



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

Processo nº 11131.720091/2013-57
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.842 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente TECNO INDUSTRIA E COMERCIO DE COMPUTADORES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 28/01/2009

PLACAS DE MICROPROCESSADORES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.
NCM 8542.31.20.

Sendo os processadores importados, placas de microprocessadores, constituídas por um ou mais circuitos impressos montados com componentes eletrônicos, com destinação específica para máquinas automáticas de processamento de dados, nos termos da Regra Geral Interpretativa nº 1 (RGI-1) c/c a Nota Explicativa da posição 8534 e a Nota 2 da Seção XVI do Sistema Harmonizado (SH), classificam-se na posição tarifária 8473 da Tarifa Externa Comum do MERCOSUL.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a multa substitutiva do perdimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Cândido Brandão Júnior, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-065.257, proferido pela 23ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido, em parte (ressalte-se que IBYTE é o nome fantasia da autuada):

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 23/01/2013, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa proporcional ao valor aduaneiro e multa regulamentar, no valor de [...], em virtude dos fatos a seguir escritos.

As placas de microprocessadores importadas ao amparo das Declarações de Importação arroladas no presente Auto de Infração foram classificadas pelo importador no código NCM 8542.31.20 da Tarifa Externa Comum do MERCOSUL (TEC).

Entretanto, a fiscalização apurou que a correta classificação tributária das mercadorias importadas seria no código NCM 8473.30.43 da TEC.

A importação de mercadorias classificadas em desconformidade com as regras do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias é infração aduaneira a qual cabe a aplicação das presentes multas.

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 28/01/2013 (fls. 1.882), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 26/02/2013, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 1.885 à 1.909, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou resumidamente que:

O objeto social da empresa é a industrialização e comercialização de equipamentos de informática;

Para a industrialização de equipamentos importa parte dos insumos, dentre eles os microprocessadores;

A impugnação atende as determinações do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72;

⊙ DA INDEVIDA ALTERNÂNCIA DE CRITÉRIO JURÍDICO SP
SAO PAULO

A classificação das placas de microprocessadoras na classificação tributária no código NCM 8542.31.20 ou 8542.31.90, ocorreu até dezembro de 2009, sem problema algum;

Ocorre que na Solução de Consulta nº 4 da Receita Federal no Estado de Minas Gerais, definiu que os Processadores utilizados em computadores que possuam sistema de dissipação de calor são classificados no código NCM 8473.30.43 e aqueles que não possuam ou não tenham sido importados em conjunto com tal sistema deveriam se classificar no código NCM 8473.30.49.

Somente a partir de 01 de janeiro de 2011, com a publicação da Resolução CAMEX nº 47/2010, foi alterado o texto da NCM 8473.30.43, os processadores com ou sem dissipador de calor passam a ser classificados nesta NCM.

No período compreendido entre 01/01/2008 a 30/11/201 (sic) não cabe à Receita Federal imputar aos contribuintes nenhuma cobrança de multa em decorrência da utilização do NCM 8542.31.20.

No período, compreendido entre 01/01/2011 a 30/11/2011, quando já estava em vigor os ditames da Resolução CAMEX nº 47/2010, onde foi alterado o texto da NCM 8473.30.43 e os processadores com ou sem dissipador de calor passam a ser classificados nesta NCM, a Receita Federal manteve a liberação das Declarações de Importação da impugnante no ato do desembaraço aduaneiro;

A mudança de critério jurídico empregada na classificação tributária de um produto após o seu desembaraço aduaneiro não permite a revisão de lançamento;

Transcreve a súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos;

Junta textos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça;

Transcreve os artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional;

⊙ DA APLICAÇÃO INDEVIDA DA PENALIDADE DE
PERDIMENTO DE MERCADORIA.

Na alegada descrição de erro no preenchimento da invoice no tocante ao peso, quem incorre em erro é a Auditora da Receita Federal, visto que o peso unitário dos produtos indicados nas invoices, de 318 gramas e 385 gramas, estão corretos, bem como a descrição dos ditos produtos.

Consumidores finais de processadores tornam-se apenas um pequeno segmento da cadeia de clientes destes fabricantes (Intel e AMD). No entanto, empresas de varejo como a IBYTE/Cecomil dentre outras se esforçam para atender a demanda de consumidores que montam ou atualizam seus próprios computadores, fornecendo versões encaixotadas (daí vem o termo "BOX"), utilizado na descrição das declarações de importação registradas dos processadores que vêm acoplados a um cooler (microventilador).

Já "quando comprados para a produção em massa de os processadores vem em bandejas (daí vem o termo "Tray") que geralmente vem em lotes de 10/ constando somente o processador em cooler.

Nestes casos em que os processadores são comprados em bandejas, o peso líquido unitário do item é em torno de 24,5gramas e o mesmo na, caixa -junto com o cooler (box) tem em média 345,98gramas, ou seja, uma diferença de 14 vezes menor do item em bandeja do (sic) que quando comprado em caixas. Esta diferença deve-se a inclusão do cooler (sic) nas caixas (box)/fazendo com que o peso líquido unitário seja maior.

A Auditora da Receita Federal não pode considerar invoices corretas como inidôneas, pelo simples fato de não conhecer os produtos que estão sendo importados, pois a terminologia e o peso indicados pela Impugnante nas Declarações de Importação constam do site da INTEL.

Outro ponto a ser aclarado é o fato de a Impugnante ter identificado na Declaração de Importação nº 11/0714118-6, como fabricante a empresa HEWLETT PACKARD - HP, pois essa identificação deve-se ao fato de que na PRE-FATURA emitida pela TECH DATA, consta como empresa HP, então a Impugnante fez o que estava obrigada a fazer, ou seja, emitiu a Declaração de Importação nos mesmos termos da PRE-FATURA, com as mesmas identificações.

O citado acórdão decidiu pela improcedência da impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DEMERCADORIAS

Data do fato gerador: 28/01/2009

Placas de microprocessadores classificadas pelo importador no código

NCM 8542.31.20.

Sendo os processadores importados, placas de microprocessadores, constituídas por um ou mais circuitos impressos montados com componentes eletrônicos, com destinação específica para máquinas automáticas de processamento de dados, nos termos da Regra Geral Interpretativa nº 1 (RGI-1) c/c a Nota Explicativa da posição 8534 e a Nota 2 da Seção XVI do Sistema Harmonizado (SH), classificam-se na posição tarifária 8473 da Tarifa Externa Comum do MERCOSUL.

Em momento alguma a fiscalização procedeu com a modificação de critérios jurídicos. Toda a ação fiscal se baseia em erro de fato atribuído ao importador que elegeu uma classificação fiscal indevida.

Instrução de Declaração de Importação com fatura comercial falsa.
Irregularidade punível com a pena de perdimento.

Inconformada com decisão de primeira instância, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual basicamente repete os argumentos postos na impugnação. Em síntese: defende ser impossível a alternância do critério jurídico pelo fisco; assim como a aplicação da penalidade de perdimento, por não ter havido falsidade ou adulteração documental; além de sustentar a classificação fiscal que praticou..

Em face de um tal recurso, esta Turma do Carf, resolveu, por meio da Resolução 3301-000.321, "por converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem informe a efetiva data de recebimento pela contribuinte do acórdão de piso".

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

Preliminares

A dita Resolução levanta a questão da tempestividade do recurso voluntário:

O Aviso de Recebimento dos Correios em que consta a ciência da contribuinte do Acórdão da DRJ/São Paulo que indeferiu a impugnação está na fl. 2036 do processo digital. Neste documento consta um carimbo com a data de 08/05/2015, um outro carimbo parcialmente ilegível e a assinatura do recebedor, com a data escrita à mão de 14/05/2015.

Na fl. 2032 do processo digital, há um Termo de Perempção emitido pela Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Fortaleza, onde consta que o prazo para a apresentação do recurso voluntário se esgotou.

Na fl. 2033 do processo digital, há uma Carta Cobrança enviada para a contribuinte com os débitos constantes do processo.

Posteriormente, em fls. de 2037 a 2069, há o recurso voluntário, em que a contribuinte alega que tal recurso voluntário é tempestivo.

A resposta da unidade de origem foi a seguinte (fl. 2081):

Em atendimento à Resolução 3301-000.321 do CARF, informamos que a interessada tomou ciência do acórdão de 1º instância em 14/05/2015, conforme Aviso de Recebimento de fls. 2029. A data de 08/05/2015 que consta também no referido documento é da postagem da correspondência nos Correios. O termo de perempção e carta cobrança foram emitidos, tendo em vista o equívoco da interessada, que embora tenha apresentado tempestivamente o recurso, em 11/06/2015, o mesmo continha em seu cabeçalho, os dados de outro processo. Após o recebimento da carta cobrança compareceu a esta Sarac/ALF/FOR para esclarecimentos e solicitação de juntada ao processo do requerimento de fls. 2070- 2071. Diante do exposto, proponho devolução dos autos ao CARF/MF/DF.

Assim, tendo em vista a resposta da unidade de origem, dou por tempestivo o recurso voluntário.

Ainda que a recorrente assim não tenha estruturado sua peça, trouxe nesse capítulo as questões que entendi preliminares.

A recorrente aduz a impossibilidade de alternância do critério jurídico pelo fisco, escudando-se nos artigos 146 e 149 no CTN. Diz que:

Assim resta esclarecido que quando da importação da mercadoria, a mesma foi liberada em todos os desembaraços aduaneiro, apresentando “canal vermelho” onde todos os documentos necessário e comprobatórios, para que a Recorrente importadora pegasse a mercadoria sem nenhuma obstacularização, foram devidamente apresentados.

[...]

E após transcorrido o prazo de mais de 3 (três) anos o fisco vem realizar a Revisão Aduaneira e autua a Recorrente, informando que o NCM dos processadores estão errados, nos termos da Regra Geral Interpretativa nº 1 (RGI-1) c/c Nota Explicativa da posição 8534 e a Nota 2 da Seção XVI do Sistema Harmonizado (SH), classificam-se na posição tarifária 8473 da Tarifa Externa Comum do MERCOSUL.

Não assiste razão à contribuinte.

Importante trazer à baila que a homologação prevista art. 150 do CTN é do lançamento e não do despacho, inaplicáveis os artigos arrolados pela contribuinte. E só há lançamento no despacho aduaneiro, quando a autoridade administrativa lavra auto de infração no curso deste. É o que se conclui em artigo da autoria deste relator¹:

O art. 150 do CTN [...] define que “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”. Tal dispositivo divide o instituto do lançamento por homologação em duas partes: a antecipação do pagamento e o lançamento operado por ato expresso da autoridade administrativa. É pacífico na doutrina e na jurisprudência ser o lançamento por homologação a modalidade adequada aos tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior. No desembaraço, não há expressa homologação. Nem a norma a estabelece, nem a autoridade administrativa a declara. Ainda que se verifiquem a mercadoria e as respectivas informações, inclusive a classificação fiscal, não ocorre o requisito legal para que se opere esta modalidade de lançamento: a expressa homologação. Ao contrário, a lei prevê a possibilidade de revisão aduaneira, a fim de apurar as informações prestadas pelo importador, no prazo de cinco anos, mesmo as já verificadas.

O parágrafo 4º do mesmo artigo afirma que a outra forma pela qual se opera o lançamento é pela via tácita: “Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador;

¹ CAVALCANTI FILHO, A. C. C. **Reclassificação Fiscal em Sede de Revisão Aduaneira**. Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília-DF, v.01, n.01, p. 260-276, ago./dez. 2014.

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“. No caso dos tributos incidentes na importação, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do registro da Declaração de Importação (DI), como determina o art. 23, caput, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, [...] e o prazo de cinco anos é evidentemente distante do desembaraço. Como não se opera o lançamento com o desembaraço, via de regra aquele se dá de forma tácita, no prazo quinquenal.

[...]

Em sentido estrito, só há lançamento no despacho aduaneiro, quando a autoridade administrativa lavra auto de infração no curso desse; o que ocorre, por exemplo, quando há exigência da autoridade administrativa, contra a qual se insurge o contribuinte, como previsto no art. 570, § 3º, do RA [...].

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) endossa essa posição, conforme se percebe no excerto transcrito a seguir:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 30/11/1999

Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA. O Auto de Infração não contém qualquer ilegalidade, não restando configurada ausência de fundamentação legal a ensejar a nulidade daquele. **HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. Não constitui homologação de lançamento o ato de desembaraço aduaneiro, salvo se a autoridade fiscal expressamente assim o declarar.**

REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO. A verificação da regularidade da importação, em sede de revisão aduaneira, pode ocorrer no prazo de cinco anos, contado da data de registro da declaração de importação. [...]. (... , grifo nosso).

E não há que se falar em mudança de critério jurídico em função do despacho, aplicável o instituto a situação diversa, como se depreende de trecho do mesmo artigo:

E continua o doutrinador, esclarecendo que, se dá a mudança de critério jurídico quando a “autoridade administrativa [...] simplesmente substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta”, ou ainda “quando em face da situação de fato sobre a qual incidiu a norma se atribua a esta um significado, quando outro podia ser atribuído” (MACHADO, 2005, p. 128 e 163)². Sobre o assunto, cita Kelsen: “a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que-

² MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional, volume III**. São Paulo: Atlas, 2005.

na medida em que apenas são aferidas pela lei a aplicar -têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no *acto* do órgão aplicador” (1998 apud MACHADO, 2005, p. 128). Finalmente traz a lume o seguinte exemplo: No Decreto-Lei nº 406, de 1968, determinado artigo traz a expressão “valor do produto ...”, inicialmente interpretado como *custo de produção*. Depois como *preço de venda do produto*. Ambas as interpretações constaram de atos normativos expedidos por autoridades competentes (MACHADO, 2005, p. 171).

Nesse tem decidido este CARF:

DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE
LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. "REVISÃO ADUANEIRA".
POSSIBILIDADE.

É possível a "revisão aduaneira", não constituindo necessariamente tal ato “mudança de critério jurídico”. O desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo (homologação tácita).

(CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Ac. 3401-003.199, de 23/08/2016, rel. Conselheiro Rosaldo Trevisan).

Mérito

A classificação das mercadorias, mediante "a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul" (NCM) "será feita com observância das Regras Gerais para "Interpretação (RGIs), "das Regras Gerais Complementares" (RGCs) "e das Notas Complementares" (NCs) "e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias" (SH), "da Organização Mundial das Aduanas" (NESH) (art. 94, parágrafo único do RA/09, com base no Decreto-Lei 1.154/71, art. 3º, caput). É o que será feito.

A recorrente identifica mercadorias autuadas como "placas de microprocessadores" (fl. 2053; ainda que à fl. 2059 alegue que as *invoices* são preenchidas pelo exportador) assim como o acórdão recorrido:

A fiscalização constatou que as 41.263 placas de microprocessadores para máquinas automáticas de processamento de dados, conhecidas comercialmente como “processadores ou CPU”, importadas ao amparo de 38 Declarações de Importação registradas pelo estabelecimento filial 0004 da empresa IBYTE (foram classificadas pelo importador incorretamente no código tarifário da NCM 8542.31.20).

A descrição constante das *invoices* instrutivas das Declarações de Importação foi feita pelo importador pelo nome comercial dos produtos

importados, enquanto que as notas fiscais de vendas apresentadas pela empresa fiscalizada identifica perfeitamente os produtos importados como placas de microprocessadores para máquinas automáticas de processamento de dados.

O acórdão recorrido bem fundamenta o acerto da NCM 84.73.30.43, classificação determinada pela fiscalização:

Os circuitos integrados eletrônicos de processadores e controladores, mesmo combinados com memórias, conversores, circuitos lógicos, amplificadores, circuitos temporizadores e . sincronização, ou outros circuitos, montados, próprios para montagem em superfície (SMD – “Surface Mounted Device”) se classificam no código tarifário da NCM 8542.31.20 nos do Anexo 1 da Resolução Camex nº 43/2006.

A Nota 8-b do Capítulo 85 da TEC/Sistema Harmonizado define os artefatos compreendidos na posição 85.42 das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado:

8.- Na aceção das posições 85.41 e 85.42 consideram-se: [...]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 á superfície de um material semicondutor (por exemplo, silício impurificado (dopado) (“dopé”), arsenieto de gálio, silício- germânio, fosfeto (fosforeto*) de índio), formando um todo indissociável;

2o) os circuitos integrados híbridos que reúnam de maneira praticamente indissociável, por interconexões ou cabos de ligação, sobre um mesmo substrato isolante (vidro, cerâmica, etc.) elementos passivos (resistências, condensadores, indutâncias, etc.), obtidos pela tecnologia dos circuitos de camada fina ou espessa e elementos ativos (diodos, transistores, circuitos integrados monolíticos, etc.), obtidos pela tecnologia dos semicondutores. Estes circuitos também podem incluir componentes discretos;

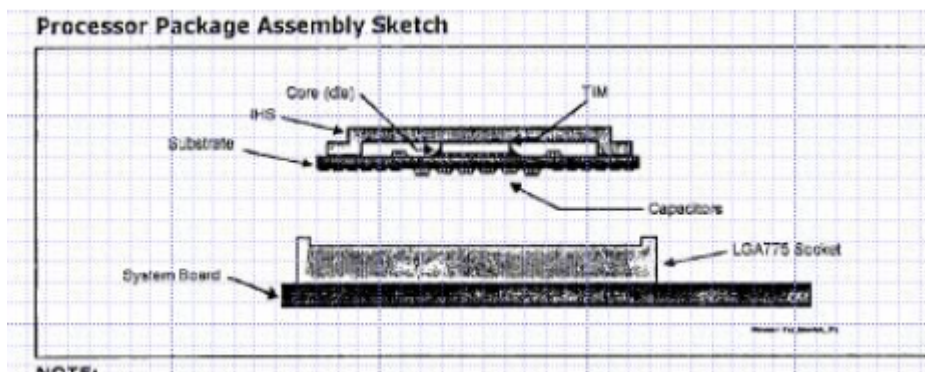
3o) os circuitos integrados de múltiplos chips, constituídos por dois ou mais circuitos integrados monolíticos interconectados, combinados de maneira praticamente indissociável, dispostos ou não sobre um ou mais substratos isolantes, mesmo com elementos de conexão, mas sem outros elementos de circuito ativos ou passivos.

Esclarece, ainda, a Nota Explicativa da posição 85.42:

Os circuitos integrados eletrônicos compreendem as memórias DRAM (memória de acesso aleatório dinâmica), SRAM (memória de acesso aleatório estática), EPROM (memória programável, apagável, apenas de leitura), EEPROM ou E2PRO (memória programável, eletricamente apagável, apenas de leitura), microcontroladores, circuitos de comando, circuitos lógicos, circuitos de redes de portas programadas “gate arrays”, circuitos de interface, etc.

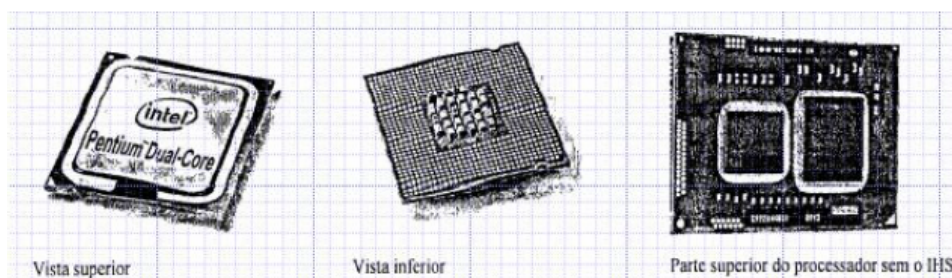
As características técnicas dos processadores ou CPU importados de diversos modelos dos fabricante INTEL e AMD8, assinalados na Tabela I, evidenciam que os mesmos não são simples circuitos integrados eletrônicos, mas sim, **PLACAS DE CIRCUITOS IMPRESSOS MONTADAS COM COMPONENTES ELETRÔNICOS**.

Isso porque, as PLACAS DE CIRCUITOS IMPRESSOS são compostas por um conjunto de componentes eletrônicos e outros materiais, conforme relacionados pelos fabricantes, encapsulados em um mesmo “package”, formando a placa de microprocessamento, conforme mostrado na figura mostrada a seguir.



Apenas o núcleo ou os núcleos desses processadores, por serem circuitos integrados eletrônicos, isoladamente, **poderiam se classificar na posição 8542 da NCM.**

As figuras abaixo, semelhantes às apresentadas pelo importador, mostram as vistas superior e inferior e a parte superior de uma placa de um processador Pentium Dual Core. A última, antes de receber o encapsulamento com o IHS, onde se pode ver a placa de circuito impresso, os microprocessadores (neste caso, um dual core) e os demais componentes eletrônicos montados.



Em atendimento ao item 6.4 da intimação nº 001, a empresa IBYTE apresentou descrição dos produtos importados - processadores montados para máquinas automáticas de processamento de dados.

Nessa descrição embora a empresa tenha tentado enquadrar os produtos importados na definição de “circuito eletrônico integrado”, os próprios conceitos apresentados abaixo transcritos revelam que esses

produtos são microprocessadores ou CPU compostas por pelo menos um circuito eletrônico integrado e outros componentes:

[...] microprocessadores Intel , apresentados na Tabela 1, apresentam numa mesma pastilha de silício de um (1) a quatro (4) núcleos processadores indissociáveis. Estes microprocessadores utilizam a tecnologia de fabricação de 65mm ou 45mm, ou seja, cada um dos transistores presentes na pastilha, possuem um tamanho máximo de 0,000000065mm ou 0,000000045mm, respectivamente, e a pastilha completa, possui uma área em torno de 82mm², ou seja, aproximadamente 10 mm 8 mm.

[...] Para sanar este problema, alguns componentes externos são necessários. Estes componentes, normalmente capacitores funcionam como filtros, [...]

[...] A este conjunto de substrato, componentes de desacoplamento e difusor de calor, dá-se o nome de encapsulamento [...]

[...] A retirada de qualquer um destes componentes, mencionados acima, impede o funcionamento do microprocessador. [...] (grifos nossos)

E ainda, os circuitos impressos se classificam na posição 8534 da NCM.

Entretanto, a Nota Explicativa da posição 8534 da NCM esclarece que os circuitos aos quais foram instalados ou conectados elementos mecânicos ou componentes elétricos se classificam, geralmente:

> através da aplicação da Nota 2 da Seção XVI (trata de partes das máquinas dos Capítulos 84 e 85); **ou**

> da Nota 2 do Capítulo 90 (trata de partes das máquinas do Capítulo 90), conforme o caso.

Nota Explicativa da posição 85.34:

(grifo e negrito nossos)

Sendo os processadores importados aqui tratados, **placas de microprocessadores, constituídas por um ou mais circuitos impressos montados com componentes eletrônicos**, com destinação específica para máquinas automáticas de processamento de dados, nos temos da Regra Geral Interpretativa nº 1 (RGI-1) c/c a Nota Explicativa da posição 8534 e a Nota 2 da Seção XVI do Sistema Harmonizado (SH), classificam-se na posição tarifária 8473 da Tarifa Externa Comum do MERCOSUL.

Nota-se assim que a classificação tributária adequada **não foi** pautada na Resolução CAMEX nº 47/2010 ou em qualquer Solução de Consulta, como quer fazer prevalecer a impugnação em sua argumentação.

A adequada classificação tributária **advém da escorreita aplicação** das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

Importante observar a descrição de uma das placas pelo próprio fabricante (fl. 1867) o qual, em tradução livre, trata basicamente de processador montado em substrato juntamente com dissipador de energia e capacitores, como também ilustrado nas figuras acima reproduzidas.

The processor is packaged in a Flip-Chip Land Grid Array (FC-LGA8) package that interfaces with the motherboard using an LGA775 socket. The package consists of a processor core mounted on a substrate land-carrier. An integrated heat spreader (IHS) is attached to the package substrate and core, and serves as the mating surface for processor component thermal solutions, such as a heatsink. Figure 5 shows a sketch of the processor package components and how they are assembled together. See the *LGA775 Socket Mechanical Design Guide* for complete details on the LGA775 socket.

The package components shown in Figure 5 include the following:

- Integrated Heat Spreader (IHS)
- Thermal Interface Material (TIM)
- Processor core (die)
- Package substrate
- Capacitors

Ressalto o fato de que os processadores são montados em placas de circuitos impressos, juntamente com outros elementos. Não são "circuitos integrados monolíticos", com "elementos do circuito [...] criados essencialmente na massa e á superfície de um material semiconductor"; nem "circuitos integrados híbridos que reúnam de maneira praticamente indissociável, por interconexões ou cabos de ligação, sobre um mesmo substrato isolante (vidro, cerâmica, etc.)" seus elementos, posto que há elementos externos, capacitores e dissipador, como no exemplo; tampouco "circuitos integrados de múltiplos chips, constituídos por dois ou mais circuitos integrados monolíticos interconectados, combinados de maneira praticamente indissociável, dispostos ou não sobre um ou mais substratos isolantes, mesmo com elementos de conexão, mas sem outros elementos de circuito ativos ou passivos"; ao contrário do que entendeu o Laboratório de Sistemas Integráveis da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, em parecer mencionado pela recorrente; **ou seja, não se trata de artefatos compreendidos na posição 85.42, por determinação da nota 8-b do Capítulo 85 da TEC.**

São placas de circuito impressos, mas não se enquadram na posição 85.34 ("Circuitos impressos"), pela Nota Explicativa da posição, porque sobre eles "são montados ou aos quais são conectados elementos mecânicos ou componentes elétricos", o que remete sua classificação à Nota 2 da Seção XVI, no caso, que leva ao capítulo 84 ou 85 (nas condições e com as exceções lá expressas) as partes que constituam artigos compreendidos em posições desses. Na posição 84.73 encontramos "partes e acessórios [...] reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinados às máquinas ou aparelhos das posições 84.70 a 84.72". Nessa faixa incluem-se a posição 84.71, "máquinas automáticas para processamento de dados e suas unidades; leitores magnéticos ou ópticos, máquinas para registrar dados em suporte sob forma codificada, e máquinas para processamento desses dados, não especificadas nem compreendidas noutras posições", às quais se destinam as placas de microprocessadores sob análise. Pela RGI 1 do SH, a classificação de mercadorias é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, sendo a posição 85.34 a correta.

Pela RGI 6, a classificação nas subposições de uma mesma posição é determinada pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, enquadrando-se os produtos em questão na NCM 84.73.30.43.

A recorrente ainda alega a impossibilidade de aplicação da penalidade de perdimento. Esta pena e a consequente substituição pela multa equivalente ao valor aduaneiro, esta que foi aplicada com base em falsidade ideológica de documentos, foi pautada nos seguintes fatos apurados pela fiscalização, na descrição do o acórdão recorrido:

❖ folhas 1.871/1.872 do processo digital:

Os processadores denominados CORE I3 são fabricados pela INTEL, conforme consta no sitio na rede mundial de computadores da INTEL e em outros sítios (Doc. 10). Entretanto da adição 001 da DI n° 11/0714118-6 consta que os processadores INTEL CORE I3-540 importados teriam sido fabricados pela HEWLETT PACKARD - HP (Doc. 2.11). A invoice X938335 da TECH DATA instrutiva da DI discrimina 500 unidades de LA BOX CORE I3-540, com peso de 159 kg. HTS CÓDE2S 8473.30.11.80. do fabricante HEWLETT PACKARD - HP (Doc. 2.11).

❖ folhas 1.872 do processo digital:

Na adição 003 da DI n° 11/0455910-4 foram registrados 300 processadores INTEL CORE I3-540 com peso líquido declarado total de 9,75 kg, do fabricante INTEL (Doc. 2.10). Os processadores importados mediante a adição 001 da DI n° 11/0714118-6 têm peso líquido unitário declarado aproximado de 318 gramas²¹ (sic). No entanto, o mesmo processador CORE I3-540 adição 003 da DI n° 11/0455910-4 tem peso unitário declarado aproximado, de apenas 33 gramas, ou seja, o primeiro tem peso unitário quase dez vezes superior ao segundo. Outras importações de processadores INTEL CORE I3 trazem peso unitário de 12,38 a 67,80 , gramas, conforme mostrado na tabela abaixo.

Adição	Descrição da Invoice	Produtor Estrangeiro	Peso Líq (kg)	QTDE	Peso Unitário em gramas (Peso/Qtde)
11/2028567-6/001	Processador PRA NOTEBOOK INTEL CORE I3-370	INTEL CHINA	4,00	323,00	12,38
11/1566756-6/002	Processador PRA NOTEBOOK INTEL CORE I3-370	INTEL MALAYSIA	11,00	882,00	12,47
11/2075712-8/001	Processador PRA NOTEBOOK INTEL CORE I3-370	INTEL CHINA	6,00	469,00	12,79
11/2075712-8/002	Processador PRA NOTEBOOK INTEL CORE I3-2310	INTEL CHINA	9,00	700,00	12,86
11/1729739-1/001	Processador PRA NOTEBOOK INTEL CORE I3-370	INTEL MALAYSIA	13,00	1.000,00	13,00
11/2028567-6/003	Processador PRA NOTEBOOK INTEL CORE I3-370	INTEL CHINA	1,00	71,00	14,08
11/186675-0/002	Processador PRA NOTEBOOK INTEL CORE I3-370	INTEL CHINA	18,00	996,00	18,07
11/0455910-4/003	Processador PRA DESKTOP INTEL CORE I3-540	INTEL COSTA RICA	10,00	300,00	33,33
11/0455910-4/001	Processador PRA NOTEBOOK INTEL CORE I3-350	INTEL CHINA	5,00	143,00	34,97
11/1566756-6/001	Processador PRA NOTEBOOK INTEL CORE I3-2310	INTEL CHINA	8,00	125,00	64,00
11/1566756-6/001	Processador PRA NOTEBOOK INTEL CORE I3-370	INTEL CHINA	8,00	118,00	67,80
11/0714118-6/001	Processador INTEL CORE I3-540	HEWLETT PACKARD	159,00	500,00	318,00

Fonte: Siscomex – extração DW Aduaneiro (Doc. 7).

❖ folhas 1.872/1.873 do processo digital:

A DI n° 09/0108921-9/001 também foi instruída por invoice da TECH DATA (Doc. 2.3). A invoice n° D088160 de 15/01/2008 em nome da TECH DATA discrimina o produto LA BOXED CELERON 430 do fabricante INTEL de peso unitário de 385 gramas, HTS 8473.30.11.80.

Processo nº 11131.720091/2013-57
Acórdão n.º 3301-004.842

S3-C3T1
Fl. 2.117

Nº Adição	Descrição da Invoice	Produtor Estrangeiro	Peso Líq (kg)	QTDE	Peso Unitário em gramas (Peso/Qtde)
9/0339111-7/001	Processador INTEL CELERON CM 550	INTEL PRODUCT (SAHINGHAI) LTD	2,00	200,00	10,00
9/0586062-9/004	Processador INTEL MOBILE CELERON 540	INTEL PROCESSORES INC	2,00	200,00	10,00
9/0877516-9/002	Processador INTEL MOBILE CELERON M 23.1	INTEL MICROELECTRONICS PHILS., INC	1,00	100,00	10,00
8/0859124-7/002	Processador INTEL CELERON 1.73	INTEL	1,00	50,00	20,00
10/0489193-0/001	Processador INTEL CELERON LA3300	COMPONENTES INTEL DE COSTA RICA	14,00	630,00	22,22
9/1674386-6/004	Processador INTEL CELERON E3200	INTEL	23,00	1.000,00	23,00
9/1313207-6/001	Processador INTEL CELERON 450 LGA775	COMPONENTES INTEL DE COSTA RICA	34,00	1.260,00	26,98
9/1121182-	Processador INTEL CELERON 450	COMPONENTES INTEL DE COSTA RICA	27,00	1.000,00	27,00

Nº Adição	Descrição da Invoice	Produtor Estrangeiro	Peso Líq (kg)	QTDE	Peso Unitário em gramas (Peso/Qtde)
3/001	LGA	RICA		0	
9/1321012-3/001	Processador INTEL CELERON 450 LGA775	COMPONENTES INTEL DE COSTA RICA	20,00	740,00	27,03
9/0108921-9/001	LA BOXED CELERON 430	INTEL CORPORATION	771,00	2.000,00	385,50

O fato das invoices nº X938335 e D088160 em nome da TECH DATA instrutivas da DI nº 11/0714118-622 (Doc. 2.11) e 09/0108921-9/001 (Doc. 2.3) não discriminarem adequadamente os processadores (“LA BQX CORE I3-540 “ e “LA BOXED CELERON 430”) e trazerem peso unitário dos processador CORE I3-540 e CELERON mais de nove vezes superior à produto idêntico ou semelhante importado pela própria IBYTE, em outras DI de outros exportadores, além da primeira invoice mencionar fabricante errôneo reconhecido na própria descrição do produto na DI, revela a inidoneidade dessas invoices.

Destacamos ainda que essas invoices são tituladas de “Routed Expor Transaction” que numa tradução livre significa “Operação de Exportação Roteada”, sendo que esse título foi escrito incorretamente (Doc. 13). O título correto é “Routed Export Transaction”. Além disso, segundo pesquisas na rede mundial de computadores, em uma “Routed Export Transaction” o incoterms23 tem que ser sempre EX WORKS24. Sendo que as duas invoices estipulam o incoterms FOB25 (Doc. 13).

Dessa forma, a falsidade dessas invoices é corroborada pela diferença visual das assinaturas do mesmo signatário e pela grafia incorreta do título “Routed Expor Transaction” nelas apostas e por discriminarem incoterms incompatível com a Operação de Exportação Roteada (Doc. 2.11 e 2.3).

A recorrente diz não haver demonstração de falsidade ou adulteração documental e aduz:

Já quando comprados para a produção em massa de equipamentos (notebooks ou desktops) os processadores vem em bandejas (daí vem o termo "Tray") que geralmente vem em lotes de 10, constando somente o processador sem o *cooler*.

Nestes casos em que os processadores são comprados em bandejas, o peso líquido unitário do item é em torno de 24,5g (vinte e quatro gramas e meio) e o mesmo na caixa junto com o *cooler* (*box*) tem em média 345,98g (trezentos e quarenta e cinco, vírgula noventa e oito gramas), ou seja, uma diferença de 14 (quatorze) vezes menor do item em bandeja do que quando comprado em caixas. Esta diferença deve-se a inclusão do cooler nas caixas (*box*), fazendo com que o peso líquido unitário seja maior.

Nos casos das importações em questão, referente as DI nº 11/0714118-6 e 09/0108921-9 os itens importados são processadores "Box" e o peso líquido unitário, é realmente maior do que o que está sendo comparado no mesmo, pelo motivo acima explicado, ou seja, nos produtos das DI nº 11/0714118-6 e 09/0108921-9, existem a inclusão do cooler nas caixas (*box*).

[...]

Outro ponto a ser aclarar, é o fato de a Recorrente ter identificado na DI nº 11/0714118-6/001, como fabricante a empresa HEWLETT PACKARD - HP, pois essa identificação deve-se ao fato de que na PRE-FATURA (Doc. Anexo 4 – da Peça Impugnatória), emitida pela TECH DATA, consta como empresa fabricante a HEWLETT PACKARD - HP, então a Recorrente fez o que estava obrigada a fazer, ou seja, emitiu a DI nos mesmos termos da PRE-FATURA (*in voice*), com as mesmas identificações.

[...]

O erro de preenchimento na DI nº 11/0714118-6/001, além de ser um erro de fato, foi um erro involuntário, visto que a Recorrente apenas reproduziu, como está obrigada a fazer, as especificações constantes da PRE-FATURA (*in voice*) emitida pelo fornecedor TECH DATA.

[...]

c) *em razão dos títulos de "Routed Export Transaction" - onde tal título não é determinado pela Recorrente/Importadora e sim pela TECH DATA; e por fim,*

d) *em razão da diferença visual das assinaturas do mesmo signatário - todas as invoices da Recorrenet/Importadora possuem a mesma assinatura, ou seja, a assinatura do Sérgio Quinderé Amora, onde a Auditora Fiscal, para fazer tal alegativa teria que, pelo menos, apresentar um exame grafotécnico para daí valer-se de tal ponto para considerar as invoices como falsas.*

Ao sentir deste relator, não há elementos, no relato, a caracterizarem uma falsidade, mas sim erro da contribuinte.

Conclusão

Assim, por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a multa substitutiva do perdimento.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator