16. Deveras, urge reconhecer que as versões textuais do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, que aludiam à “alíquota de que trata o inciso II do caput” do mencionado artigo como um dos parâmetros de determinação do campo de incidência do adicional da Cofins-Importação, acabaram limitando-o.

17. Consectariamente, deve-se admitir que, na vigência dessas versões textuais do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, foram excluídos do campo de incidência do indigitado adicional da Cofins-Importação os produtos cujas importações sofriam a incidência da aludida contribuição sob as alíquotas diferenciadas estabelecidas nos parágrafos do mencionado art. 8º.

18. A outro giro, também com base na premissa fixada no parágrafo 14, conclui-se que, a partir da redação do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, dada pela Medida Provisória nº 612, de 2013, e pela Lei nº 12.844, de 2013, atualmente vigente, o adicional da Cofins-Importação deve

ser aplicado na importação de produtos em relação aos quais a Cofins-Importação incida com a aplicação de qualquer das alíquotas estabelecidas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, sejam mencionadas no caput ou nos parágrafos do citado artigo, desde que sejam listados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011.

Portanto, segundo o parecer, o adicional da Cofins-Importação incidirá apenas na importação de produtos que, simultaneamente, tivessem sua importação onerada pela Cofins-Importação à “alíquota de que trata o inciso II do caput” do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e estivessem listados nos incisos do próprio § 21 do citado art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou no Anexo à Lei nº 12.546, de 2011.

Diferentemente, nesse período, os produtos cuja importação estivesse sujeita às alíquotas da Cofins-Importação fixadas nos parágrafos do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, não se submetiam à incidência do adicional da Cofins-Importação em estudo, ainda que listados nos incisos do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou no Anexo à Lei nº 12.546, de 2011.

A alíquota incidente sobre as importações de defensivos agrícolas classificados na posição 3808 da NCM/TIPI é regida pelo art. 1º, II, da Lei 10.925/2004 e não se submete à regra geral ou aos casos especiais do art. 8º da Lei 10.865/2004.

Para finalizar o entendimento do parecer, transcrevo o seu item 23:

23. Ademais, ainda com base na premissa estabelecida no parágrafo 14 deste Parecer, conclui-se que estão fora do campo de incidência do adicional da Cofins-Importação os produtos em relação aos quais as alíquotas de incidência da aludida contribuição não são tratadas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004. Esse fenômeno ocorre exclusivamente em relação aos produtos que não são citados no mencionado art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e cuja importação sofre a incidência da Cofins-Importação mediante a aplicação de alíquotas estabelecidas em dispositivo legal diverso deste, como ocorre, exemplificativamente, com alguns produtos elencados no art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

Portanto, considerando que o período de apuração da autuação foi de 01/01/2013 a 01/04/2014, considerando que é incontroverso que os produtos importados são defensivos agrícolas classificados na posição 3808 da TIPI e considerando a interpretação exarada no Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014, de 20 de novembro de 2014, entendo que a recorrente tem razão e o auto de infração deve ser anulado.

Fiz a análise dos demais argumentos do recurso voluntário, para, no caso de reversão da decisão, não haver a necessidade de retorno dos autos, entretanto, deixo claro que tal análise é despicenda para a liquidação do julgado:

2) As importações autuadas têm como origem países signatários do GATT/OMC e do Mercosul:

Quanto à alegação de que as importações autuadas têm como origem países signatários do GATT/OMC e do Mercosul, de modo que a cobrança de tributos aduaneiros, entre eles a COFINS-Importação, não poderia ser maior do que a respectiva carga tributária incidente sobre as operações com referidos produtos no mercado interno, a recorrente se baseia no artigo II do GATT/47:

(...) Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1. (...)

A meu ver, não procedem os argumentos da recorrente.

Como dito no acórdão recorrido, a vedação a que se refere o GATT não alcança a exigência do adicional da Cofins-Importação, uma vez que está restrita a impostos ou outros tributos internos.

Já a argumentação de que instituição do acréscimo de 1% da COFINS-Importação é ilegal porque vai contra as disposições do Tratado de Assunção, e que é inconstitucional, pois é contrária ao artigo 159 da Constituição da República, não deve ser analisada pelo CARF, sendo a matéria, inclusive sumulada:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, não assiste razão à recorrente nesse ponto.

3) Recálculo dos Valores Utilizados como Base de Cálculo:

A recorrente alega que o auto de infração deve ser refeito para que sejam recalculados os valores de COFINS-Importação sobre os fatos geradores anteriores a 10.10.2013, uma vez que estes foram calculados com base na IN/SRF Nº 572/2005, sem observação do determinado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário Nº 559.937/RS, proferido no regime de repercussão geral previsto no art. 543-B do CPC.

Assiste razão à recorrente nesse ponto.

Transcrevo a ementa do acórdão do julgamento do Recurso Extraordinário Nº 559.937/RS, proferido no regime de repercussão geral previsto no art. 543-B do CPC:

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 deveriam 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por PAULO ROBERTO DUA RTE MOREIRA, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL
Impresso em 30/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme 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 desembaraço 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

Com a declaração de inconstitucionalidade do texto do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865, de 2004, que previa acréscimo à base de cálculo da Cofins Importação do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, tais valores deixam de compor o valor aduaneiro das mercadorias importadas, para fins de cobrança das referidas contribuições.

Assim, adoto os fundamentos da decisão definitiva de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, processado pelo regime de repercussão geral, previsto no art. 543-B do CPC, em cumprimento ao disposto no art. 62-A do Anexo II do Regimento de Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 05 de junho de 2015.

No acórdão de primeira instância, já havia sido constatada a inconstitucionalidade em tela, entretanto, ainda estava pendente de análise o pedido de modulação dos efeitos da decisão, realizado por meio de embargos de declaração pela União.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal não acolheu os Embargos de Declaração apresentados pela União, que pleiteava a modulação dos efeitos da decisão, fundamentando que:

(...) modular os efeitos, no caso dos autos, importaria em negar o próprio direito ao contribuinte de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.

Portanto, entendo que o auto de infração deve ser alterado, recalculando as bases de cálculo de COFINS-Importação sobre os fatos geradores anteriores a 10.10.2013, uma vez que estes foram calculados com base na IN/SRF Nº 572/2005, sem observação do determinado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário Nº 559.937/RS, proferido no regime de repercussão geral previsto no art. 543-B do CPC.

Como o adicional de 1% da COFINS-Importação na importação de defensivos agrícolas de fabricação estrangeira é calculado sobre essa mesma base de cálculo, o pedido da recorrente é procedente neste ponto.

4) Juros sobre Multa de Ofício:

A recorrente alega que não se pode exigir juros de mora sobre as multas de ofício.

Entendo que o acórdão recorrido não merece reforma, já que o cálculo foi correto.

No momento do registro da declaração de importação nasce a obrigação tributária para o importador, tornando-se exigíveis os tributos e contribuições correspondentes. Não havendo o regular recolhimento dos tributos ou contribuições devidos, no registro da declaração de importação, cabe à autoridade fiscal proceder o lançamento de ofício, com exigência das multas conforme dispõe o artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 e artigo 80, inciso I da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 45 da Lei nº 9.430/96,

Já a cobrança dos juros de mora é cabível com fundamento no parágrafo 1º do art. 161 da Lei nº 5.172/66.

O artigo 13 da Lei nº 9.065/95 dispôs que a partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea “c” do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Desta forma, está amparado legalmente o cálculo dos juros de mora com a utilização da Taxa SELIC.

No demonstrativo de cálculo constante do processo, verifica-se que tanto a multa de ofício como os juros de mora foram calculados em percentual sobre a contribuição devida, assim, a alegação da recorrente de que houve cobrança de juros sobre a multa de ofício não procede.

Conclusão:

Considerando que o período de apuração da autuação foi de 01/01/2013 a 01/04/2014, considerando que é incontroverso que os produtos importados são defensivos agrícolas classificados na posição 3808 da TIPI e considerando a interpretação exarada no Parecer Normativo COSIT Nº 10/2014, de 20 de novembro de 2014, voto por dar provimento ao recurso voluntário e cancelar o auto de infração.

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator

(ASSINADO DIGITALMENTE)

LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por PAULO ROBERTO DUA RTE MOREIRA, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL
Impresso em 30/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 11829.720017/2014-73
Acórdão n.º **3301-002.877**

S3-C3T1
Fl. 789

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29
/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por PAULO ROBERTO DUA
RTE MOREIRA, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL
Impresso em 30/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

15

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira

Com o devido respeito à decisão acordada nesta Turma, seguem abaixo os motivos mediante os quais exponho a minha discordância em relação à inaplicabilidade da exigência do adicional da Cofins-Importação na importação de defensivos agropecuários de fabricação estrangeira, classificados na posição 38.08, e exonerados no presente autos sob os fundamentos e conclusões que constam do Parecer Normativo Cosit Nº 10/2014 (tópico "1" do voto do Relator).

O deslinde da questão passa pelo esboço histórico legislativo que culminou na criação do adicional da alíquota da Cofins-Importação e pela investigação dos fins cominados na sua introdução no sistema tributário pátrio.

O ponto de partida remonta à criação da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) de pessoas jurídicas fabricantes que atuam em determinados setores da produção nacional, disposta inicialmente no art. 8º da Medida Provisória nº 540, de 02/08/2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14/12/2011, com fins à substituição da contribuição sobre a folha de salários.

Simultânea e conjugadamente com a instituição da CPRB, criou-se, na mesma MP nº 540/2011, em seu art. 21, o adicional da alíquota da Cofins-Importação.

A Exposição de Motivos Interministerial nº 122 MF/MCT/MDIC, que acompanha a Medida Provisória nº 540/2011, esclarece que a instituição do adicional da Cofins-Importação objetivou restabelecer o equilíbrio concorrencial entre os produtos importados e os produtos nacionais, que poderia restar quebrado em razão da incidência da contribuição previdenciária sobre a receita (a CPRB) decorrente da venda dos produtos nacionais, de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546/2011.

Seguem os itens da Exposição de Motivos nº 122/2011 (grifei):

33. Por fim, propõe-se instituir adicional na alíquota da COFINS-Importação para os produtos que especifica.

34. Foi instituída contribuição sobre o faturamento de segmentos econômicos específicos, ou seja, os produtos vendidos no mercado interno passaram a ter o preço onerado, o que reduz a competitividade face aos mesmos produtos quantos importados.

35. Desta forma, a medida proposta trata da criação de adicional da COFINS-Importação sobre produtos específicos, correlatos àqueles já onerados no mercado interno. Entre os produtos importados sobre os quais deverá incidir o adicional estão os calçados, indústria de confecções e móveis.

36. A medida proposta se alinha à alteração na sistemática de tributação da nova contribuição incidente sobre os setores mencionados, a qual será exigida com base na receita auferida pelas empresas, ao invés da folha de salários. Assim, por

simetria, passa-se a exigir o adicional da COFINS-Importação nas operações de importação destes mesmos produtos.

37. Embora a medida se destine à neutralidade na tributação do produto nacional e do importado, ela ensejará um aumento de arrecadação que dependerá do comportamento dos níveis de importação.

38. A importância e a urgência dessa medida decorrem da necessidade de neutralidade e simetria em decorrência da imposição tributária sobre o produto nacional, preservando-se, assim, o ambiente concorrencial necessário à manutenção da produção e do nível de emprego no País.

Vê-se claramente que em decorrência da CPRB criou-se o adicional da alíquota da Cofins-importação com o objetivo de **equiparar a carga tributária dos produtos importados à dos nacionais**.

Assim, fixe-se desde já que CPRB e adicional da alíquota da Cofins-Importação caminharão *pari passu* a proporcionar igualdade de condições entre produtos de fabricação nacional e importados. Lei que altera a tributação de um implicará alteração com mesmos efeitos no outro.

Neste ponto importante destacar o Parecer Normativo RFB nº 2, de 28/05/2013, que estabeleceu o entendimento da Receita Federal acerca da data de produção de efeitos das alterações promovidas pela Lei 12.715/2012 (que alterou significativamente a CPRB). Este Parecer foi editado para esclarecimentos quanto à necessidade de regulamentação dos dispositivos que tratavam da CPRB e do adicional da alíquota da Cofins-Importação.

Assim, veio o Parecer Normativo nº 2/2013 pontuar que o trato quanto à regulamentação diferente entre CPRB e adicional da alíquota da Cofins-Importação decorreu da necessidade de garantir a simultaneidade da produção de efeitos das alterações protagonizadas pela Lei nº 12.715/2012, e justifica nos seguintes termos (grifei):

Isso porque, como relatado, o adicional de alíquota e a contribuição previdenciária em comento constituem dipolo inseparável, sendo a instituição daquele consequência da instituição desta.

O Parecer abordou argumentos quanto à desnecessidade de regulamentação do adicional da alíquota da Cofins-Importação e, por outro lado, o Decreto nº 7.828/2012, que regulamentou a CPRB, foi editado "para viabilizar a produção de efeitos das normas" em ambos (CPRB e adicional da alíquota) e finaliza que esta interpretação é a adequada, pois do contrário (grifei):

" (...) fragmentaria todo o sistema planejado quando da implementação da alcinhada "desoneração da folha de pagamentos" que, como explanado, baseou-se na coexistência inseparável da contribuição previdenciária sobre a receita e do adicional da Cofins-Importação, para garantir a equivalência de tratamento tributário dispensado a produtos nacionais e importados"

Processo nº 11829.720017/2014-73
Acórdão n.º **3301-002.877**

S3-C3T1
Fl. 792

Pois bem, para aferir se as alterações legislativas cuidaram de assegurar o tratamento tributário equivalente entre a CPRB e o adicional da alíquota da Cofins-Importação prosseguo na análise dessa cronologia.

Repisa-se que a incidência da CPRB e Adicional foram instituídos pela MP 540/11, convertida na Lei 12.546/11. O art. 8º instituiu a CPRB à alíquota de 1,5% às pessoas jurídicas que fabricam produtos classificados na TIPI; o art. 21 institui o adicional de 1,5% da alíquota da Cofins-Importação, à alíquota já existente e prevista no art. 8, II, da Lei nº 10.865/2004 aos produtos classificados na TIPI e relacionados, *in verbis*:

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, as empresas que fabriquem os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006

(...)

Art. 21. O art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 8º

§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput é acrescida de 1,5 (um inteiro e cinco décimos) pontos percentuais, na hipótese da importação dos bens classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006:

A Lei nº 12.715, de 17/09/2012 (resultado da conversão da MP nº 563/2012) introduziu alterações **simultâneas e com mesmo efeitos** na CPRB (art. 53) e no adicional da alíquota de Cofins-Importação (art. 55), qual seja, a alíquota incidentes na receita bruta das pessoas jurídicas fabricantes dos produtos relacionados e no adicional da alíquota da Cofins-Importação, a partir de então, foi fixada em 1%.

Ademais, e extremamente relevante para a compreensão e fundamentos deste voto, a **Lei nº 12.715/2012** em seu **art. 56** introduziu o **Anexo** (nela criado) à **Lei nº 12.546/2011** no qual se encontram relacionados os **produtos que, simultânea e conjugadamente, passaram a sofrer a incidência do adicional da alíquota da Cofins (art. 8º, II da Lei nº 10.865/2004) e da CPRB (art. 8º da Lei nº 12.546/2011)**, *in verbis*:

Art. 53. Os arts. 8º e 28 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 8º

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por PAULO ROBERTO DUA RTE MOREIRA, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL
Impresso em 30/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput é acrescida de um ponto percentual, na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

Art. 55. A Lei no 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

"Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo desta Lei.

Art. 56. A Lei no 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar acrescida do Anexo desta Lei.

É, portanto, a partir das alterações simultâneas e conjugadas da Lei nº 10.865/2004 e da Lei nº 12.546/2011, promovidas pela Lei nº 12.715/2012, que o campo de incidência dos produtos sujeitos ao adicional da alíquota da Cofins-Importação e à CPRB alargam-se para abarcar todos os produtos relacionados no Anexo recém introduzido na Lei 12.546/2011.

Após, sobreveio a alteração da 12.546/2011 pela Lei nº 12.794, de 02/04/2013 (conversão da MP nº 582/2012) que novamente, de forma simultânea e conjugada, introduziu duas novas e importantes alterações nos diplomas que tratam do adicional da alíquota da Cofins-Importação (art. 8º da Lei nº 10.865/2004) e da CPRB (art. 7º da Lei nº 12.546/2011), e, frisa-se, relevantes ao deslinde da matéria relativa aos **defensivos agropecuários**, importados pela recorrente, classificados na posição NCM 38.08:

Art. 2º- O Anexo I referido no caput do art. 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar:

I - acrescido dos produtos classificados nos códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, constantes do Anexo I desta Lei.

(...)

Art. 3º Aplica-se o disposto no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, aos produtos referidos:

I - no inciso I do caput do art. 2º:

Desta última alteração promovida nos textos da Lei nº 12.546/2011 e o seu reflexo no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 tem-se os seguintes efeitos:

(i) Ao Anexo I da Lei 12.546/2011 incluem-se os produtos classificados na posição NCM 38.08, sem qualquer referência distintiva quanto ao defensivo agropecuário e outros produtos classificados na mesma posição, vez que não há exceções expressas;

(ii) O anexo I do art. 8º da lei 12.546/2011 dispõe sobre a incidência do adicional de 1% sobre a receita bruta das pessoas jurídicas fabricantes dos produtos relacionados no Anexo I, que inclui todos produtos classificados na posição NCM 38.08 (sem exceções expressas);

(iii) o adicional da alíquota da Cofins-Importação, previsto no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 aplica-se aos produtos relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546/2011, incluindo os produtos importados classificados na posição NCM 38.08, inclusive aos defensivos agropecuários, pois inexistem quaisquer exceções restritivas.

Finalizo a construção argumentativa fundada tão-só em dispositivos legais, a demonstrar a incidência do adicional de alíquota da Cofins-Importação aos defensivos agropecuários importados pela recorrente e classificados na posição tarifária NCM 38.08, em estrita observância ao princípio da legalidade/tipicidade tributária, perquirindo e oferecendo respostas às questões que seguem e apontam para conclusão, que ao meu sentir, é pela exigência do referido Adicional:

1 - Qual a finalidade da Contribuição Previdenciária sobre as receitas brutas (CPRB)? Substituir a contribuição da folha de pagamento, desonerando-a. Na substituição houve a instituição da alíquota de 1,5% (inicialmente, e após, 1%) incidente sobre a receita bruta de pessoas jurídicas fabricantes de determinados produtos.

2 - Qual o efeito da CPRB nos produtos comercializados no território nacional? Criou desequilíbrio na carga tributária, tornando mais gravosa a tributação dos produtos onerados que concorriam com os similares importados.

3 - Qual a solução legislativa para restaurar e assegurar o equilíbrio concorrencial e equiparação da carga tributária entre nacionais e importados? A instituição de adicional de alíquota da Cofins-Importação a todos os produtos que sofrem a tributação pela CPRB. Cuidou o legislador ordinário de fixar premissa que visa à "*neutralidade na tributação do produto nacional e do importado*": a simultaneidade na produção dos efeitos proveniente das alterações legislativas sobre os dois gravames (CPRB e adicional de alíquota).

4 - Quais os princípios constitucionais tributários que exigem rigor do legislador, aplicador e intérprete das regras jurídicas presentes na CPRB e no adicional de alíquota da Cofins-Importação? Aos comandos legais, sua aplicação e interpretação deve-se observar pleno rigor aos princípios da legalidade, tipicidade e igualdade/isonomia tributária.

5 - Os princípios foram observados na elaboração da legislação de regência na matéria? Sim, o legislador ordinário deu pleno cumprimento aos ditames principiológicos ao editar/alterar as Leis nºs 10.865/2004, 12.546/2011, 12.715/2012, 12.794/2013 e 12.844/2013.

6 - Como o aplicador e intérprete deverão se pautar para dar cumprimento aos comandos e regras legais que regem a matéria? Pautando-se na aplicação e interpretação sistêmicas dos dispositivos legais sem se afastar do objetivo de neutralidade na tributação do produto nacional/importado, por meio da simultaneidade na produção dos efeitos proveniente das alterações legislativas sobre os dois gravames (CPRB e adicional de alíquota). Por

consequente, há de se afastar interpretações isoladas do contexto normativo em que fora erigido o "sistema" de tributação da CPRB e adicional de alíquota da Cofins-Importação.

7 - O que justifica a incidência do adicional da alíquota da Cofins-Importação sobre os defensivos agropecuários importados pela concorrente? Disposições legais expressas nesse sentido. Os produtos classificados na posição NCM 38.08, que abarca os defensivos agropecuários, foram incluídos pela Lei nº 12.794/2013 ao Anexo introduzido pela Lei nº 12.715/2012, que alterou a Lei de nº 12.546/2011 (também incluindo o Anexo), que passou a sofrer, simultânea e conjugadamente, a incidência da CPRB e do adicional da alíquota da Cofins-Importação, em submissão ao princípio estatuído da neutralidade na tributação entre produtos nacionais e importados.

Adiante, convém abordar o Parecer Normativo Cosit nº 10/2014, do qual esta Turma extraiu os fundamentos para decidir pela não incidência do adicional de alíquota da Cofins-Importação aos defensivos agropecuários, e a Lei nº 12.925/2004, que dispõe sobre a redução a zero da alíquota das Contribuições (PIS/Pasep e Cofins) na importação de defensivos agropecuários.

Entendo que, em que pese a correta e coerente argumentação exarada no Parecer Normativo Cosit nº 10/2014, deixou-se de observar em suas conclusões os fundamentos assentados neste voto quanto à instituição, simultânea e conjugada, do adicional da alíquota da Cofins-Importação e da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, cujo objetivo é a equiparação da carga tributária entre os produtos fabricados e importados, que em última análise é o cumprimento do princípio da igualdade tributária, sem que se prescinda da legalidade e tipicidade tributária.

O Parecer fundamentou seus argumentos e conclusões na interpretação restritiva de inexistência de menção das alíquotas atribuídas aos produtos classificados na posição NCM 38.08 no artigo 8º da Lei nº 10.865/2004. Entendo que a interpretação a ser empreendida é aquela que se une à *"necessidade de neutralidade e simetria em decorrência da imposição tributária sobre o produto nacional"* tal como previsto no item "38" das Exposição de Motivos Interministerial nº 122 MF/MCT/MDIC, que acompanha a Medida Provisória nº 540/2011, alhures mencionado.

Ressalta-se que a interpretação sistêmica proposta não afasta a necessária previsão legal para a incidência do adicional de alíquota, pois já assentado sua expressa disposição nos dispositivos das Leis nºs 10.865/2004 e 12.546/2011.

Passo à análise da Lei nº 10.925, de 23/07/2004.

A Lei nº 10.925/2004, em seu art. 1º, reduziu a zero as alíquotas das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno dos produtos relacionados, dentre os quais, os do inciso II: *"defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas"*.

A especificidade da Lei nº 10.925/2004, relativamente aos defensivos agrícolas, é quanto à redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins na importação e sobre a receita bruta na venda no mercado interno. É o que trata o artigo 1º da referida lei, e nada mais dispõe sobre referidos produtos.

Processo nº 11829.720017/2014-73
Acórdão n.º **3301-002.877**

S3-C3T1
Fl. 796

Ademais, não foi prerrogativa da Lei nº 10.925/2004 tratar exaustivamente dos elementos de formação (critérios) da regra-matriz de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins na importação de bens e serviços.

Coube à Lei nº 10.865/2004 em seus 53 (cinquenta e três) artigos dispor completamente sobre a incidência das contribuições na importação, e isto restou claro em seu preâmbulo, que expressa: "*Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências*".

Razão disso é que toda nova disposição de lei que trouxe modificação nos critérios que identificam/caracterizam as contribuições incidentes nas importações fez-se sob a técnica de alterar e acrescentar a redação dos artigos, incisos e parágrafos existentes na Lei 10.865/2004. Comprova-se o fato com a leitura dos preâmbulos das Leis nºs 12.546/2011, 12.715/2012, e 12.844/2013.

Não foi diferente com a introdução do adicional da alíquota da Cofins-Importação para os produtos classificados na TIPI e relacionados no Anexo da Lei nº 12.546/2011. Esta redação foi introduzida no § 21 da Lei 10.865/2004 pela lei nº 12.715/2012.

Destarte, eis os motivos desvendados para o art. 1º da Lei 10.925/2004 não tratar da aplicação do adicional de alíquota da Cofins-Importação.

Ademais, dizer que o adicional da alíquota não se aplica aos defensivos agropecuários importados, ainda que incluído na Lista dos produtos que suportam a tributação da CPRB e, simultaneamente, do adicional da alíquota da Cofins-Importação, que constam da Lei 10.865/2004 e 12.546/2011, é fazer letra morta todos os dispositivos introduzidos pelas Leis nºs. 12.546/2011, 12.715/2012, 12.794/2013 e 12.844/2013, que com precisão e esmero garantiram a manutenção da equidade tributária entre os nacionais e importados.

Regras de hermenêutica jurídica ensinam a inexistência da "letra morta" no direito positivo; toda expressão, vocábulo, frase contidos no texto legal tem motivo para sua inserção. Não seria diferente a inclusão dos produtos classificados na posição NCM 38.08 na Lista Anexa a que se referem as Leis nºs 10.865/2004 e 12.546/2011 e a disposição de que para esses produtos haveria a incidência da CPRB (art. 8º da Lei 12.546/2011) e do adicional da alíquota da Cofins-Importação (art. 8º, § 21 da Lei 10.865/2004).

Procedeu com diligência o legislador ordinário ao conduzir as alterações nas Leis nºs. 10.865/2004 e 12.546/2011, efetivada com coerência e coesão necessárias a preservar o desejado equilíbrio tributário entre produtos importados e fabricados no País, mantendo-se com rigor a igualdade tributária ao prescrever no § 21, do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 a incidência do adicional da alíquota da Cofins-Importação aos produtos relacionados no Anexo da Lei nº 12.546/2011

Pelas razões ante expostas, voto e faço esta declaração no sentido de manter a exigência do adicional da alíquota da COFINS-Importação na importação de defensivos agrícolas de fabricação estrangeira classificados na posição 38.08.

assinado digitalmente

Paulo Roberto Duarte Moreira

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.
Autenticado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS. Assinado digitalmente em 29/03/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS. Assinado digitalmente em 29/03/2016 por PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA. Assinado digitalmente em 29/03/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL.
Impresso em 30/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



Comércio exterior. Cabimento de revisão aduaneira.



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

Processo nº 11829.720036/2012-38
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.107 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2016
Matéria REVISÃO ADUANEIRA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.
Recorrente SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 05/02/2007 a 26/12/2011

REVISÃO ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO.

É de cinco anos, a contar da data do registro da DI, o prazo para a autoridade proceder à revisão aduaneira das importações. O artigo 54 do DL 37/1966 é lei que autoriza a administração rever as declarações prestadas por contribuinte e os lançamentos pendentes de homologação. Independentemente do canal em que se efetivou o despacho aduaneiro, o resultado da revisão assim realizada não significa mudança de critério jurídico. Aplica-se o artigo 146 do CTN apenas naquilo que a revisão divergir com relação ao anteriormente estabelecido por exigência formal da autoridade fiscal no despacho aduaneiro ou em revisão antecedente, e que tenha sido integrado definitivamente na declaração em análise. A revisão aduaneira não está limitada pelo disposto no artigo 149 do CTN. O artigo 54 do DL 37/1966 também autoriza a revisão dos lançamentos homologados.

DESPACHO ADUANEIRO E CRITÉRIO JURÍDICO.

Apenas a exigência feita pela autoridade fiscal durante o despacho e incorporada na Declaração prestada pelo contribuinte constitui critério jurídico para os fins da inteligência do artigo 146 do CTN, de modo a exigir o artigo 149 do CTN para condicionar a revisão aduaneira. O desembaraço feito sem exigência fiscal não formula critério jurídico limitador da revisão aduaneira nos termos do artigo 146 do CTN.

BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DA PARTE FINAL DO INCISO I DO ARTIGO 7º DA LEI Nº 10.865/2004.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.007, ao qual foi aplicado o regime da repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade da parte final do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, tendo afastado da norma, consequentemente, o alargamento do conceito de valor aduaneiro decorrente da expressão "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 desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições". Em sintonia com aludida decisão a redação atual do dispositivo em comento estabelece, simplesmente, que a base de cálculo do PIS/Pasep - importação e da COFINS - Importação sobre "a entrada de bens estrangeiros no território nacional" (inciso I do caput do artigo 3º) será "o valor aduaneiro", redação a qual foi dada pelo artigo 26 da Lei nº 12.865, de 09/10/2013.

MORA E FENALIDADES NA REVISÃO ADUANEIRA DE MUITAS IMPORTAÇÕES. AFASTAMENTO.

Apesar de não se tratar de uma mudança de critério jurídico, a posição firmada a partir da revisão aduaneira que nega a prática reiterada das autoridades do despacho, exercidas individualmente, configura a situação para a qual se deve invocar a aplicação da lei posta no parágrafo único do artigo 100 do CTN, a ser aplicada nos termos da competência estatuída pela lei do processo administrativo fiscal (Decreto n. 70.235, de 1972) e estatuída na lei aduaneira (artigo 97 e 101 do DL 37/1966).

PENALIDADES NA REVISÃO ADUANEIRA DE MUITAS IMPORTAÇÕES. AFASTAMENTO. EXISTÊNCIA DE DEFINIÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO EM ATO DA ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA TRIBUTÁRIA.

É de se afastar a penalidade quando a classificação fiscal determinada a partir de revisão aduaneira confrontar a adotada pelo importador que seria idêntica à classificação definida em ato da administração para o mesmo produto. Esta é a inteligência do Código Aduaneiro, onde se encontra lei (artigo 97 e 101 do Decreto-lei n. 37, de 1966) que prevê o afastamento das penalidades quando o importador tiver adotado em suas importações entendimento ou definição de classificação firmada pela administração aduaneira ou tributária, mesmo que o importador não seja o destinatário dessa manifestação da administração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, dar parcial provimento ao recurso, nos seguintes termos: (a) preliminar de nulidade por cerceamento de defesa – negou-se provimento, por unanimidade; (b) preliminar de decadência – deu-se provimento para excluir as Declarações de Importação DIs registradas anteriormente a 08/11/2007, por unanimidade, nos termos do voto, sendo que o Conselheiro Robson José Bayerl acompanhou pelas conclusões; (c) inclusão do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS e COFINS – deu-se provimento, por unanimidade; (d) classificação fiscal – negou-se provimento, por unanimidade; (e) Revisão Aduaneira e a mudança de critério jurídico (aplicação do artigo 146 do CTN) – deu-se provimento parcial, por maioria, nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, que dava provimento às declarações de importação parametrizadas para o canal vermelho, e o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que dava provimento; (e) exclusão de penalidades e juros – deu-se provimento ao recurso, por unanimidade, nos termos do voto, e (f) suspensão do IPI no período posterior a março de 2009 – negou-se provimento ao recurso, por maioria, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Waltamir Barreiros e Elias Fernandes Eufrásio, que convertiam

em diligência para verificação do cumprimento dos requisitos. O Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco apresentará declaração de voto.

Robson José Bayerl - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barceiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Para apresentar o objeto deste processo, tomo a liberdade de reproduzir a síntese da lide constante do recurso voluntário:

II - BREVE SÍNTESE DA LIDE

- 2.1 Os Autos de Infração abrangem as importações de "*Painéis (display) de Cristal Uquido (LCD)*" realizadas pela Recorrente nos anos de 2007 a 2011.
- 2.2 Foi constituído crédito tributário referente ao Imposto de Importação, ao Imposto sobre Produtos Industrializados, ao PIS-Importação, à COFINS-Importação, multa por lançamento de ofício, multa regulamentar e juros de mora.
- 2.3 Entendeu a Fiscalização que haveria se verificado falta do recolhimento dos referidos tributos devidos na importação de painéis de LCD, em decorrência da utilização, pela Recorrente, na classificação dos produtos, da NCM 9013.80.10, quando, no entender da Fiscalização, deveria haver adotado a NCM 8517.70.99.
- 2.4 Como a alíquota do Imposto de Importação aplicável aos produtos classificados na NCM 9013.80.10 é 0%, a Recorrente não recolheu qualquer valor a título de Imposto de Importação em relação aos painéis de LCD no momento da importação. Além disso, calculou o IPI com base em uma alíquota de 5%.
- 2.5 Entendendo, a Fiscalização, no entanto, que os painéis de LCD deveriam ser classificados na NCM 8517.70.99, a que corresponde uma alíquota do Imposto de Importação de 8%, efetuou o lançamento do Imposto de Importação alegadamente devido quando da importação dos painéis de LCD. A Fiscalização efetuou também o lançamento de diferenças relativas ao IPI, seja em decorrência da cobrança do Imposto de Importação — que integra a base de cálculo do IPI —, seja em decorrência da utilização da alíquota de 10%, aplicável para produtos da NCM 8517.70.99. A Fiscalização efetuou, ainda, o lançamento da diferença

alegadamente devida a título de PIS-Importação e de COFINS-Importação, em decorrência do aumento do Imposto de Importação, do IPI e do ICMS supostamente devidos nas importações de painéis de LCD nas importações objeto do Auto de Infração. Os valores supostamente devidos a título de Imposto de Importação, IPI, PIS-Importação e COFINS-Importação foram acrescidos da multa por lançamento de ofício e de juros de mora.

2.6 Além disso, em decorrência da suposta classificação incorreta dos painéis de LCD, a Fiscalização aplicou à Recorrente a multa administrativa prevista no inciso I do artigo 84 da Medida Provisória nº 2.153-35/2001⁵.

2.7 A Recorrente apresentou Impugnação, requerendo fosse julgado integralmente insubsistente os Autos de Lançamento.

2.8 O r. Acórdão nº 16-46.686, proferido pela 24ª Turma da DRJ em São Paulo 1, por maioria, rejeitou a preliminar de decadência, e, por unanimidade, afastou as demais alegações da Recorrente, mantendo integralmente a exigência nos termos em que foi formulada.

A ementa do r. Acórdão recorrido está redigida nos seguintes termos

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 05/02/2007 a 26/12/2011

Displays de cristal líquido.

Aplica-se a NCM 8517.70.99 quando forem partes de aparelhos telefônicos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, em seu recurso voluntário, traz os seguintes argumentos e pedidos, em resumo:

- preliminar de nulidade do acórdão recorrido, por cerceamento de defesa pelo indeferimento da prova pericial.
- preliminar de decadência - os supostos créditos tributários relativos às Declarações de Importação registradas antes de 08 de novembro de 2007 haviam sido extintos pela prescrição;
- no mérito, a Recorrente classificou corretamente os painéis de LCD importados na NCM 9013.80.10
- a inexistência de qualquer valor devido a título de PIS-Importação e de COFINS-Importação: a impossibilidade de se incluir o II e o IPI na Base de Cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação : Existência de decisão do STF em Repercussão Geral.
- no presente caso, os lançamentos realizados pela Fiscalização em relação a fatos jurídicos passados, em consequência de desclassificação fiscal promovida após o desembaraço aduaneiro dos painéis de LCD, decorreram de verdadeira mudança de critério jurídico, de modo que os Autos de Infração não pode prevalecer.
- a exclusão dos juros de mora e das multas: A aplicação do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional
- a impossibilidade de aplicar-se a multa por Classificação Fiscal Equivocada nos casos em que a classificação fiscal foi determinada pela própria fiscalização aduaneira
- a impossibilidade de se cobrar valores relativos ao IPI no período posterior a Março de 2009: a suspensão do IPI instituída pela Lei nº 11.908, de 03 de março de 2009
- a impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Este processo chegou ao CARF e foi submetido a sessão quando o julgamento foi convertido em diligência para, consoante o Acórdão n. 3402-000.659:

Como pode ser verificado do inteiro teor do processado, trata-se de lançamento tributário decorrente de revisão aduaneira, de modo que trata-se de um procedimento que reporta-se a verificação da regularidade do lançamento tributário anterior, havido quando do despacho aduaneiro que culminou com a nacionalização da mercadoria, e que já foi objeto de um procedimento administrativo próprio, por ocasião do desembaraço aduaneiro. Em suas razões de defesa, tanto na impugnação quanto na peça recursal, o sujeito passivo afirma que efetivou inúmeras importações dos mesmos produtos importados e objetos de (re) classificação fiscal nestes autos, nas quais teria empregado a Classificação Fiscal na Posição NCM nº 9013.80.10, e que tais processos de importação e pertinentes Declarações de Importação - DI's, foram parametrizadas no "canal vermelho", inclusive juntando provas ilustrativas destas suas afirmações através de anexo à sua impugnação.

Afirmou ainda o sujeito passivo, que igualmente teria empregado, para o produto em questão e inclusive para DI's mencionadas na impugnação e que estariam contempladas nos lançamentos em análise, uma classificação "diversa" daquela da Posição NCM nº 9013.80.10, mas que lhe teria sido exigido que se lhas alterassem a classificação justamente para a Posição NCM nº 9013.80.10, inclusive aplicando-lhe multa por erro na classificação fiscal.

...

Para casos como o ora analisado, em que efetivamente se materializa a insuficiência de provas para o deslinde da análise do processado, o próprio regulamento do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235/72) prevê, no art. 29, o seguinte:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Assim sendo, entendo que o processo não se encontra suficientemente instruído e as provas existentes não foram ainda totalmente exauridas e analisadas sob o pálio do contraditório, não se encontrando, consequentemente, em condições de receber um julgamento justo, razão pela qual **voto por converter o julgamento em diligência**, para que a Autoridade Preparadora adote as seguintes providências:

- Relacionar todas as Declarações de Importação - DI's, que compõem o lançamento constante deste processo administrativo fiscal - PAF, de modo a adicionar colunas com a classificação adotada, a data do desembaraço aduaneiro e o canal de parametrização no qual cada referida DI foi desembaraçada (verde, amarelo, vermelho ou cinza);
- Esclarecer se em relação as DI's, objeto de revisão aduaneira neste PAF, alguma delas foi objeto de determinação administrativa, quando do processo de desembaraço aduaneiro, para alteração da classificação fiscal, com ou sem imposição de multa por erro de classificação fiscal, em caso positivo relacionando-as e indicando as respectivas classificações fiscais empregadas pelo sujeito passivo e pela Autoridade Aduaneira, assim como, as datas de desembaraço aduaneiro;
- Confeccionar "Relatório Conclusivo" da diligência, relativamente aos documentos relativos aos desembaraços aduaneiros, os canais de parametrização e eventuais erros de classificações fiscais quando dos desembaraços aduaneiros;

d) Após, seja intimando o contribuinte para que se manifeste sobre o "Relatório Conclusivo", querendo, em prazo não inferior a 30 (trinta) dias, após o que, com ou sem manifestação, sejam os autos remetidos a este Conselho para reinclusão em pauta para prosseguimento no julgamento.

Em atendimento à diligência, a autoridade de jurisdição juntou planilhas complementando as anteriores - que instruem o auto de infração - e indicando as declarações de importação cujo despacho aduaneiro se deu ou pelo canal verde, ou pelo canal amarelo, ou pelo canal vermelho, além das que teria havido exigência fiscal para alteração da classificação fiscal.

Intimado dessa Informação fiscal, o contribuinte retomou argumentos do seu recurso voluntário, e expôs seu entendimento de que a diligência concorreu para demonstrar a procedência de suas alegações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Preliminares:

Pedido de declaração de nulidade do Acórdão Recorrido: ALEGAÇÃO DE Cerceamento de Defesa pelo Indeferimento da Prova Pericial

A Recorrente afirma que requereu a realização de prova pericial, nos termos do inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72. Explicou que a prova pericial destinar-se-ia a demonstrar que os painéis de LCD importados pela Recorrente enquadram-se na descrição da Posição 9013, na medida em que: *a)* constituem "dispositivos de cristal líquido"; e *b)* não são destinados exclusivamente à fabricação de telefones celulares, podendo ser utilizados também na fabricação de outros produtos. E que esses elementos seriam essenciais para demonstrar o acerto da classificação fiscal adotada pela Recorrente e o equívoco do enquadramento pretendido pela Fiscalização. Tratar-se-ia, por isso, de prova essencial à defesa da Recorrente e ao correto deslinde da questão.

Entende que a negativa de produzir a prova pericial por parte dos Julgadores de 1º piso cerceou seu direito de defesa, razão por que pede a declaração de nulidade do acórdão recorrido.

A Delegacia de Julgamento, nos termos do artigo 18 do Decreto n. 70.235/1972 (com redação da Lei n. 8.748/1993), indeferiu o pedido de perícia por entender

que a documentação trazida pela contribuinte e pela autoridade fiscal seria suficiente para o deslinde do caso.

Tanto a fiscalização quanto a interessada não discordam do fato de que os produtos são dispositivos de cristal líquido - LCD. A lide se forma quando a fiscalização defende que os tais dispositivos são partes de telefones celulares e a interessada defende múltiplas aplicações para os equipamentos.

Em nenhum momento a interessada diz que os dispositivos não vão compor celulares mas sim que podem ser utilizados para outras finalidades, inclusive protestando por laudo pericial para que isso seja esclarecido.

Ocorre que a fiscalização, em diligência junto à interessada, conseguiu reunir documentação suficiente para definir, através dos "part number" de cada produto, separado pela SAMSUNG em uma pasta denominada "data sheet celular", sua utilização principal, que é como telas para telefones celulares.

...

Com base na documentação técnica trazida aos autos pela interessada, verificamos as expressões "designed for cellular phones", "display terminals for cellular phone", que significam projetadas para telefones celulares e telas para telefones celulares, além da descrição de todo o processo de acoplamento das telas aos celulares, inclusive com alto-falantes e imagens ilustrativas.

Em virtude de as mercadorias já estarem identificadas, indefiro o pedido de perícia por julgar prescindível para o deslinde do presente caso, conforme art. 18 do Decreto 70235/72, com a redação da Lei 8748/93:

Vejo que a contribuinte havia instruído sua impugnação com laudo técnico, cujo teor concorre para elucidar os pontos que pretendia tratar através da perícia. Ou seja, ela trouxe aos Julgadores elementos para fortalecer e demonstrar suas alegações. Além disso, a leitura de suas peças recursais demonstra o seu entendimento das acusações feitas e o seu exercício pleno de defesa e ao contraditório.

O indeferimento da instância de 1º piso se deu dentro das prescrições legais, sem ofender o direito da contribuinte ao contraditório, à defesa e ao devido processo legal, motivo por que proponho a este Colegiado não seja acolhida esta preliminar de nulidade.

Preliminar de Decadência

A decadência havia sido alegada pelo contribuinte em sua impugnação, e os julgadores de 1º piso concluíram que ela não poderia beneficiá-lo, pois: (1º) não houve antecipação de pagamento do tributo, e nessa condição (2º) deve prevalecer a regra do inciso I do artigo 173, ao invés da do § 4º do artigo 150, ambos do CTN, e o (3º) termo inicial do prazo decadencial, nessa regra, será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado. Eles firmaram:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 28/05/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmente em 27/05/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA
Impresso em 01/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

7

Tendo sido registradas as DI em 2007, a contagem do prazo decadencial teve início em 1/1/2008, encerrando-se em 1/1/2013. O lançamento, aperfeiçoado pela ciência do interessado, ocorreu em 8/11/2012. Rejeito a decadência.

Eles afastaram a regra do artigo 54 do Decreto-lei n. 37, de 1966, por definirem que esta, por ser de nível inferior ao CTN na hierarquia das leis, não poderia prevalecer.

sobre a alegação da recorrente de que houve antecipação de pagamento e a definição do termo inicial da decadência em caso de Declaração de Importação:

A recorrente primeiramente contesta afirmando que "houve, sim, recolhimento de tributos no momento do registro das Declarações de Importação, havendo o pagamento do IPI, do PIS-Importação e da COFINS-Importação, ainda que não no montante pretendido pela Fiscalização." E sendo assim, "não há como se pretender aplicar a disposição do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional ao presente caso, pela circunstância de não haver ocorrido o pagamento do Imposto de Importação."

Para demonstrar a base dessa sua proposição, a recorrente argumenta:

3.2.9 para que se aplique o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o não-pagamento deve decorrer da ausência de lançamento do tributo.

....

3.2.11 No presente caso, no entanto, o não-pagamento não decorre da ausência de lançamento do Imposto de Importação. A Recorrente efetuou o lançamento do Imposto de Importação, como bem evidenciam as Declarações de Importação.

3.2.13 Ocorre que o Imposto de Importação foi calculado à alíquota zero, de modo que não havia imposto a recolher.

3.2.14 Isso, no entanto, não significa que não houve lançamento. E, havendo o lançamento do tributo, ainda que calculado à alíquota zero — não redundando, em consequência, em tributo a recolher —, resta afastada a aplicação do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Ao percorrer as planilhas com as Declarações de Importação analisadas neste processo, vejo que não houve pagamento do Imposto de Importação. O contribuinte alega que houve lançamento do tributo à alíquota de zero por cento (0%); e que essa situação atende o requisito que define a regra do § 4º do art. 150 do CTN, qual seja, apesar do imposto de importação ter sido nulo (pela aplicação da alíquota zero), houve antecipação de pagamento. Somente se aplicaria a regra do inciso I do art. 173 do CTN se não tivesse havido lançamento.

Entendo que essa tese da contribuinte não pode prosperar. Ela está propondo uma interpretação que extrapola a clareza mediana do texto legal (artigo 150 do CTN), pois esse texto define que o contribuinte deve antecipar o pagamento, e esse pagamento, assim, extingue o crédito tributário sob condição resolutória. Não há pagamento de valor zero. A meu ver, é necessário que haja pagamento efetivo para que se tenha antecipação de pagamento. Para o Imposto de Importação, neste caso, penso que a decadência deve ser determinada pela regra do inciso I do art. 173 do CTN.

Entretanto, o mesmo não ocorre com os demais tributos (IPI, PIS Importação e COFINS Importação), onde, a meu ver, houve antecipação de pagamento, como pude verificar consultando as mesmas planilhas acima citada. Para cada um desses, creio que deve ser aplicada a regra do § 4º art. 150 do CTN.

Essa proposição está consoante o que dispõe o artigo 138 - caput e parágrafo único - do Decreto-lei n. 37, de 1966.

Esclareço minha visão de que a decadência deve ser analisada individualmente a cada tributo, afinal o lançamento e o auto de infração são sempre referentes a um único tributo, individualmente (art. 9º do Decreto n. 70.235, de 1972).

Por isso, apesar de termos vários tributos em uma mesma declaração de importação, entendo que a decadência deve ser decidida separadamente. E, além, disso, o pagamento de um determinado tributo não aproveita ao outro como antecipação de pagamento. Assim, por exemplo, apesar de haver antecipação de pagamento do PIS Importação, esse fato não constitui antecipação de pagamento para o Imposto de Importação.

Sobre a aplicação da regra contida artigo 54 do DL 37/1966:

Os Julgadores de 1º piso afastaram a regra do artigo 54 do DL 37/1966 por entenderem que ela não poderia prevalecer sobre o CTN, por ser de hierarquia inferior.

Decreto-lei n. 37, de 1966:

Art. 54 - A **apuração** da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e **da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração** de que trata o art.44 deste Decreto-Lei²⁴. (grifou-se)

A recorrente argumenta em sentido contrário: de que essas normas não são superiores uma com relação à outra; que a do Decreto-lei 37/1966 é posterior à do CTN e, portanto, se aplica ao caso o § 1º do art. 2º do Decreto-lei n. 4.657/1942; além disso, ela é norma mais específica que as do CTN.

Passemos a análise desse ponto. Entendo que a justificativa de que uma seria superior à outra e esse seria o único motivo para desconsiderar a do artigo 54 não pode ser acolhida. Explico-me. Precisamos ter em mente o fato de que as duas leis coexistem há décadas e foram recepcionadas e mantidas pelas Constituições Federais como efetivas e necessárias em **nosso ordenamento jurídico. Portanto, a** solução da eventual antinomia entre elas deve ser