



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

Processo nº 10921.000417/2006-38
Recurso nº 500.527 Voluntário
Acórdão nº 3202-00.317 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de julho de 2011
Matéria II/IPI/PIS/COFINS - CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente CIANET INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 21/09/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. PRESENÇA DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA A LAVRATURA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento decorrente de classificação de mercadorias pode ter como base os elementos de convicção proporcionados pela interpretação das regras do Sistema Harmonizado, quando o Fisco tiver elementos suficientes para apontar a classificação que entender correta.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KITS DE COMPONENTES ELETRÔNICOS E PEÇAS IMPORTADOS NA MODALIDADE CKD.

Apurado que os *kits* de componentes eletrônicos e peças importadas são completos e exclusivos para as quantidades de artigos a serem montados, tendo sido importados na modalidade CKD (completamente desmontados), sem que se verifique a ocorrência de trabalho adicional para complementar sua condição de produto acabado, estes componentes eletrônicos e peças devem ser classificados em seu conjunto, como produto completo ou acabado, como estabelece a RGI 2, “a”, do Sistema Harmonizado.

MULTA DE OFÍCIO POR DECLARAÇÃO INEXATA

A aplicação da multa tem como motivação a declaração inexata, quando decorrer o pagamento a menor dos tributos. A alegação de boa-fé não exime o contribuinte da imposição da multa de ofício, tendo em vista as normas objetivas expressas no art. 94 e § 2º, do Decreto-Lei nº 37/1966.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

José Luiz Novo Rossari – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilberto de Castro Moreira Junior, Mara Cristina Sifuentes e Wilson Sampaio Sahade Filho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC que manteve o lançamento efetuado pela Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de São Francisco do Sul/SC, de exigência de Imposto de Importação, IPI, PIS e Cofins, acrescidos de multas e de juros moratórios, incidentes no despacho aduaneiro promovido pela Declaração de Importação nº 05/1017222-3, registrada em 21/9/2005. O lançamento teve como motivo o fato de a fiscalização ter entendido que a contribuinte classificou incorretamente os *kits* de componentes eletrônicos e peças afins em suas NCM específicas, quando deveria tê-los classificado como produtos acabados, nos códigos 8473.30.49 (placas de rede), 8471.80.14 (hubs ethernet), 8517.50.10 (placas de fax modem) e 8517.30.62 (modems ADSL).

Como histórico inicial dos fatos, transcrevo e adoto o relatório constante do Acórdão proferido pelo órgão julgador de primeira instância administrativa, *verbis*:

“Trata o presente processo dos Autos de Infração de fls. 01 a 18 por meio dos quais são feitas as seguintes exigências:

fls. 01 a 06

1 - **R\$ 39.147,49** (trinta e nove mil, cento e quarenta e sete reais e quarenta e nove centavos) a título de **Imposto de Importação**.

2 - **R\$ 29.360,62** (vinte e nove mil, trezentos e sessenta reais e sessenta e dois centavos) a título de **Multa de Ofício** de 75%.

3 - **R\$ 3.208,50** (três mil, duzentos e oito reais e cinquenta centavos) a título de **Multa Regulamentar** de que trata o art. 84, I da MP nº 2.158-35/2001.

fls. 07 a 10

4 - **R\$ 34.588,65** (trinta e quatro mil, quinhentos e oitenta e oito reais e sessenta e cinco centavos) de **Imposto sobre Produtos Industrializados**.

fls. 15 a 18

5 - **R\$ 274,63** (duzentos e setenta e quatro reais e sessenta e três centavos) a título de **Pis – Importação**.

6 - **R\$ 205,97** (duzentos e cinco reais e noventa e sete centavos) a título de **Multa de Ofício** de 75%.

fls. 11 a 14

7 - **R\$ 1.264,91** (um mil, duzentos e sessenta e quatro reais e noventa e um centavos) a título de **Cofins – Importação**.

8 – **R\$ 948,68** (novecentos e quarenta e oito reais e sessenta e oito centavos) a título de **Multa de Ofício** de 75%.

Os juros de mora lançados foram calculados até 28/07/2006.

A autoridade autuante assim descreveu os fatos, fls. 20 a 28, em síntese:

- Que o importador, por meio da DI nº 05/1017222-3, registrada em 21/09/2005, submeteu a despacho diversas peças, classificando-as em sua NCM específica.
- Que instruem o despacho as faturas KM-050714-1CKD1; KM-050714-2CKD1; KM-050714-3CKD1 e KM-050714-4CKD1, todas de 13/07/2005.
- Que as quatro faturas têm a terminação CKD, sendo que CKD é a abreviação de “Complete Knocked Down”, que quer dizer que se trata de kit completo para a montagem de determinado produto.
- Que na primeira linha da coluna “Description of Goods” (Descrição das Mercadorias) de cada fatura está especificado o produto que será montado.

Nº da Fatura Produto

KM-050714-1CKD1 8139D Realtek Lan Card

KM-050714-2CKD1 8309 Realtek 8 port hub

KM-050714-3CKD1 LP-420Agere PCI Fax Modem

KM-050714-4CKD1 4Ports ADSL Modem Router AL2014P

- Que o importador apresentou declaração de que se trata de importação de “todas as peças necessárias e exclusivas a produção de 10 mil placas de rede modelo CPR 8139D; 10 mil placas de Fax/Modem modelo CLP420; 3 mil HUBs Ethernet modelo CSH8039SB e 1 mil modems ADSL modelo CLP2014P, exceto embalagens”.
- Que, de acordo com a RGI 2a do Sistema Harmonizado, as mercadorias devem ser classificadas como artigo completo ou acabado, da seguinte maneira:
 1. NCM 8473.30.49 – 10 mil kits para montagem de placa de rede Ethernet, modelo “8139D Realtek Lan Card” com peças sobressalentes prevendo perdas no processo de montagem;
 2. NCM 8471.80.14 – 3 mil kits para montagem de HUB, modelo “8309D Realtek 8 Port HUB” com peças sobressalentes prevendo perdas no processo de montagem;
 3. NCM 8517.50.10 – 10 mil kits para montagem de placa de Fax/Modem “LP-420 Agere PCI Fax Modem” com peças sobressalentes prevendo perdas no processo de montagem;
 4. NCM 8517.30.62 – 1 mil kits para montagem de modem roteador, modelo “4 Ports ADSL Modem Router AL2014P” com peças sobressalentes prevendo perdas no processo de montagem.

Cientificada a autuada apresentou a impugnação de fls. 93 a 129; 213 a 245; 284 a 320 e 349 a 385, alegando, em síntese:

- Requer, em preliminar, a nulidade do auto de infração por descumprimento do art. 196 do Código Tributário Nacional e dos artigos 7º, §2º e 8º do Decreto nº 70.235/1972 em razão da ausência de ato formal cientificando do início da ação fiscal.
- Descreve, às fls. 107 a 113, os processos de desenvolvimento e indústrias dos produtos objeto da presente exigência.
- Que somente após todas as fases de desenvolvimento, manufatura e testes que os produtos poderão ser caracterizados como “produto da indústria de transformação” e serem enquadrados na correspondente NCM de produto acabado, apresentando condições de funcionamento correlato com as suas especificações.
- Que o auto de infração foi baseado em uma suposição (de que as peças importadas seriam apenas submetidas a um processo de montagem), dissociada da realidade dos fatos.
- Defende a descaracterização da infração, uma vez que a conduta da impugnante foi amparada na mais absoluta boa-fé.
- Que é indevida a aplicação da multa de que trata o art. 44, I da Lei nº 9.430/96, uma vez que não há que se falar na espécie em falta de declaração ou declaração inexata de classificação das mercadorias. Que a aplicação da referida multa fere o princípio da proporcionalidade.

Por fim, requer:

1. Por decisão de mérito, ser declarado integralmente cancelado o auto de infração impugnado, uma vez que a RGI – SH 2“a” não se aplica ao caso em discussão ou;
2. Ser declarado nulo o auto de infração impugnado ante o descumprimento do art. 196 do CTN e artigos 7º, §2º e 8º do Decreto nº 70.235/72 ou;
3. Ser declarado nulo o auto de infração impugnado em razão do descumprimento do disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235/72;
4. Em não sendo acolhidas nenhuma das teses de cancelamento integral do auto de infração, seja afastada a cobrança da multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96 (75%).”

A lide foi decidida pela 2ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, concluiu pela procedência do lançamento nos termos do Acórdão DRJ/FNS nº 07-16.064, de 15/5/2009 (fls. 446/451), cuja ementa dispõe, *verbis*:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 21/09/2005

ARTIGOS APRESENTADOS POR MONTAR.

A Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 2, alínea “a”, amplia o alcance da posição para permitir a classificação com base nas Regras 1, 3 ou 4, na mesma posição, dos artigos completos e por montar, desde que se apresentem desta forma principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte e, ainda, que os diferentes elementos não tenham recebido qualquer trabalho adicional para complementar sua condição de produto acabado.

Demonstrado nos autos que os componentes eletrônicos e as peças afins foram importados com o objetivo de montar outros produtos, estes componentes eletrônicos e peças afins devem ser classificados em seu conjunto, como artigo (mercadoria) completo ou acabado.

MULTA PROPORCIONAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Aplica-se a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada de maneira incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 21/09/2005

AUTO DE INFRAÇÃO E PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Lançamento Procedente”

O órgão julgador entendeu que, em vista de os componentes eletrônicos relacionados nas faturas KM-050714-1CKD1, KM-050714-2CKD1, KM-050714-3CKD1 e KM-050714-4CKD1 terem sido importados simultaneamente, para montar os produtos 8139D Realtek Lan Card, 8309 Realtek 8 port hub, LP-420Agere PCI Fax Modem e 4Ports ADSL Modem Router AL2014P, respectivamente, esses componentes e peças devem ser classificados em seu conjunto como artigo completo ou acabado, nos termos do que explicita a RGI-2 do Sistema Harmonizado, razão pela qual concluiu pela correção do procedimento fiscal, que .

A interessada apresentou recurso às fls. 460/480, no qual mantém as alegações trazidas anteriormente em sua impugnação e requer seja conhecido e provido o recurso, com a reforma do acórdão recorrido para que seja cancelado o Auto de Infração impugnado, ou, seja declarada a sua nulidade por descumprimento do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972; ou ainda, caso não sejam acolhidas essas teses, seja afastada a exigência da multa de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, por ser indevida e por ter agido de boa-fé.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luiz Novo Rossari, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razões por que dele tomo conhecimento.

Preliminar de nulidade

A recorrente suscita preliminar de nulidade do Auto de Infração, alegando que não foi observado o *caput* do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe que essa

peça básica deverá estar instruída com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Entendo descabida a preliminar, visto que o lançamento pertinente à classificação de mercadorias pode ter como base as Regras Gerais para Interpretação, as Regras Gerais Complementares e as Notas Complementares e, subsidiariamente, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), da Organização Mundial das Alfândegas (art. 94, parágrafo único, do Decreto nº 4.543, de 2002 – Regulamento Aduaneiro), quando o Fisco tiver elementos suficientes apontar a classificação que entender correta. No caso sob exame, foi exatamente o que aconteceu, tendo em vista que o lançamento foi embasado em elementos de convicção proporcionados pela simples interpretação das regras do Sistema Harmonizado.

Matéria similar tem entendimento pacífico neste Colegiado, tendo sido, *em passant*, objeto da Súmula nº 46, divulgada pela Portaria CARF nº 49, de 2010 (DOU de 9/12/2010), *verbis*:

“O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.”

De outra parte, a eventual necessidade de laudo técnico para dirimir questões sobre classificação de mercadorias, quando for o caso de dúvida substancial, pode ser requerida no curso do processo administrativo fiscal. No caso em exame a motivação da peça básica foi bem exposta e suficientemente clara, permitindo ao autuado apresentar as alegações de defesa necessárias e compatíveis com a acusação fiscal, razão pela qual entendo deva ser rejeitada a preliminar de nulidade.

Classificação dos "kits"

A lide tem como fulcro o questionamento sobre a aplicação da Regra Geral de Interpretação RGI 2, “a” do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias no caso de importação de "kits" de peças e componentes constantes nas faturas comerciais como CKD (*“completely knocked down”*) para a industrialização de produtos finais (placas de rede, hubs ethernet, placas de fax modem e modems ADSL).

O Fisco entendeu que as peças seriam em sua quase totalidade soldadas na placa principal, através de máquina especificamente programada, o que atenderia ao que preceitua o inciso VII das Notas Explicativas às Regras Gerais de Interpretação, referente a simples operação de montagem. Já a recorrente alega que a declaração de que todos os componentes necessários para a produção estavam no container (exceto embalagens), foi apresentada a pedido do Auditor-Fiscal, e que o Auto de Infração parte do pressuposto que os produtos são submetidos apenas a um processo de montagem, o que é dissociado da realidade dos fatos, visto que requer um trabalho adicional complementar ao produto acabado.

Cumpre ressaltar, inicialmente, que a declaração apresentada pela autuada por ocasião do despacho aduaneiro é clara ao informar que *“os insumos ou componentes eletrônicos e peças afins relativos ao processo de importação (...) compõem todas as peças necessárias e exclusivas à produção (...)”*. Assim, não há dúvidas nesta parte, visto que: a um, há que se dar crédito à declaração fornecida pela contribuinte; e, a dois, se tal declaração não correspondesse à realidade dos fatos, a autuada deveria, quando de sua defesa, relacionar os insumos que consideraria faltantes para completar os produtos finais, o que não fez, limitando-se a relacionar as fases de produção.

Por tais motivos, não vejo consistência nas alegações da recorrente ao questionar o procedimento que foi dispensado ao despacho aduaneiro de importação dos *kits* pelo Auditor-Fiscal responsável por essa atividade. Demais disso, não é o processo administrativo fiscal o foro apropriado para questionamentos e considerações a respeito das afirmações da recorrente, de externar estranheza e alegar coação por parte do agente da SRF quando do despacho aduaneiro.

A recorrente relaciona todas as fases de produção, pretendendo, com isso, alicerçar entendimento de que há complementação de trabalhos adicionais que não permitiriam a aplicação da Regra 2, “a”. Tais fases de produção compreendem, essencialmente: processo de desenvolvimento; processo de compra e aquisição de insumos; fase de desenvolvimento de ferramental para produção específica dos produtos; fase de programação das máquinas de inserção SMD (montagem de superfície); fase de inserção dos insumos nas máquinas automáticas; fase de montagem e soldagem SMD; fase de preparação dos componentes PTH ou de inserção manual; fase de inserção manual de componentes PTH; processo de soldagem PTH ou solda por onda dupla; soldagem manual de componentes críticos; processo de inspeção de qualidade; processo de testes; e fase de montagem mecânica e embalagem.

Ora, tais operações não levam ao entendimento pretendido. As fases iniciais respeitam à pesquisa de mercado, testes, aquisição de insumos, desenvolvimento de ferramental para a produção, programação de máquinas e inserção de insumos, que não tem qualquer influência na classificação de mercadorias. Restam as operações referentes às fases seguintes. No entanto, essas últimas apresentam, essencialmente, as operações de soldagem e montagem dos produtos finais, e ainda as de inspeção de qualidade, testes, montagem mecânica e embalagem, solidificando a interpretação no sentido de que, efetivamente, trata-se de *kits* completos de peças exclusivas de produtos finais apresentados desmontados.

No caso em exame tem aplicação a Regra 2, “a” do Sistema Harmonizado, que dispõe, *verbis*:

“2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.”

No que respeita à regra acima transcrita, explicita a Nota Explicativa 2.2, *verbis*:

“A segunda parte da Regra 2 a) classifica na mesma posição do artigo montado o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar; apresentam-se desta forma principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte.

Esta Regra de classificação aplica-se, também, ao artigo incompleto ou inacabado apresentado desmontado ou por montar, desde que seja considerado como completo ou acabado em virtude das disposições da primeira parte desta Regra.

Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra,

o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.

Para este efeito, não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem. Todavia, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado.” (destaquei)

Finalmente, essa regra é novamente repetida na Nota V das Considerações Gerais da Seção XVI, que assim dispõe, *verbis*:

“V.- MÁQUINAS E APARELHOS NÃO MONTADOS

(Ver a Regra Geral Interpretativa 2 a)

Por razões tais como necessidade ou comodidade de transporte, as máquinas, às vezes, apresentam-se desmontadas. Embora se trate, de fato, de partes separadas, o conjunto é classificado como máquina ou aparelho e não, quando a posição existe, na posição relativa às partes. Esta regra é válida mesmo quando o conjunto corresponde a uma máquina incompleta com características da máquina completa, na acepção da parte IV acima descrita (...)” (destaquei)

Como se verifica expressamente das NESH acima transcritas, as regras aplicáveis são claras no sentido de que deve ser aplicada a Regra 2, “a” nos casos em que se verifique a montagem de elementos para produzir um artigo final, devendo ser considerado, para esses efeitos, que: a) as operações de soldagem não descaracterizam a aplicação da regra; e b) a complexidade do método de montagem não é relevante para os efeitos de classificação.

A única condição que poderia alterar a aplicação dessa regra seria a adição de trabalho adicional que complementasse o produto acabado. Entretanto, tal condição não fica caracterizada nas operações da recorrente, cumprindo ressaltar que a mera inclusão no produto do endereço MAC (de interface de rede) pertinente ao número privado da recorrente, é insignificante e insuficiente para satisfazer à condição de “trabalho adicional” referida nas Notas Explicativas, por não alterar a característica de produto acabado.

Além do mais, em se tratando de importação de produtos na modalidade CKD (“*completely knocked down*”), própria de produtos completamente desmontados, não há dúvidas quanto ao fato de que todas as peças necessárias aos produtos foram importadas e discriminadas nas faturas comerciais correspondentes.

Ao constarem nas faturas comerciais a modalidade de operação CKD, resta evidente que o que está sendo importado é um produto final desmontado, no caso, os produtos que tiveram as classificações fiscais retificadas pelo Fisco e com as quais tenho que concordar, por corretas.

Diante dos elementos constantes dos autos, entendo que os *kits* importados devem ser classificados com base na Regra 2, “a”, por apresentar as características essenciais do produto completo ou acabado.

Multas por declaração inexata

A recorrente entende ser indevida a aplicação das multas previstas no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, alegando que não deu causa a qualquer tipo de aplicação de multa em seu desfavor.

Cumprе ressaltar que a multa de ofício no percentual de 75% aplicada pelo Fisco tem como motivação a declaração inexata, do que decorre a falta de pagamento dos tributos, justamente o que ocorreu quando da importação, visto que, ao proceder à classificação incorreta das mercadorias, com a aplicação de alíquotas inferiores à correta, a recorrente incorreu em pagamento a menor dos tributos devidos na importação.

De outra parte, a alegação de boa-fé não socorre a recorrente, tendo em vista as normas objetivas expressas no art. 94 e § 2º do Decreto-Lei nº 37, de 1966, referidas no art. 602 do Decreto nº 4.543, de 2002 (Regulamento Aduaneiro/2002)¹.

Diante do exposto, voto por que seja rejeitada a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, seja negado provimento ao recurso voluntário.

José Luiz Novo Rossari

¹ “Art. 602. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 94).
Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2º).”