



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

Processo nº 10314.720412/2011-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.066 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2013
Matéria CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente INCARD DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 05/01/2007

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. REFLEXOS NA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS IMPORTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. REVISÃO ADUANEIRA. MICROCONTROLADORES OU CIRCUITOS INTEGRADOS ELETRÔNICOS PARA USO EM CARTÕES INTELIGENTES (“SMART CARDS”).

A classificação fiscal adequada para os microcontroladores do tipo circuitos integrados eletrônicos monolíticos, contendo circuito processador, memórias e outros circuitos, montado ou encapsulado, é na Posição NCM 8542.31.90. Não se mostra adequada a classificação na Posição NCM 8523.52.00 (Cartões Inteligentes - “Smart Cards”), quando os microcontroladores prescindirem de etapas de fabricação para serem acabados, já que são com isso excluídos da definição de cartões inteligentes pela Nota 4, do Capítulo 85, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias - NESH.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Luiz Carlos Shimoyama, Silvia de Brito Oliveira, João Carlos Cassuli Junior e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em 01/07/2011, a título de Imposto de Importação II e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, PIS - Importação e COFINS - Importação, no valor total de R\$12.129.301,65 (doze milhões, cento e vinte e nove mil, trezentos e um reais e sessenta e cinco centavos).

A descrição dos fatos que motivaram o lançamento e a fiscalização que antecedeu a autuação merece ser reproduzida, por muito bem sintetizada pela DRJ ora recorrida (DRJ/SP2):

“Mediante a abertura do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08155002011002301, foi iniciado procedimento de diligência, em 23/03/11, com o objetivo de coletar mais informações para a revisão aduaneira. Em 10/05/11, o MPF Diligência foi convertido no MPF Fiscalização nº 08155002011004401.

A presente ação fiscal foi motivada por seleção do Serviço de Pesquisa e Seleção Aduaneira – Sepel da Inspeção da Receita Federal de São Paulo após o recebimento de informação da Alfândega de Guarulhos relatando que, no curso do despacho da Declaração de Importação 10/01920459 foi solicitado, em 24/02/2010, laudo técnico para dirimir dúvidas quanto à natureza das mercadorias constantes da adição 002, uma vez que as mercadorias declaradas como dispositivos de armazenamento já possuíam, de fato, características de smart cards (Solicitação de Assistência Técnica Oficial ALF/GRU nº 062/10).

Corroborando as suspeitas da fiscalização, o resultado da assistência técnica realizada por perito credenciado na Receita Federal do Brasil atestou que as mercadorias importadas são “cartões inteligentes desenvolvidos e projetados especificamente para utilização em tecnologias celulares GSM e CDMA, já apresentando as funções e características essenciais para serem identificados como tal”.

Diante disso, a fiscalização entendeu que as mercadorias em análise deveriam ser classificadas na NCM 8523.52.00 (cartões inteligentes – “smart cards”) por ser mais específica que a NCM 8542.31.90.

A mudança na NCM acarreta consequências tributárias. Enquanto a NCM 8542.31.90 estabelece as alíquotas de 0% (zero) para o Imposto de Importação e de 2% (dois por cento) para o Imposto sobre Produtos Industrializados, a NCM 8523.52.00 é mais gravosa, indicando as alíquotas de 6% (seis por cento) e 5% (cinco por cento) para o II e o IPI, respectivamente. As alíquotas ad valorem das Contribuições para a Seguridade Social (PIS/PASEP e COFINS) não são afetadas, porém há diferença entre o valor devido e o recolhido pelo importador, pois o II e o IPI fazem parte da base de cálculo do ICMS, que, por sua vez, integra a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.

Constatou-se ainda que o importador INCARD DO BRASIL vem classificando corretamente os smart cards na NCM 8523.52.00, sobretudo quando registra DI na Alfândega de Guarulhos, contudo continua classificando incorretamente as mercadorias quando realiza despachos em Sorocaba e na Inspeção de São Paulo.

Analizando-se as importações realizadas pela INCARD nos últimos 5 (cinco) anos, verifica-se que a primeira importação envolvendo microcontroladores e smart cards foi registrada em 05/01/2007. De lá pra cá, a Incard utilizou

diferentes termos para se referir às mercadorias enquadradas nas NCM 8542.31.90 e 8523.52.00.

Para tanto, o importador se valeu das seguintes descrições: "microcontroladores para uso em telefonia celular", "módulos microprocessados para fabricação de cartões inteligentes do tipo smart card, próprio e exclusivo para utilização em telefonia celular", "circuito integrado eletrônico monolítico com função de microcontrolador", "circuito integrado eletrônico monolítico com função de microcontrolador, especificamente desenvolvido para fabricação de cartões plásticos".

Conforme a Resolução Camex nº 43/2006, atualizada até a Resolução Camex nº 47/2010, o capítulo 85 da Tarifa Externa Comum (TEC), do qual fazem parte as duas NCM citadas, refere-se a "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".

Analisando a NCM 8542.31.90, veremos que a posição 8542 designa os "circuitos integrados eletrônicos". A NCM completa (8542.31.90) representa "outros processadores e controladores, mesmo combinados com memórias, conversores, circuitos lógicos, amplificadores, circuitos temporizadores e de sincronização, ou outros circuitos". Já a posição 8523 é referente a "discos, fitas, dispositivos de armazenamento não volátil de dados à base de semicondutores, cartões inteligentes (smart cards) e outros suportes para gravação de som ou para gravações semelhantes, mesmo gravados, incluídos as matrizes e moldes galvânicos para fabricação de discos, exceto os produtos do capítulo 37".

Como o objetivo da fiscalização foi verificar se a INCARD havia importado "Smart Cards" utilizando a NCM 8542.31.90 em vez da NCM 8523.52.00, foram tomadas algumas providências. Primeiro, foram selecionadas as Declarações de Importação nas quais a empresa utilizou a NCM 8543.31.90. O Extrator DW forneceu uma lista de mais de 300 (trezentas) Adições, registradas entre fevereiro de 2007 e março de 2011. Essas Adições foram analisadas uma a uma e divididas em grupos conforme a descrição do produto dada pela empresa quando registrou a respectiva Declaração de Importação. De acordo com as características descritas, foram realizadas pesquisas mais aprofundadas, verificando as amostras e informações fornecidas pela empresa durante a fiscalização e os catálogos dos fabricantes. As mercadorias classificadas pela empresa na NCM 8542.31.90 também foram comparadas com as mercadorias que a INCARD classificou na NCM 8523.52.00. Cabe dizer que na maior parte das Declarações de Importação a empresa omitiu o número do modelo utilizado pelo fabricante dificultando o trabalho da fiscalização."

A autuação restou ainda lavrada com a imposição de multa de 75% pela falta de pagamento, falta de declaração ou declaração inexata relativa às diferenças apuradas e multa proporcional ao valor aduaneiro (1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente).

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento em 08/07/2011, conforme AR de fl. 1963 (numeração eletrônica) o contribuinte protocolou sua Impugnação Administrativa de fls. 2013 a 2036 (numeração eletrônica) em 05/08/2011, alegando em resumo que:

- A classificação correta da NCM dos produtos discutidos no processos é a de nº 8542.31.90 – Outros;

- Os elementos que compõem os microcontroladores por ela importados são únicos e destinam-se à utilização e transformação dos mesmos em "smart card", não compondo o produto final em si;

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

Autenticado digitalmente em 27/06/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/0

7/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 27/06/2013 por JOAO CARLOS CASSUL

I JUNIOR

Impresso em 16/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- É nulo o auto de infração pela caracterização de *bis in idem* pois que há a existência de mais de uma autuação aplicando a mesma penalidade sobre o mesmo período e mesmos fatos, sendo que a Declaração de Importação objeto desta autuação já foi objeto de lançamento em 29/09/2010, qual seja a de nº 10/1260125-2;

- Foi violado o art. 146 do CTN, tendo havido modificação dos critérios jurídicos adotados pela Autoridade Administrativa com relação à importação dos mesmos produtos ora reclassificados, sendo ainda, inaplicável a reclassificação;

- Há somente uma posição de classificação que possa ser considerada para a mercadoria por ele importada, sendo esta a que o contribuinte utiliza;

A impugnante pede ao fim a procedência da defesa apresentada, ou sucessivamente, o desconto dos valores já exigidos na autuação nº 0817700/00295/10, vez que têm como objeto a mesma declaração de importação ora fiscalizada.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP) (DRJ/SP2), houve por bem em considerar improcedente a Impugnação do contribuinte, proferido Acórdão nº. 17-056.876, ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 05/01/2007

Importação dos Microcontroladores ST21Y144, S3CI9E0X01 e S3CC9AW com classificação fiscal no Código NCM 8542.31.90 atribuído pelo importador. Fiscalização entendeu como correta a classificação fiscal no código NCM 8523.52.00.

As etapas de produção descritas pelo importador em nada alteram as características essenciais do produto.

Por força das Regras 2 e 3 das Regras Gerais do Sistema Harmonizado combinadas com a nota 8 do capítulo 85 das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado NESH assiste razão à fiscalização em promover a classificação fiscal dos componentes importados no código NCM 8523.52.00.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Em apertada síntese a DRJ acima entendeu como correta a classificação apontada na fiscalização, pois que a posição NCM 8523.52.00 prevalece sobre a NCM 8542.31.90, sendo mais específica, além de destacar que as etapas de “transformação” dos componentes importados nos ditos “smart cards” não alterariam as características essenciais e natureza do produto, referindo-se apenas à etapas de acoplagem dos mesmos.

Entendeu ainda que os critérios jurídicos para análise da importação deste produto não foram modificados, sendo a autuação decorrente tão somente de verificação de erro de fato atribuído ao importador, que elegeu uma classificação fiscal indevida.

Por fim, quanto ao *bis in idem* alegado pelo contribuinte, também a DRJ entendeu não assistir razão ao contribuinte, pois que na autuação em comento a DI de nº 10/1260125-2 diz respeito apenas à aplicação de multa proporcional ao valor aduaneiro.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado da Decisão da DRJ/SP2 por meio de AR em 07/02/2012 (Fls. 2387 – numeração eletrônica), o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário juntado em 28/02/2012, repisando os argumentos trazidos em sua Impugnação, que por brevidade deixa-se de novamente reproduzir.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, numerado eletronicamente até a folha 2435 (dois mil, quatrocentos e trinta e cinco), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso é tempestivo, atendendo os pressupostos de admissibilidade, devendo-se dele, portando, tomar conhecimento.

A análise acurada dos autos dá conta de que a questão central da controvérsia reside em aquilatar se a Classificação Fiscal adequada para os Microcontroladores ST21Y144, S3CI9E0X01 e S3CC9AW importados pelo sujeito passivo por meio das DI's listadas nos Autos de Infração, no período de 2007 a 2011, sendo que o sujeito passivo vinha classificando-os na Posição NCM 8542.31.90 (Circuito Integrado Eletrônico), enquanto que a Autoridade Fiscal atribuiu a Posição NCM 8523.52.00 (Cartões Inteligentes – “Smart Cards”).

Sustenta a Recorrente que os Microcontroladores são circuitos integrados eletrônicos, e, portanto, diversos do produtos “Smart Card”, que são suportes ou mídias que por sua vez são uma das aplicabilidades dos Microcontroladores, nos quais estes podem ser acoplados, juntando Laudo Técnico visando comprovar suas alegações, assim como afirmando que o fato de importar, por diversas vezes numa mesma DI, tanto Microcontroladores quanto Smart Cards, destas vezes classificando estes últimos na posição desejada pela Autoridade Fiscal (NCM 8523.52.00), demonstra que se tratam de produtos diversos. Afirmar ainda que os Microcontroladores por si só não são “Cartões Inteligentes”, prescindindo de processo industrial dotado de diversas etapas, até que sejam habilitados para que, técnica e efetivamente, possam vir a ser compreendidos como “Smart Cards”. Entende os “Smart Cards” como sendo meros suportes ou mídias, “receptáculos” dos Microcontroladores, mas estes sem aquelas mídias, têm aplicabilidade própria, não necessariamente exclusiva para “Smart Cards”.

Por sua vez, a Decisão Recorrida, proferida pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO-I, fundamenta-se nas seguintes premissas:

- a. Segundo Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH, referente ao item 85, item 8, *“a posição 85.42, adotada pela INCARD, não tem prioridade sobre a posição 85.23, indicada pela fiscalização”*;
- b. Segundo as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, se um artigo mesmo incompleto ou inacabado no estado em que se encontre, apresentar as **características essenciais** do artigo completo ou acabado, abrangerá essa posição. Ou seja, por considerar que os Microcontroladores já reúnem as características dos Cartões Inteligentes, mesmo sem passar pelas etapas do processo (acoplagem, “plugin”, personalização, etiquetagem, embalagem, conferência e transporte), entende que a classificação deve ser a do produto acabado, por reunir as características essenciais deste;
- c. Diante de duas posições aparentemente possíveis, deve prevalecer aquela posição mais específica, entendendo que a Posição NCM 85.23.52.00

(Cartões Inteligentes) é mais específica que a Posição NCM 8542.31.90 (Circuito Integrado Eletrônico).

Resumindo as premissas acima, colhe-se da decisão recorrida que a mesma pautou suas conclusões por entender que “(...), os componentes importados, ainda que destacados dos cartões tipo SIM, já possuem a condição de Cartões Inteligentes ‘Smart Cards’ por força das Regras 2 e 3 das Regras Gerais do Sistema Harmonizado combinadas com a nota 8 do capítulo 85 das NESH, já que a posição assinalada vem abranger o artigo ainda que incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, suas características essenciais.” (fls. 2339, ne)

A solução da controvérsia passa, portanto e necessariamente, pela verificação do produto em si, a partir do que se deve avaliar também as premissas adotadas pela decisão recorrida, em cotejo com tudo o que dos autos consta, como passo a proceder.

Inicialmente, cumpre transcrever, para melhor visualização, inclusive comparativa, as Classificações controvertidas:

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.	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.
Sub-Posição 8523: Discos, fitas, dispositivos de armazenamento não-volátil de dados à base de semicondutores, “cartões inteligentes” (“smart cards”) e outros suportes para gravação de som ou para gravações semelhantes, mesmo gravados, incluídos as matrizes e moldes galvânicos para fabricação de discos, exceto os produtos do Capítulo 37.	Sub-Posição 8542: Circuitos integrados eletrônicos
Posição Final 8523.52.00: Cartões inteligentes (“smart cards”)	Posição Final 8542.31.90: 8542.3 - Circuitos integrados eletrônicos: 8542.31 - Processadores e controladores, mesmo combinados com memórias, conversores, circuitos lógicos, amplificadores, circuitos temporizadores e de sincronização, ou outros circuitos 8542.31.10 - Não montados (Ex 01 - Obtidos por tecnologia bipolar) 8542.31.20 - Montados, próprios para montagem em superfície (SMD - “Surface Mounted Device”) 8542.31.90 - Outros

Por sua vez, especificamente no que diz respeito ao Capítulo 85, mostra-se relevante o critério interpretativo emanado das Notas abaixo transcritas:

“4.- Na acepção da **posição 85.23:**

a) ...;

b) **entende-se por cartões inteligentes (“smart cards”) os cartões que comportem, embebidos na massa, um ou mais circuitos integrados eletrônicos (um microprocessador,**

uma memória de acesso aleatório (RAM) ou uma memória somente de leitura (ROM)), em forma de chips. Estes cartões podem apresentar-se munidos de contatos, de uma tarja (pista) magnética ou de uma antena embebida, mas não contêm outros elementos de circuito ativos ou passivos.

(...)

8.- Na aceção das posições 85.41 e 85.42 consideram-se:

a) Diodos, transistores e dispositivos semicondutores semelhantes, os dispositivos semicondutores cujo funcionamento se baseia na variação da resistividade sob a influência de um campo elétrico;

b) Circuitos integrados:

1º os circuitos integrados monolíticos em que os elementos do circuito (diodos, transistores, resistências, condensadores, indutâncias, etc.) são criados essencialmente na massa e à superfície de um material semicondutor (por exemplo, silício impurificado (“dopé”), arsenieto de gálio, silício-germânio, fosfeto de índio), formando um todo indissociável;

(...)

Para fins de classificação dos artefatos definidos na presente Nota, as posições 85.41 e 85.42 têm prioridade sobre qualquer outra posição da Nomenclatura, exceto a posição 85.23, suscetível de os incluir devido, em especial, à sua função.” (destaquei)

Pela leitura que se faz da Nota 4, acima, que é específica em definir o que vem a ser Cartão Inteligente (“Smart Card”), resta claro que este produto, na linha dos artigos constantes da Posição 8523, consiste em mídia sobre a qual será acoplado os microprocessadores, os quais “...podem apresentar-se munidos de contatos, de uma tarja (pista) magnética ou de uma antena embebida, mas não contêm outros elementos de circuito ativos ou passivos”.

É certo também que a Nota 8, igualmente transcrita, é expressa em determinar que a Posição 8542 não prevalecerá à Posição 8523, já que esta última poderá incluir àquela *devido à função que exercer*. Assim, deve-se aquilatar quando que a Posição 8523 prevalecerá sobre a Posição 8542 (Nota 8), bem como, se é necessário para que essa prevalência ocorra, que o artigo preencha a definição do que venha a ser “Smart Card”, ou seja, que o artigo esteja embebido em massa e não contenha elementos de circuitos ativos e passivos (Nota 4).

Nesse sentido, tenho que essa prevalência apenas se dará na hipótese de não haver uma classificação fiscal específica para o artigo, ou então, para a hipótese em que for possível se atribuir a um mesmo artigo duas ou mais classificações. Nessa hipótese, prevalecerá a Posição NCM 8523 sobre a NCM 8542. Havendo, no entanto, uma posição definida ou uma única classificação possível para o produto, de pronto se deve descartar a hipótese da “regra da prevalência”, prevista na Nota 8.

E segundo colho do estudo do produto, a partir dos elementos constantes dos autos (Laudos Técnicos, especialmente), a resposta quanto à correta classificação fiscal é fornecida pela funcionalidade que os Microcontroladores, considerados individualmente, exercem, os quais podem ser aplicados em outras espécies de mídias, que não apenas e **unicamente para fabricação de “Smart Cards”, da telefonia celular, conforme se extrai do**

Laudo de Avaliação trazido pela Impugnante às fls. 2242 – numeração eletrônica, pois que podem ser aplicados, como dito acima, para controle de máquinas diversas, como esteiras transportadoras, sistemas de segurança etc.

Assim, se é acertada a premissa de que de fato a Posição 8523 prevalecer sobre a Posição 8542, é apenas quando não houver posição específica, bem como, especialmente, quando o artigo em questão puder exercer a funcionalidade contida no “Smart Card”, no sentido do artigo referido ser munido de contatos, ou de tarja (pista) magnética ou de antena embebida. É dizer, se um artigo for munido de contatos para receber a acoplagem posterior de circuitos microprocessadores, ou então, ser munido de antena ou de tarja, e estiver classificado na Posição 8542, deverá ser modificada sua classificação para a Posição NCM 8523. Porém, em sentido inverso, quando o artigo for dotado de circuitos ativos ou passivos, não será um “Smart Card”, por expressa exclusão da Nota 4 ao Capítulo 85, e, conseqüentemente, não há como prevalecer a Nota 8 ao mesmo Capítulo.

Por esta razão, embora a DRJ tenha entendido que a posição “8523” prevalece sobre a “8542”, no que estava certa, no caso em particular, analisando o produto e considerando que a Nota 4 expressamente afasta da definição do que seja Cartão Inteligente aqueles artigos que possuam “circuitos ativos ou passivos”, tenho que a conclusão atingida não é aplicável ao caso em concreto em si.

Partindo para a premissa “c” - do voto da DRJ, sintetizada neste voto (e deixando a premissa “b”, por pertinência para o momento seguinte), tenho que a norma da classificação pela Posição mais específica, até por consequência do que restou abordado até aqui, igualmente foi atendida pelo sujeito passivo, pois que a Nota 4, ao afastar do conceito do que venha a ser “Smart Card” os artigos dotados de “circuitos ativos ou passivos”, para contemplar apenas aqueles que tenham contatos, antenas ou tarjas (faixas), como receptáculos de microprocessadores e microcontroladores, deixa claro que a classificação deve ser a que mais se coadune com o produto em questão.

Nesse sentido, no cotejo entre as Notas 4 e 8, do Capítulo 85, entendo que no caso em concreto deverá prevalecer a Nota 8, alínea b, item 1º, que reproduzo, pois que mais específica ao produto em questão:

“8.- Na aceção das posições 85.41 e 85.42 consideram-se:

(...)

Circuitos integrados:

1º) os circuitos integrados monolíticos em que os elementos do circuito (diodos, transístores, resistências, condensadores, indutâncias, etc.) são criados essencialmente na massa e à superfície de um material semicondutor (por exemplo, silício impurificado (“dopé”), arsenieto de gálio, silício-germânio, fosfeto de índio), formando um todo indissociável.”

Havendo posição específica na qual deva ser enquadrado o artigo, não vejo como aplicar a regra da posição mais específica, pois que aquela que está sendo apontada como sendo a mais adequada, está sendo excluída pela Nota 4, do Capítulo 85, da NESH.

Entendo, portanto, que essa premissa “c”, segundo acima elencado, é perfeitamente correta em termos de Normas de Interpretação, mas no caso, mesmo que a Posição 8523 devesse prevalecer em face da Posição 8542, seria somente para o caso de o artigo em questão pudesse realizar as funcionalidades próprias do Cartão Inteligente, sem

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

Autenticado digitalmente em 27/06/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/0

7/2013 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 27/06/2013 por JOAO CARLOS CASSUL

I JUNIOR

Impresso em 16/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

outras providências quaisquer, enquadrando-se no seu conceito legal, o que pelo que da Nota 4 consta expressamente, não se mostra ser o caso.

Assim, não vejo seja o caso de haver possibilidade de duas Posições possíveis para o mesmo artigo, a exigir a aplicabilidade da regra do produto “mais específico”, e, mesmo que assim o seja, tenho minha convicção no sentido de que a Posição 8542 é mais específica que a Posição 8523.52.00, pelo fato da Nota 4 excluir os artigos dotados de “circuitos ativos ou passivos” do conceito de Cartões Inteligentes, de modo que os microcontroladores por si só não têm “um todo indissociável” que reunisse em um só produto todas as funcionalidade essenciais dos “Smart Cards”, como passa a abordar, à quisa da verificação da premissa “b”.

Finalmente, com relação à premissa “b” da decisão recorrida, que considerou que os Microcontroladores já reúnem as características dos Cartões Inteligentes mesmo inacabados ou incompletos, por reunir as suas características essenciais, e que, por tal motivo, devem ser classificados na Posição dos produtos como se acabados ou completos fossem, passo a tecer algumas considerações.

A questão relevante diz respeito em aquilatar se as etapas pelas quais os Microcontroladores são submetidos para se converterem em “Smart Cards” (ou outro produto no qual suas funcionalidades são exigidas), permitem concluir que esses Microcontroladores já ostentam, isoladamente, antes de tais etapas, os elementos essenciais do produto acabado ou completo, para que receba a classificação fiscal deste artigo final.

Colhe-se da decisão da DRJ as etapas do processo fabril pelas quais passam os Microcontroladores:

“O módulo passa pelo processo de laminação (aplicação de fita termo-sensível);

Após esta etapa, o módulo segue para o processo de milling and embedding (processo onde a superfície do cartão plástico é “escavada” e o chip é inserido automaticamente (sem contato manual). Neste instante, o chip é aquecido à uma temperatura média de 150 graus o que provoca a ativação do adesivo “termo-sensível” gerando a fusão entre “módulo” e cartão plástico;

Cartão segue para etapa de “PLUGIN” (processo de corte que define o formato do “chip” para que o mesmo possa ser “encaixado” no aparelho celular) ocorrem também alguns cortes especiais de acordo com a necessidade e exigência das operadoras.

O cartão segue então para etapa de personalização (nesta etapa o “chip” passa a ser gravado com todas as informações “perfil elétrico” + INPUT file da operadora e passa ainda pela etapa de testes de funcionalidade, também é feita a personalização “gráfica” do cartão processo este que marca com laser o verso do cartão com informações de “PIN” ; “PUK” e “ICCID” código de barra).

O cartão segue então para o processo de aplicação de uma etiqueta especial (scratch label) para cobrir os códigos de segurança do cartão (PIN e PUK).

Ao final da aplicação do “label” o cartão segue para etapa de embalagem que consiste de um processo de “matching” onde o cartão é inserido em uma embalagem (blister; envelope papel; embalagem plástica BOPP) e durante esta atividade temos um SW para garantir que o cartão seja colocado na embalagem correspondente através da conferência da identidade do cartão x identidade da embalagem (“processo de matching”) ao final do matching os cartões são inseridos em caixas “berço”; “Box” e de transporte que por sua vez são

paletizadas e ou ensacadas e entregues aos CDL's de acordo com a região de cada um deles (região é definida no início do processo ao recebermos o arquivo "INPUT file" do cliente).

Somente após todo esse procedimento, é que os controladores são programados de acordo com as solicitações dos clientes e estarão prontos para o uso."

Embora, aparentemente, as etapas de "PLUGIN" (Corte segundo especificações do encomendante), de aplicação de etiquetas especiais (para cobrir os códigos de segurança do cartão), embalagem, conferência e transportes especializados conforme o caso), efetivamente em nada alteram as características essenciais do artigo final, tenho que a etapa de *milling and embedding*, na qual há a acoplagem à uma temperatura determinada (150° C), gerando a ativação do adesivo "termo-sensível" e gerando a fusão entre o "módulo" e cartão plástico [01]; e, também, a etapa de personalização, na qual o "chip" passa a ser gravado com todas as informações da operadora e submete-se a etapa de testes de funcionalidade, com a personalização "gráfica" do cartão etc. [02]; são efetivamente "transformadoras" dos Microcontroladores, alterando significativamente o estado do artigo antes e depois de a elas submeterem-se.

Assim, antes de tais etapas, os Microcontroladores, segundo minha convicção, não reúnem isoladamente as características essenciais do artigo completo ou acabado. Sem tais etapas, não se poderia extrair daqueles artigos as mesmas funcionalidades do artigo acabado ou completo, sendo elas determinantes para inserirem as características essenciais que o artigo adquirirá ao final, para que seja, aí sim, considerado completo ou acabado.

Por tal razão, entendo que a premissa adotada pela decisão recorrida, igualmente é válida, mas para parte das etapas do processo produtivo pelo qual são submetidos os Microcontroladores, mas não pode ser aplicada para todas as etapas, pois que antes destas duas etapas, tenho que as características essenciais ainda não estão reunidas no artigo inacabado ou incompleto, que seriam os Microcontroladores. Tais etapas que efetivamente agregarão tais atributos, tornando, aí sim, completos e acabados, e, com isso, serão convertidos em "Smart Cards".

Cabe aqui, finalmente, mais um reporte à Nota 8, ao Capítulo 85 da NESH, no sentido de que a Posição 8523, no caso em concreto não poderá prevalecer sobre a Posição 8542, pois que sem tais etapas de industrialização, as *funções* para as quais o Smart Cards foram concebidos, não estão ainda reunidas nos Microcontroladores da Posição NCM 8542. E a prevalência apenas ocorrerá se os artigos puderem ter, ambos, as mesmas funções, o que não ocorre sem que os Microcontroladores submetam-se aos processos acima descritos.

Nesta linha de entendimento, cumpre citar as Soluções de Consulta nº 127, de 09 de setembro de 2010, a qual, muito embora não tenha sido emitida para o contribuinte em si (pois que se assim fosse a questão teria outro enfoque), vem em reforço ao entendimento aqui declinado:

"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 127 DE 09 DE SETEMBRO DE 2010

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Código TEC: 8542.31.90 Mercadoria: Circuito integrado eletrônico monolítico, contendo circuito processador, memórias e outros circuitos, montado (isto é, encapsulado no seu invólucro de plástico e provido de suas conexões elétricas com aparência de um circuito impresso), do tipo utilizado em cartão inteligente, apresentado numa tira com duas fileiras contendo milhares de circuitos e acondicionada em carretel, comercialmente denominado de Chip para Cartão Inteligente'."

Processo nº 10314.720412/2011-41
Acórdão n.º **3402-002.066**

S3-C4T2
Fl. 1.340

Consequentemente, tenho que a classificação adequada para os Microcontroladores em análise é aquela mais específica e que se coaduna com o produto em questão, qual seja, na Posição NCM 8542.31.90.

Por fim, cumpre frisar que prejudicada a análise do pedido sucessivo para desconto dos valores já exigidos na autuação nº 0817700/00295/10.

Ante todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator