



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11762.720003/2018-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-014.121 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2024
Recorrente ALL NATIONS COMÉRCIO EXTERIOR S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 02/10/2014 a 04/08/2016

PEDIDO GÊNÉRICO PELA POSTERIOR PRODUÇÃO DE PROVAS. INEFICÁCIA.

O pedido genérico pela posterior apresentação de prova é inútil no processo administrativo tributário, em que a impugnação deve estar instruída com os documentos em que se fundamenta, precluindo o direito de apresentá-los noutra oportunidade, exceto nas hipóteses definidas na lei, as quais independem de prévio pedido.

LANÇAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL INDIRETA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. VALIDADE.

É válido o lançamento cujos fundamentos legais foram devidamente indicados, ainda que de forma indireta, e que não fique demonstrado cerceamento do direito de defesa por conta do suposto aceite "forçado" da redação dos quesitos objeto da perícia técnica realizada.

DESPACHO ADUANEIRO. FIXAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INAPTIDÃO.

O despacho aduaneiro não tem aptidão para fixar critério jurídico adotado pelo Fisco, pois é procedimento sumário em que se busca agilizar a conclusão, para minimizar custos com manuseio e armazenagem de cargas, razão pela qual, em regra, nesse momento são verificados apenas aspectos pontuais previamente definidos para parametrização das operações e os de percepção elementar, deixando-se a análise mais aprofundada para ser realizada em sede de revisão aduaneira, se for o caso.

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral.

Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF.

PLACAS DE VÍDEO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

A mercadoria denominada comercialmente de placa de vídeo, constituída de uma placa de circuito impresso com processador próprio (GPU) e outros elementos elétricos e eletrônicos montados, dotada de dispositivo de dissipação de calor, especialmente concebida para processar os sinais digitais de informações de vídeo em uma máquina automática de processamento de dado, classifica-se no código da NCM 8471.80.00.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer os pontos não trazidos em sede de impugnação, vencida a Conselheira Mariel Orsi Gameiro que não entendeu pela preclusão consumativa e, na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário..

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Francisca Elizabeth Barreto, Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado(a)), Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Denise Madalena Green, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wilson Antonio de Souza Correa, o conselheiro (a) Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

Relatório

Por bem retratar os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

Trata-se de autos de infração (fls. 696-1.022) que foram contestados pelo sujeito passivo, referentes às diferenças de tributos incidentes na importação (II, IPI, PIS e Cofins) e multa administrativa exigidas em decorrência de a fiscalização ter apurado erro na classificação fiscal das mercadorias importadas submetidas a exame. O lançamento totalizou R\$ 40.174.235,04 à época de sua formalização.

Da Autuação

Consta no Relatório de Auditoria a fls. 660-695 que a empresa autuada teve suas declarações de importação (DI) apresentadas no período 02/10/2014 a 04/08/2016, referentes às mercadorias designadas comercialmente como "placas de vídeo", submetidas a revisão aduaneira, tendo em vista a constatação de erro na classificação fiscal das mesmas. Segundo a fiscalização, deveria ter sido utilizado o código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 8471.80.00 (II = 16% e IPI = 15%) e não o 8473.30.43 (II = 0 e IPI = 2%).

A autoridade lançadora informou que o sujeito passivo já havia sido autuado anteriormente por esse mesmo motivo, consoante processo administrativo nº 10074.000510/2010-57, tendo o lançamento sido julgado procedente em todas as instâncias administrativas. No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) foi inclusive solicitada perícia técnica, que confirmou o entendimento do Fisco quanto ao enquadramento tarifário considerado correto. Foi informado ainda que (fls. 661/662):

[...] esta auditoria entendeu que a realização de nova perícia, conforme solicitado pela empresa, (pág. 18 do ANEXO 4), seria uma alternativa coerente e que resguardaria futuras alegações de que a fiscalização não teria se aprofundado na análise da correta identificação das mercadorias importadas, somente se a empresa a solicitasse e embasasse seu pedido, o que ocorreu, quando de forma contundente na página 18 do ANEXO 4, declara que: "Informamos que todos os produtos da lista não são os mesmos produtos alvo do RELATÓRIO TÉCNICO nº 001.164/2013 do INT (Instituto Nacional de Tecnologia) de 03/04/2014." (grifo nosso).

[...]

De acordo com o relatado pela fiscalização, a auditada foi comunicada sobre a perícia, apresentou quesitos (ANEXOS 5 e 5.1), e "concordou com a redação final dada à solicitação de assistência técnica nº 004/2017, ANEXO 6", a qual contemplou os quesitos reproduzidos a fls. 667/668.

Na sequência a autoridade lançadora discorreu sobre a legislação que rege a classificação fiscal de mercadorias importadas e também sobre atos administrativos emitidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) que trataram da matéria sob exame. A fiscalização considerou que o enquadramento tarifário da mercadoria sob exame já estava resolvido pela Solução de Divergência Coana nº 6, de 20 de julho de 2009, cujo entendimento foi ratificado pela Solução de Consulta COANA nº 46/2016, tendo as placas de vídeo sido enquadradas no código da NCM 8471.80.00.

A fiscalização esclareceu que, apesar das descrições diferentes utilizadas para os produtos importados no período sob exame, os mesmos podem ser analisados conjuntamente, pois se trata de "produtos da mesma natureza, que podem ser denominados, indistintamente, tanto de "placas de vídeo" como de "placas de microprocessamento", quando estas últimas operarem como as primeiras".

Foi relatado que a autuada considerou os produtos importados como partes para microcomputadores - posição 8473, todavia, de acordo com as normas aplicáveis para designação e codificação de mercadoria no âmbito da Organização Mundial do Comércio, os mesmos são unidades de máquinas automáticas para processamento de dados - posição 8471.

Corroborando esse entendimento, foi apresentado o resultado da perícia solicitada (fls. 675-682), tendo a fiscalização concluído que as mercadorias examinadas eram similares às que foram objeto do laudo técnico produzido pelo INT, que embasou o Acórdão CARF que manteve o lançamento anterior, razão pela qual o mesmo vale também para a auditoria realizada.

A fiscalização observou ainda que:

VII.1 - Ao longo do relatório por diversas vezes verificamos que o perito, ANEXO 7, da mesma forma que a empresa em sua resposta ao termo de intimação, ANEXO 4, cederam à tentação de comparar placa de vídeo com placa-mãe. É compreensível este comportamento, afinal ambas tem processadores internos de nomes bem parecidos, ou seja, GPU – Unidade de Processamento Gráfico e CPU - Unidade Central de Processamento.

Gostaria de ressaltar que qualquer comparação deste tipo, no meu entender deve ser firmemente rechaçada, tendo em vista que a placa-mãe, é um produto distinto do que aqui se discute, que é tão somente a placa de vídeo, e além disso, a placa-mãe tem classificação objetiva na TECWIN, conforme vemos a seguir:

Foi esclarecido pela autoridade autuante que a placa-mãe tem um código específico na NCM (8473.30.41), mas a posição em que ela foi enquadrada não abrange as placas de vídeo, sendo ressaltado que:

[...] a placa-mãe ou "mother board" tem tributação atual de II 12%, IPI 15%, PIS 2,1% e COFINS 9,65%, portanto quase idênticas à defendida pelo fisco para as placas de vídeo, apesar de estarem em posições diferentes, conforme demonstrarei neste relatório. Este fato é um indicador de que o legislador deseja aproximar a tributação da placa-mãe à da placa de vídeo e não o oposto.

Assim, considerando-se que a perícia realizada confirmou que as mercadorias analisadas eram do mesmo tipo das que foram examinadas no lançamento anterior e, tendo em vista as respostas aos quesitos formulados, a autoridade lançadora considerou aplicáveis ao caso as retrocitadas Solução de Divergência Coana nº 6/2009 e Solução de Consulta Coana nº 46/2016, as quais "refletem o entendimento da RFB sobre a classificação correta para o produto "Placa de Vídeo", como sendo NCM 8471.80.00".

Consequentemente, foram lavrados os autos de infração em debate, para exigência das diferenças de tributos apuradas, acrescidas da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, e da multa por erro na classificação fiscal das mercadorias importadas.

Da Impugnação

O sujeito passivo foi cientificado da exação em 15/03/2018 e, em 12/04/2018 apresentou impugnação (fls. 1053-1.134) na qual aduziu os seguintes argumentos.

Preliminarmente:

a) O lançamento foi realizado sem a devida fundamentação legal. Não consta nos autos de infração as Regras Gerais do Sistema Harmonizado utilizadas para justificar a reclassificação fiscal das mercadorias importadas.

A fiscalização ao autuar a IMPUGNANTE utilizou como dispositivo legal para modificar o enquadramento para a NCM 8471.80.00 apenas o seguinte:

- a) a Solução de Divergência COANA nº 6/2009;
- b) a Solução de Consulta COANA nº 46/2016 de 26/04/2016;
- c) Relatório Técnico do INT;
- d) Laudo Técnico de perito da RFB o qual foi favorável a IMPUGNANTE;
- e) Nota 5C da Seção XVI do Capítulo 84 da NESH.

Sendo assim o Auto de Infração não atende o Inciso IV do Art. 10 e o Inciso III do Art. 11, ambos do Decreto nº 70.235/72, tendo que ser cancelado sem a análise do mérito.

- b) Cerceamento do direito de defesa.

A fiscalização não aceitou todos os quesitos no pedido de Assistência Técnica, cujas respostas poderiam facilmente comprovar que as mercadorias foram enquadradas corretamente na NCM 8473.30.43 e favorável a IMPUGNANTE. (verificar o DOC 09 onde são informados os Quesitos da IMPUGNANTE).

[...]

A fiscalização fala da solicitação da perícia, e na concordância em uma redação final dada a Solicitação de Assistência Técnica nº 004/2017, redigida pela própria RFB. Redação essa que a IMPUGNANTE FOI OBRIGADA A ASSINAR PARA QUE O PEDIDO DE PERÍCIA FOSSE ACEITO.

[...]

A IMPUGNANTE não entende porque a auditoria não permitiu que todos os quesitos formulados pela IMPUGNANTE fossem incluídos no pedido de perícia. Isso por si só demonstra que provavelmente a auditoria já tinha opinião formada para lavrar o Auto de Infração independentemente de qualquer Laudo Técnico ou da realidade dos fatos. Então o Auto foi lavrado sem que todos os quesitos da IMPUGNANTE tenham sido respondidos.

No mérito:

c) TODAS as empresas do mesmo segmento da impugnante obtiveram na Justiça o direito de importar placas de vídeo sob o código da NCM 8473.30.43. A impugnante elencou uma série de processos judiciais formalizados perante a Justiça Federal do Paraná e de Santa Catarina cujas decisões reproduzidas, que teriam sido confirmadas pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, corroboram a tese por ela defendida (fls. 1056-1058).

d) As mercadorias objeto da autuação foram corretamente classificadas. Para definir o código correto da NCM para enquadramento das mercadorias objeto do lançamento a impugnante se baseou nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias

(NESH), mais especificamente: RGI-1 e 6; Nota 2 "b" da Seção XVI; Notas 5 C) e D) do Capítulo 84. "Conforme explicações anteriores, a placa em estudo, por ser parte de uma máquina da posição 84.71, classifica-se na subposição 8473.30." Por fim, a Regra Geral Complementar (RGC) 1 leva ao código 8473.30.43.

O produto em estudo é constituído por uma placa de circuito impresso contendo um único chip (circuito integrado) de processamento gráfico e outros componentes eletrônicos (por exemplo, resistores, memórias), e dispositivo de dissipação de calor que formam então um bloco praticamente indissociável.

Pelo estudo dos produtos onde foi utilizada a interpretação de acordo com as Regras Gerais Interpretativas (RGI) para o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) verifica-se que tais produtos se enquadram perfeitamente no conceito de Placas de Microprocessamento com dispositivo de dissipação de calor (NCM 8473.30.43). E não é somente isso! Essa é a indicação mais precisa para o produto em questão. É a classificação mais específica!

e) Mudança de critério jurídico. Algumas DI objeto da autuação foram parametrizadas para o Canal Vermelho e a classificação fiscal utilizada foi devidamente analisada por ocasião do despacho aduaneiro, sendo as mesmas homologadas. Assim, a alteração no entendimento do fisco em relação ao código da NCM não pode alcançar essas DI, sob pena de comprometer a segurança jurídica e contrariar o art. 146 do CTN. Nesse sentido já decidiu o STJ no REsp 1112702 SP 2008/0105327-2.

f) Outras informações que afastam o enquadramento tarifário pretendido pelo fisco.

Independentemente do que diz a Nota 5C do Capítulo 84 da Seção XVI da NESH, mas baseando-se tecnicamente no estudo dos produtos em questão, ao analisarmos os produtos de informática no mercado e seus nomes comerciais, percebemos que os computadores, as suas unidades de armazenamento, de entrada e saída estão associados ao termo UNIDADE (ex: scanners, hard drive externo, hard drive interno, teclado, etc.). Isto é, produtos acabados. Enquanto o termo PARTE (Placa-mãe, memória RAM, Placa de Rede, etc.) está ligado aos componentes ou dispositivos eletrônicos usados na montagem de computadores.

[...]

Uma placa de vídeo não é conectada ou conectável ao computador. Ela é uma PARTE intrínseca de um computador. Ela fica no interior e pertence ao computador. Ela é essencial ao funcionamento do mesmo.

O computador não pode funcionar sem uma Placa de Vídeo.

E ainda para reforçar temos a Nota Legal 5D abaixo:

5D) A posição 84.71 não compreende os aparelhos a seguir indicados quando apresentados isoladamente, mesmo que estes cumpram todas as condições referidas na Nota 5 C):

1º) as impressoras, as máquinas copiadoras, os telecopiadores (fax), mesmo combinados entre si;

2º) os aparelhos para transmissão ou recepção de voz, de imagens ou de outros dados, incluídos os aparelhos para comunicação em redes por fio ou redes sem fio (tal como um rede local (LAN) ou uma rede de área estendida (WAN)); (grifou-se)

[...]

- As placas-mãe não se enquadram em todos os itens da Nota 5C assim como as placas de vídeo, e não é eliminada pela Nota 5D. Por que então não seria considerado uma unidade classificada na Posição 8471? Na realidade ela se encontra especificamente na NCM 8473.30.41 e não atende o mesmo item 2º da Nota 5C conforme é o caso das placas de vídeo. Portanto a Placa de Vídeo também deve ser classificada na Posição 84.73 destinadas a PARTES das Maquinas Automáticas para Processamento de Dados, assim como a placa-mãe.

g) A classificação fiscal adotada pela impugnante é mais específica e corresponde à posição situada em último lugar na ordem numérica. Ainda que os argumentos já apresentados fossem considerados insuficientes para definir o correto enquadramento tarifário das placas de vídeo, seria aplicável ao caso a RGI-3 "a": "Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por qualquer razão, a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica". Se mesmo assim houver dúvida sobre a posição correta, a RGI-3 "c" leva à mesma conclusão, uma vez que a posição 8471 vem antes da 8473.

E ainda assim se houvesse alguma dúvida nós temos a Regra 4:

"As mercadorias que não possam ser classificadas pela aplicação das Regras, classificam-se na posição correspondente aos artigos semelhantes."[grifou-se].

Os produtos da posição 84.73 são basicamente placas de circuito impresso com componentes eletrônicos. Enquanto os produtos da posição 84.71 são em regra geral produtos acabados. Neste caso, a similaridade é inquestionável! [...]

h) A Solução de Divergência Coana nº 6/2009 diz respeito a produto distinto do importado pela impugnante.

[...] Ela trata de produtos chamados Placas de Vídeo, mas tais placas não são as mesmas que as da IMPUGNANTE. Existem Placas de Vídeo que são consideradas UNIDADES. É o caso por exemplo de PLACAS DE VÍDEO DE CAPTURA DE IMAGENS, que são conectáveis a UNIDADE CENTRAL DE PROCESSAMENTO (UCP) e podem estar conectadas externamente. Mas as mercadorias da IMPUGNANTE não atendem os requisitos para que esta Solução de Divergência seja aplicada, já que a IMPUGNANTE importou PARTES de uma unidade central de processamento de dados (UCP) as quais ficam internamente montadas na UCP em um "gabinete fechado". E como veremos mais adiante, as mercadorias da IMPUGNANTE não são UNIDADES classificadas na Posição 84.71, e um dos motivos é por não atender a Nota 5C do Capítulo 84 da Seção XVI da NESH. Além disso, conforme dito antes, a SD COANA nº 6/2009 está eivada de erros e deveria ser revogada pela própria RFB.

i) Inaplicabilidade, também, da Solução de Consulta Coana nº 46/2016.

A fiscalização cita também a Solução de Consulta COANA nº 46/2016 que utiliza o mesmo conceito da Solução de Divergência COANA nº 6/2009.

E como os produtos da IMPUGNANTE não são considerados UNIDADES, a citada Solução de Consulta não poderia ser aplicada pelos mesmos motivos da Solução de Divergência COANA nº 6/2009 citada no item IV.1 anterior. Aliás, a Solução de Consulta nº 46/2016 utiliza os mesmos argumentos da Solução de Divergência COANA nº 6/2009. Ou seja, ambas utilizam as mesmas origens completamente equivocadas. Isso demonstra que a Solução de Divergência COANA nº 6/2009 ganhou “raízes” e se espalhou, criando problemas para importadores em diversas Inspetorias e Delegacias da RFB em todo o Brasil.

j) A perícia técnica solicitada pelo importador confirmou a classificação fiscal adotada.

A perícia foi pedida para que fossem respondidos quesitos com relação a sete amostras dos produtos importados. Tal perícia é totalmente favorável a IMPUGNANTE e demonstra claramente que os produtos são PARTES de uma máquina automática para processamento de dados, e não uma UNIDADE como quer o fisco, pois os produtos importados pela IMPUGNANTE não atendem a Nota 5C do Capítulo 84 da Seção XVI das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). E mesmo que atendessem a nota 5C, ela por si só não garante que os produtos sejam unidades. Senão vejamos alguns recortes dos Quesitos do Laudo Técnico realizado e abaixo de cada um deles os nossos comentários:

II – Quesitos formulados pela auditoria:

1- Detalhar a função dos produtos importados: comercialmente conhecidos como placas de vídeo [...] objeto do presente litígio.

[...]

"As placas de vídeo são itens de hardware responsáveis pela geração das imagens que são exibidas na tela do computador".

[...]

As placas de vídeo, que possuem processador próprio e independente, transformam dados binários em imagens que são transferidas ao monitor por meio de um cabo. (grifou-se)

Comentário: Está demonstrado que as placas de vídeo são responsáveis pela geração das imagens que são exibidas na tela do computador. Esta informação é suficiente para excluí-la do conceito de UNIDADE conforme pode ser observado no item 2º da Nota 5D do Capítulo 84 da NESH.

4 - Os produtos importados são conectáveis à unidade central de processamento, diretamente ou por intermédio de uma ou de várias outras unidades?

Não é correto afirmar que são “conectáveis” à CPU, o termo correto é “instaladas” diretamente na placa mãe, que não é uma unidade, e parafusadas no chassi do computador. As instruções contidas nos manuais das amostras e sites dos fabricantes, comprovadas no teste de

montagem efetuado com a amostra nº 2 (item “3.7- Teste de montagem”, página 75 deste laudo), demonstram a padronização das placas de vídeo com relação à forma de instalação no interior de computadores, constatando que formam corpo único com a placa mãe (que contém a CPU) e ficam parafusadas no chassi do gabinete, tornando-se parte integrante do computador. (grifou-se)

Comentário: Está demonstrado que as Placas de Vídeo da IMPUGNANTE não preenchem simultaneamente as condições da Nota 5C do Capítulo 84 da NESH, em especial o item 2º da Nota 5C, portanto a Placa de Vídeo não pode ser considerada uma UNIDADE a ser classificada na NCM 84.71 [...]

7 - Esclarecer se o fato dos produtos, objeto da presente perícia, tratarem-se individualmente de uma placa de circuito impresso contendo chip (circuito integrado) de processamento gráfico e outros componentes eletrônicos (por exemplo, resistores, memórias), e dispositivo de dissipação de calor que formam um “bloco praticamente indissociável”, grifo no original, conforme declaração da empresa, por si só, os faz diferir em suas funções de placa de vídeo, dos produtos descritos pelo Laudo do INT o qual entregamos uma cópia ao perito neste ato.

[...]

A estrutura dos produtos importados e analisados pelo INT, conforme se observa na resposta dos quesitos nºs 2 e 3 às fls 63 a 65 do referido processo, é a mesma das amostras cedidas pelo contribuinte para a presente análise, possuindo as mesmas características, componentes, tipos de conexões e dispositivo de dissipação de calor. (grifou-se)

Comentário: Está demonstrado que as placas de vídeo em questão não possuem as mesmas funções das placas de vídeo do Laudo do INT, porém possuem apenas as mesmas características (componentes, tipos de conexões e dispositivo de dissipação de calor). Obviamente com a evolução da tecnologia as funções acabam se diferenciando. Placas de Vídeo do passado sequer possuíam microprocessadores, e por isso não seriam Placas de Microprocessamento. Mesmo assim essas placas ainda seriam partes que devem ser classificadas na Posição 84.73.

8 - Os produtos em litúgio podem ser considerados como sendo uma parte e acessório de uma máquina automática para processamento de dados, ou uma unidade de uma máquina automática para processamento de dados ? Justifique.

Os produtos em tela são componentes de computadores, portanto, são partes de máquinas automáticas para processamento de dados.

Esta conclusão decorre tanto da pesquisa quanto da observação da forma física como se instala no computador, integrada à placa mãe, e também à sua forma de interação de processamento com a CPU;

Analogamente, tanto a placa mãe quanto a placa de vídeo possuem seu processador (CPU e GPU, respectivamente) e ambas são consideradas parte do computador.

[...]

Conclui-se da pesquisa que o termo “unidade” no campo de processamento de dados é utilizado tanto para alguns periféricos – como unidade de disquete, unidade de disco e unidade de fita [...] - como para um componente interno de determinado hardware (microprocessador ou parte deste), localizado na placa mãe ou noutras placas, que executa alguma operação ou uma função inclusiva, tais como as 06 unidades abaixo citadas que compõem o referido microprocessador (denominado 80386).

[...]

Concluindo, as placas de vídeo são partes do computador (componentes de hardware) instaladas na placa mãe e fixadas por parafuso ao chassi do gabinete. (grifou-se)

Comentário: Está demonstrado que as Placas de Vídeo em questão são PARTES e não UNIDADES. As PARTES de uma máquina automática para processamento de dados devem ser classificadas na Posição 84.73, e por esse motivo deve ser observada a Nota 2 da Seção XVI da NESH [...]

III –Quesitos formulados pela empresa e aceitos pela auditoria para compor esta solicitação:

Favor esclarecer o significado de cada um dos itens abaixo:

9.1. Parte de uma máquina para processamento de dados:

Trata-se de cada um dos diversos componentes de hardware que compõem um computador. (grifou-se)

[...]

9.2. Unidade destinada a uma máquina para processamento de dados; a definição constante do item “3.6.2-Dicionários de termos técnicos”, páginas 71 a 75 deste laudo:

Unit –unidade. Uma parte de um computador que constitui o meio para executar alguma operação ou função inclusiva.

Comentário: Demonstra que o termo “unidade” se refere a parte “dum” sistema, conforme explicitado anteriormente, mas não a PARTE de uma unidade central de processamento.

k) É equivocada a afirmação da fiscalização de que o produto importado não está contemplado na posição desejada pela empresa. O nome placa de vídeo é a denominação comercial das placas de processamento, aspecto que inclusive foi reconhecido pelo laudo técnico solicitado, as quais são expressamente citadas no texto do código da NCM adotado pela impugnante (8473.30.43).

E temos ainda que os próprios fabricantes de placas de vídeo, como confirmado inclusive pela fiscalização, descrevem os produtos na língua inglesa como sendo MICROPROCESSING BOARD, que traduzindo para o português é justamente o texto “Placa de Microprocessamento”.

[...]

E a outra afirmação feita pela fiscalização de que “Este fato é um indicador de que o legislador deseja aproximar a tributação da placa-mãe à da placa de vídeo e não o oposto” também não é correta. Na realidade a placa-mãe possui alíquota bem mais alta do que a Placa de Vídeo (ou Placa de Microprocessamento) pelo fato de que no Brasil existem diversas fábricas de placas-mãe, sendo assim a alíquota mais alta é justamente para preservar a indústria nacional. O caso das Placas de Vídeo acontece justamente o oposto. Não existe indústria brasileira fabricando Placas de Vídeo [...]

l) Aplicação do art. 100 do CTN.

Caso no mérito as alegações supras não venham ser acatadas, o que não se espera mas se admite, deve ser excluído do presente auto de infração aplicação das penalidades e dos juros de mora, no lançamento em análise, com base no art. 100 do CTN, por entender que a ora Impugnante sempre observou as práticas reiteradas das autoridades administrativas.

Ao final da peça defensiva foi pedido que o lançamento fosse considerado nulo, tendo em vista a deficiência de sua fundamentação legal, o cerceamento do direito de defesa e a correção do código da NCM utilizado, ou improcedente - por força do art. 146 do CTN, o qual veda a mudança de critério jurídico para as DI objeto da autuação - e, alternativamente, que sejam afastadas as penalidades aplicadas (multa de 75% e outras multas), juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo, em razão de a impugnante sempre ter observado as práticas reiteradas das autoridades administrativas.

Foi também solicitada a admissão de todas as provas em direito, especialmente pela juntada posterior (ao protocolo da presente impugnação) de documentos adicionais, em atenção aos postulados da ampla defesa, contraditório e da verdade material.

Depois de apresentada a impugnação a defendente solicitou a juntada dos documentos a fls. 1303-1318, alegando tratar-se de fato superveniente relacionado com a questão em debate nos autos.

A DRJ, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade do lançamento e, no mérito, julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 02/10/2014 a 04/08/2016

PEDIDO GENÉRICO PELA POSTERIOR PRODUÇÃO DE PROVAS.
INEFICÁCIA.

O pedido genérico pela posterior apresentação de prova é inútil no processo administrativo tributário, em que a impugnação deve estar instruída com os documentos em que se fundamenta, precluindo o direito de apresentá-los noutro momento, exceto nas hipóteses definidas na lei, as quais independem de prévio pedido.

LANÇAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL INDIRETA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. VALIDADE.

É válido o lançamento cujos fundamentos legais foram devidamente indicados, ainda que de forma indireta, e que não fique demonstrado cerceamento do direito de defesa por conta do suposto aceite "forçado" da redação dos quesitos objeto da perícia técnica realizada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 02/10/2014 a 04/08/2016

DESPACHO ADUANEIRO. FIXAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INAPTIDÃO.

O despacho aduaneiro não tem aptidão para fixar critério jurídico adotado pelo Fisco, pois é procedimento sumário em que se busca agilizar a conclusão, para minimizar custos com manuseio e armazenagem de cargas, razão pela qual, em regra, nesse momento são verificados apenas aspectos pontuais previamente definidos para parametrização das operações e os de percepção elementar, deixando-se a análise mais aprofundada para ser realizada em sede de revisão aduaneira, se for o caso.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 02/10/2014 a 04/08/2016

PLACAS DE VÍDEO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

A mercadoria denominada comercialmente de placa de vídeo, constituída de uma placa de circuito impresso com processador próprio (GPU) e outros elementos elétricos e eletrônicos montados, dotada de dispositivo de dissipação de calor, especialmente concebida para processar os sinais digitais de informações de vídeo em uma máquina automática de processamento de dado, classifica-se no código da NCM 8471.80.00.

CLASSIFICAÇÃO ERRÔNEA DE MERCADORIA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS INCIDENTES.

O recolhimento a menor dos tributos devidos em decorrência de erro no enquadramento tarifário da mercadoria importada enseja o lançamento das diferenças que deixaram de ser recolhidas, acrescidas de juros de mora e da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MERCADORIA. MULTA.

A classificação incorreta de mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é punível com multa específica correspondente a 1% (um por cento) do seu valor aduaneiro.

Irresignada com a decisão “a quo”, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, suas alegações de defesa. Adicionalmente, trouxe os seguintes tópicos a serem analisados: (i) da divergência de entendimento da RFB demonstrada na

IN 80/1996 que foi alterada pela IN RFB nº 953/2009 (que foi revogada pela IN RFB 1.268/2012; (ii) do ex-tarifário 001 para a NCM 8473.30.49 introduzido pela resolução CAMEX nº 91/2017; (iii) do ex-tarifário 001 introduzido pela resolução CAMEX nº 73/2013; e (iv) da falta de similar nacional para as placas de vídeo importadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo, posto que apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto na legislação.

De início, destaca-se que os argumentos tecidos nos tópicos (i) da divergência de entendimento da RFB demonstrada na IN 80/1996 que foi alterada pela IN RFB nº 953/2009 (que foi revogada pela IN RFB 1.268/2012; (ii) do ex-tarifário 001 para a NCM 8473.30.49 introduzido pela resolução CAMEX nº 91/2017; (iii) do ex-tarifário 001 introduzido pela resolução CAMEX nº 73/2013; e (iv) da falta de similar nacional para as placas de vídeo importadas, não foram trazidos em sede de impugnação, ensejando a preclusão consumativa prevista no artigo 17, do Decreto 70.235/72, a saber:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Assim, deixo de conhecer das matérias anteriormente citadas.

Pois bem. O cerne do litígio diz respeito sobre a classificação de “placas de vídeo, sendo que a empresa sustenta a correção do código NCM 8473.30.43, enquanto a fiscalização alegar ser correto o código NCM 8471.80.00.

Nos termos da decisão proferida pela DRJ, extrai-se que ela utilizou os fundamentos do PA 10074.00510/2010-57 (acórdão 3401-003.221), instaurado contra a ora Recorrente, pelo mesmo motivo aqui discutido, apenas períodos distintos.

Analisando referido precedente, a decisão proferida pela DRJ e, considerando que a Recorrente reproduziu as mesmas razões recursais apresentadas na impugnação, deixando de apresentar um único elemento novo no recurso voluntário, entendo que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, utilizo sua ratio decidendi como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, in verbis:.

PRELIMINARES

Da Admissibilidade da Impugnação e da Documentação Juntada Posteriormente

A impugnação foi apresentada tempestivamente, por parte legítima e com atendimento aos demais requisitos legais. Portanto, deve ser conhecida, bem como a documentação trazida aos autos posteriormente pela impugnante (fls. 1303-1318), a qual se enquadra nas disposições do art. 16, § 4º, "b", do Decreto nº 70.235/19721, consoante explanado na sequência deste voto.

Da Ausência de Vício que Justifique a Anulação do Lançamento

A impugnante pugna pela nulidade do lançamento devido a considerar que houve falha na sua fundamentação legal - por não terem sido indicadas precisamente as regras aplicáveis para justificar a classificação fiscal considerada correta pelo Fisco - e cerceamento de seu direito de defesa - ao não terem sido aceitos pela fiscalização todos os quesitos por ela formulados para serem respondidos na perícia técnica solicitada. Acontece que ambas as alegações merecem ressalvas e o que é mais importante, não caracterizaram o suscitado prejuízo a sua defesa, consoante passo a demonstrar.

No tocante à alegada deficiência da fundamentação legal, o Relatório de Verificação Fiscal a fls. 660-695, que é parte integrante dos autos de infração em debate, assim dispõe sobre as regras aplicáveis para definir a classificação fiscal da mercadoria em foco.

Para o fiel cumprimento da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), que rege as questões referentes à classificação fiscal de bens importados pelo Brasil, mister se faz a estrita obediência às REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO (RGI) e às REGRAS GERAIS COMPLEMENTARES (RGC) - Decreto nº 97.409/1988, bem como devem ser observadas as NOTAS EXPLICATIVAS DO SISTEMA HARMONIZADO (NESH), originalmente aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de Janeiro de 1992.

A classificação fiscal no Brasil é feita através da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, que foi criada em 1995, com a entrada em vigor do MERCOSUL, e aprovada pelo Decreto 2.376, de 13 de novembro de 1997, juntamente com as alíquotas dos impostos e contribuições que compõem a Tarifa Externa Comum – TEC.

Com o intuito de se definir precisamente a classificação dos produtos ora analisados, nos socorremos, inicialmente, da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado 1, abaixo transcrita.

[...]

Na sequência a fiscalização alerta sobre a natureza formal da infração apurada e a responsabilidade objetiva do contribuinte, disposta no art. 136 do código Tributário Nacional (CTN), e também sobre a aplicação do art. 3º da Lei nº 4.657/1942 e do art. 85 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/2001. Em seguida é apresentada a seguinte conclusão em relação à Solução de Divergência (SD) Coana nº 6/2009:

Com efeito, a questão da classificação fiscal da mercadoria comercialmente denominada “placa de vídeo” já foi definitivamente examinada na Solução de Divergência nº 6, de 20 de julho de 2009, e classificada na posição 8471.80.00.

Cabe ressaltar que mesmo entendendo que a consulta não operasse efeito "erga omnes" por isonomia [...] esta auditoria não pode afastar a sua relevância [...] a Solução de Divergência nº6, já indicava em 2009 o entendimento da RFB em relação à classificação correta da mercadoria, o que esta fiscalização não pode afastar, principalmente pela ratificação deste entendimento pela Solução de Consulta COANA nº 46/2016, já na nova sistemática de apreciação colegiada, instituída pela IN RFB nº 1.464/2014, como iremos descrever no item seguinte.

Solução de Divergência nº 6 - Coana

Data 20 de julho de 2009

[...]

Dispositivos Legais: RGI 1 (Texto da Posição 84.71 e da Nota Legal 5 C) do Capítulo 84), e RGI 6 (Texto da Subposição 8471.80), da TEC vigente, aprovada pela Res. Camex nº 43/2006, com os subsídios fornecidos pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435/92, com a versão atual aprovada pela IN RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008.

Para corroborar seu entendimento, a autoridade lançadora lançou mão, também, da Solução de Consulta (SC) Coana nº 46/2016 que, conforme alegado pela própria impugnante, possui os mesmos fundamentos da SD nº 6/2009. Com efeito, ambos os atos se baseiam nos mesmos dispositivos legais, no que diz respeito às regras específicas aplicadas para justificar o enquadramento tarifário considerado correto.

Assim, as regras utilizadas pela fiscalização para embasar o lançamento foram expressamente indicadas no mesmo, ainda que de forma indireta, razão pela qual é improcedente a alegação de ausência de fundamentação legal.

Em relação à arguição de cerceamento do direito de defesa, também não há motivo nos autos para justificar a nulidade da autuação. A fiscalização informou que (fl. 666):

A empresa concordou com a redação final dada à solicitação de assistência técnica nº 004/2017, ANEXO 6, e reproduzimos aqui os quesitos formulados, acrescentando um item importante no texto inicial, que é o seguinte: “Fica a empresa cientificada e declara através da aceitação deste pedido de assistência técnica que TODOS os itens constantes da planilha têm as mesmas funções e utilidades, independentemente dos seus modelos. E, que seja qual for o critério de escolha dos itens pela auditoria, para a perícia, isto não afetará o resultado final para todos os restantes da planilha.”

A impugnante alegou que foi "obrigada" a aceitar a redação do pedido de perícia, mas tal alegação não é razoável. Além de a fiscalização ter concordado com a realização desse procedimento, quando poderia simplesmente ter optado por lançar mão da jurisprudência e das decisões administrativas sobre a matéria², a fiscalizada assinou a Solicitação de Assistência

Técnica nº 004/2017 (fls. 451-453) sem fazer nenhuma ressalva, que só veio a trazer em sede de impugnação do lançamento.

Além desse aspecto, o que é mais importante destacar é que a impugnante não demonstrou que prejuízos essa suposta aceitação forçada lhe teria acarretado. Ela mesma se utiliza, em sua defesa, do laudo técnico produzido e afirma expressamente que o mesmo lhe foi "totalmente favorável", consoante se reproduz (fl. 1098):

A perícia foi pedida para que fossem respondidos quesitos com relação a sete amostras dos produtos importados. Tal perícia é totalmente favorável a IMPUGNANTE e demonstra claramente que os produtos são PARTES de uma máquina automática para processamento de dados, e não uma UNIDADE como quer o fisco [...]

Por fim, a extensa impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos da autuação, atesta a inexistência de prejuízo ao direito de defesa do sujeito passivo.

Sendo assim, rejeito o pedido para anulação do lançamento por conta de vício na sua fundamentação legal e cerceamento do direito de defesa.

Da Inocorrência de Mudança de Critério Jurídico Retroativa

A adoção de novos critérios jurídicos adotados pelo Fisco está disciplinada no art. 146, do Código Tributário Nacional (CTN), o qual assim dispõe:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (destaque na reprodução)

O primeiro aspecto a ser destacado é que o retrocitado dispositivo legal refere-se à modificação de critério jurídico, ou seja, daquele adotado em consonância com as normas aplicáveis. Portanto, diz respeito à evolução da interpretação de determinado dispositivo legal, o que certamente não abrange a correção de erro ou falha cometidos em decorrência da inobservância ou aplicação irregular de regra.

O segundo diz respeito ao tipo de procedimento em que deve ser observada a regra ali disposta, qual seja: no lançamento fiscal. Assim, se no exame que resultou na emissão de auto de infração ou notificação de lançamento a autoridade tributária adotou determinado critério jurídico para justificar a exigência formalizada, a alteração nesse parâmetro, em relação ao mesmo contribuinte, só pode ocorrer para fatos geradores posteriores a essa mudança.

Diante dessas premissas conclui-se que só faria sentido falar em mudança de critério jurídico nos autos de infração em debate acaso se admitisse que o desembaraço aduaneiro configura a homologação do lançamento, uma vez que o único procedimento a que foram submetidas as declarações de importação neles incluídas foi o despacho aduaneiro. Todavia, além de não haver norma expressa nesse sentido, tal interpretação provocaria choque de regras, pois tornaria letra morta toda a legislação que disciplina a revisão aduaneira. Além desse aspecto, iria de encontro à natureza própria do despacho aduaneiro, em que a celeridade na conclusão é fundamental para minimizar os custos das operações de comércio exterior.

A fim de explicar melhor essa conclusão passo à análise mais detalhada dos aspectos retromencionados.

Inicialmente cabe destacar os seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN), referentes ao lançamento fiscal:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

[...]

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Vê-se, portanto, que a homologação deve ser expressa ou, na ausência de manifestação da autoridade tributária no prazo de 5 (cinco) anos, considera-se homologado o lançamento pelo decurso desse prazo. Observa-se que essa segunda hipótese é uma ficção jurídica criada pelo legislador para proporcionar maior segurança jurídica na relação Fisco e contribuintes. Obviamente que esse tipo de homologação não tem o condão de fixar critério jurídico adotado pelo Fisco, já que nesse caso não há falar em "exercício do lançamento".

No tocante ao despacho aduaneiro são relevantes os seguintes dispositivos do Decreto-lei nº 37/1966:

Art.44 - Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Art.46 - Além da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei e de outros documentos previstos em leis ou regulamentos, serão exigidas, para o processamento do despacho aduaneiro, a prova de posse ou propriedade da mercadoria e a fatura comercial, com as exceções que estabelecer o regulamento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

[...]Art. 50. A verificação de mercadoria, na conferência aduaneira ou em outra ocasião, será realizada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil ou, sob a sua supervisão,

por Analista-Tributário, na presença do viajante, do importador, do exportador ou de seus representantes, podendo ser adotados critérios de seleção e amostragem, de conformidade com o estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

[...]

Art.51 - Concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

[...]

Art.52 - O regulamento poderá estabelecer procedimentos para simplificação do despacho aduaneiro. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Conforme disposto no retrocitado art. 51 o desembaraço aduaneiro consiste em mera autorização para entrega da carga ao seu destinatário, nada mais. A conclusão de que esse ato configura a homologação do lançamento não tem fundamento legal e carece de razoabilidade, pois na grande maioria dos casos a mercadoria é desembaraçada sem nenhum exame pelo Fisco.

Além desse aspecto, a conferência aduaneira é atividade inserida no âmbito do comércio internacional na qual se procura conciliar celeridade e efetividade, de forma a agilizar a conclusão das operações, para minimizar custos com manuseio e armazenagem de mercadorias e com a permanência dos veículos de transporte. Portanto, é concebida para ser pontual – apenas aspectos específicos são usualmente examinados e direcionada – somente operações enquadradas em critérios previamente definidos são selecionadas para exame.

Nesse contexto, foram definidos canais para direcionamento das operações de comércio exterior, sendo que a maioria das operações (mais de 90%, atualmente) é direcionada para o canal verde, em que o desembaraço aduaneiro é feito sem que seja necessária a realização de nenhum exame por parte da fiscalização aduaneira. Em relação a esse aspecto vejamos o que diz a Instrução Normativa SRF nº 680/2006, que “Disciplina o despacho aduaneiro de importação”:

SELEÇÃO PARA CONFERÊNCIA ADUANEIRA

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

Assim, exceto no caso de Canal Cinza – em que a operação é direcionada para exame mais detalhado por já haver prévio indício de fraude, o foco do despacho aduaneiro é examinar se a declaração de importação está instruída com documentação hábil para identificar a mercadoria e seu proprietário (ou possuidor). Conforme dito anteriormente, aspectos cuja verificação exige mais tempo geralmente não são analisados nesse momento, sob pena de aumentar os custos das operações pela maior demora na liberação das mercadorias.

Corroborando o entendimento quanto ao caráter superficial da conferência aduaneira, a própria legislação estabelece a possibilidade de a verificação física da carga ser feita por amostragem, procedimento que é a praxe no despacho aduaneiro, consoante dispõe o artigo 36 da IN SRF nº 680/2006:

Art. 36. A verificação física poderá ser realizada por amostragem de volumes e embalagens, na forma disciplinada em ato da Coana.

Vê-se, portanto, que o objetivo básico do despacho aduaneiro é verificar a "posse ou a propriedade da mercadoria" e a conferência desta, nessa ocasião, tem como finalidade precípua examinar a conformidade com a documentação apresentada. Aspectos como a classificação fiscal, a valoração, a devida indicação das partes intervenientes, são examinados de forma perfunctória, apenas para prevenir erros ou divergências de fácil percepção, deixando-se as análises que requerem mais tempo para serem realizadas em sede de revisão aduaneira, quando a agilidade na conclusão não é mais tão premente.

Nesse contexto, levando em conta o caráter superficial e restrito dos exames realizados no âmbito do despacho aduaneiro, é que há tempos o legislador criou a figura da revisão aduaneira, justamente para ratificar a possibilidade de as operações de comércio exterior serem examinadas posteriormente ao desembaraço aduaneiro, antes da decadência do lançamento. É o que dispõe o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966:

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

Com base no dispositivo legal supracitado os sucessivos regulamentos aduaneiros têm tratado essa matéria de maneira semelhante. O Decreto nº 91.030/1985 já dispunha em seus arts. 455 e 456:

Art. 455 - Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a

regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (Decreto-Lei nº 37/66, art. 54).

Art. 456 - A revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário (Lei nº 5.172/66, art. 149, parágrafo único).

Nesse mesmo sentido era o art. 570 do Decreto nº 4.543/2002:

Art. 570. Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

[...]

O Regulamento Aduaneiro atual, Decreto nº 6.759/2009, dispõe de forma similar em seu art. 638.

Dessa forma, outro aspecto importante a ser considerado é que, acaso fosse atribuído ao despacho aduaneiro capacidade para fixar critério jurídico adotado pela Fazenda Nacional, a revisão aduaneira perderia boa parte de sua eficácia, já que valeria apenas para operações posteriores às examinadas. Dessa forma, a legislação que disciplina esse procedimento se tornaria "letra morta", pois teria pouca serventia o Fisco dispor de 5 (cinco) anos para "rever" a operação, mas não poder cobrar tributo ou multa diante da identificação de eventual irregularidade.

Observa-se que, a despeito de algumas decisões judiciais terem conferido ao despacho aduaneiro aptidão para estabelecer critério jurídico, esse não é o entendimento que tem prevalecido na jurisprudência administrativa. Para ilustrar essa afirmação, reproduzo o seguinte trecho da ementa de acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos:

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 12719,000127/2005-34

Recurso nº 344510 Voluntário

Acórdão nº 3102-00.684 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 26 de maio de 2010

Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ATO DE HOMOLOGAÇÃO DE EXPRESSA NATUREZA JURÍDICA.

O ato administrativo de homologação expressa que ratifica a atividade exercida pelo contribuinte, no âmbito do lançamento por homologação, extingue em definitivo o crédito tributário e define o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa. Na ausência do referido ato, inexistente definição de critério jurídico (art. 150, caput, c/c o art. 146, do CTN). (Destaquei)

Nesse Acórdão, o i. Relator José Fernandes Nascimento desenvolveu análise bastante didática da qual lanço mão em parte, para reforço dos argumentos ora expendidos:

Voto

[...]

Esse entendimento também está em consonância com a relevante doutrina do Prof. José Souto Maior Borges⁴. Segundo este autor. "Praticada a homologação expressa ocorre o respectivo lançamento". Em outro trecho deixa ainda consignado que: "A homologação ficta, pelo decurso do prazo quinquenal do art. 150, § 4º, não é lançamento. Dá-se a eficácia de acontecido a algo que efetivamente não aconteceu."

4 BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2 ed Brasil: Malheiros, 1999, p 388

[...]

Em suma, o ato de desembaraço aduaneiro na importação, que encerra a fase de conferência aduaneira, pondo a mercadoria à disposição do importador, por si só, não tem o caráter de ato de homologação expressa do procedimento realizado pelo importador, materializado na DI, por motivo óbvio, ele apenas formaliza a autorização de entrega da mercadoria ao importador.

Vê-se que, tanto pela ótica da legalidade como pela da razoabilidade, o desembaraço aduaneiro, por si só, não tem o condão de homologar a atuação do importador (ou do exportador), salvo se houver expressa manifestação da autoridade fiscal nesse sentido. É que, além da falta de previsão legal, não é razoável exigir que a Aduana atue cada vez mais célere na liberação de mercadorias, e que não possa rever as operações de comércio exterior para examiná-las com as devidas cautelas, dentro do prazo fixado na lei.

Destarte, concluo que o despacho aduaneiro não configura homologação do lançamento, razão pela qual é improcedente a alegação de que o entendimento adotado no lançamento em debate caracteriza mudança ilegal de critério jurídico.

Da Ineficácia do Pedido Genérico pela Posterior Produção de Provas

Ao finalizar sua impugnação, a empresa autuada solicitou a admissão de todas as provas em direito permitidas, "especialmente pela juntada posterior (ao protocolo da presente impugnação) de documentos adicionais". Esse pedido genérico pela posterior produção de provas não tem utilidade no processo administrativo tributário, em que vige o princípio da concentração da prova no lançamento e na impugnação, consoante dispõem os artigos 9º e 15, respectivamente, do Decreto nº 70.235/1972. Assim, o momento para a defesa apresentar provas é predeterminado pela legislação regente, que também especifica os casos em que elas podem ser

aceitas a destempo, independentemente de prévio pedido (art. 16, incisos III e IV e §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/1972).

Observa-se que a fls. 1303-1318 a defendente solicitou a juntada de novo documento, com fulcro no art. 16, § 4º, "b", do Decreto nº 70.235/1972, alegando ser decorrente de fato superveniente. Trata-se de esclarecimentos que teriam sido prestados pelo Instituto Nacional de Tecnologia sobre a perícia realizada no processo administrativo nº 10074.000510/2010-57, que diz respeito ao mesmo tipo de produtos sob exame. Como se trata de informações que podem ser relevantes para o deslinde da questão, a juntada desse documento tem amparo legal.

MÉRITO

Da Classificação Fiscal de Mercadorias no Âmbito do Comércio Exterior

Antes de iniciar a apreciação quanto ao mérito do litígio convém fazer breve esclarecimento acerca da matéria jurídica envolvida – classificação fiscal de mercadorias importadas, para auxiliar no entendimento da questão. A fim de viabilizar a expansão do comércio internacional foi criada toda uma sistemática para padronizar a identificação das mercadorias a serem comercializadas, de forma a facilitar as negociações e também a definição de políticas e controles alfandegários. Trata-se do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH), objeto da Convenção de mesmo nome celebrada em Bruxelas, em 1983. Essa Convenção foi aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71/1988 e promulgada pelo Decreto nº 97.409/1988, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1989.

O Sistema Harmonizado é expresso sob a forma de tabela, composta por várias seções, integradas por capítulos e subcapítulos, em que os bens são agrupados e identificados mediante a utilização de códigos numéricos de 6 (seis) dígitos, ordenados de maneira crescente levando em conta a “complexidade” de cada produto. A fim de facilitar a classificação das mercadorias as seções, os capítulos, as posições são instruídas com notas que definem termos empregados e o alcance de alguns códigos estabelecidos.

O referido sistema é regido pelas chamadas Regras Gerais Interpretativas (RGI), que definem os critérios a serem observados para o correto enquadramento das mercadorias nos códigos criados, e pelas Regras Gerais Complementares (RGC), utilizadas para definir o enquadramento tarifário em nível regional (7º e 8º dígitos), devendo a aplicação dessas regras obedecer a sequência hierárquica em que foram estabelecidas. A classificação fiscal de qualquer produto no âmbito do comércio exterior deve ser feita com base nas referidas regras, devendo ser utilizadas, subsidiariamente, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), que correspondem à interpretação oficial do SH e são periodicamente atualizadas e aprovadas pelos países signatários da convenção que o oficializou.

Observa-se que a sistemática de codificação deve atender ao critério da hierarquia, segundo o qual cada mercadoria deve ser inicialmente enquadrada em uma posição (4 primeiros dígitos), em seguida na subposição de primeiro nível (5º dígito), depois na subposição de segundo nível (6º dígito) e, de maneira análoga, no item (7º dígito) e subitem (8º dígito), quando houver tais desdobramentos. O princípio básico é que cada mercadoria tem apenas um código correto.

O Brasil, objetivando dinamizar as negociações no âmbito do Mercosul, adotou, a partir de 01/01/1995 (Decreto nº 1.343/1994), a Tarifa Externa Comum - TEC (Tratado de Assunção), baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, que é uma convenção para designação e codificação de mercadorias elaborada com base no Sistema Harmonizado.

Da Classificação Fiscal das Mercadorias Objeto da Autuação

As mercadorias que deram ensejo à lide são denominadas comercialmente de placas de vídeo e, embora possuam diferentes fabricantes e modelos, correspondem a um único tipo de produto, consoante assentam fiscalização e autuada. A impugnante descreveu as mercadorias importadas como: "PLACAS DE MICROPROCESSAMENTO [...] - placa de vídeo para uso em microcomputadores, com dispositivo de dissipação de calor."

O cerne do litígio é definir se as placas de vídeo em questão se enquadram na posição da NCM 8473, como declarou o importador, ou na 8471, como entende a fiscalização. Mais precisamente, se elas configuram parte de computador ou unidade deste.

Observa-se que a auditoria fiscal que resultou no lançamento em debate abrangeu o período de 02/10/2014 a 04/08/2016, sendo que o sujeito passivo já tinha sido autuado pelo mesmo motivo relativamente ao período 09/01/2007 a 23/07/2009 - processo administrativo nº 10074.000510/2010-57. Observa-se que, nesse processo, o enquadramento tarifário definido pela fiscalização foi considerado correto na primeira e na segunda instância administrativa, na qual foi inclusive solicitada perícia técnica para embasar o entendimento dos conselheiros (fls. 31-47).

Com efeito, o Acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nº 3401-003.221, de 24/08/2016 (fls. 8-25), referendou o enquadramento tarifário da autoridade lançadora, por unanimidade de votos, consoante trechos a seguir reproduzidos:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 09/01/2007 a 23/07/2009

[...]

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO.
RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.

Solicitado pelo CARF laudo técnico por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, tendo a própria recorrente acrescentado quesitos aos formulados pelo colegiado, legítima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria.

[...]

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para afastar as penalidades e os juros de

mora, e determinar, de ofício, a exclusão das parcelas referentes ao ICMS e às próprias contribuições da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, na autuação, em função do RE no 559.607/SC, julgado sob o rito da repercussão geral. Fez sustentação oral, pela recorrente, Adriano da Silva Pereira, documento identidade nº 08/49350-4 - DETRAN/RJ.

[...]

Voto

[...]

A discussão central, no presente processo, é sobre a classificação de "placas de vídeo" / "placas de aceleração gráfica". Basicamente, a empresa sustenta a correção do código NCM 8473.30.43, enquanto a fiscalização alega ser correto o código NCM 8471.80.00.

[...]

Temos, então, como correta a classificação adotada pela fiscalização, sendo insubsistentes todos os argumentos de mérito utilizados pela recorrente para refutá-la. Ademais, as respostas dadas pelo INT confirmam o entendimento da fiscalização.

[...]

Conforme comentado anteriormente, no referido processo o CARF determinou a realização de perícia técnica, que foi realizada pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), instituição vinculada ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), sendo oportunizado à impugnante formular os quesitos que entendesse relevantes. Destaca-se que, a despeito de a impugnante alegar que existem diferenças entre as placas de vídeo analisadas naquele processo e as objeto deste, decorrentes de inovações tecnológicas, não foi identificado nenhum aspecto que justificasse eventual mudança no enquadramento tarifário dessa mercadoria. Na realidade, a similaridade entre as placas de vídeo objeto de ambas as autuações foi analisada no laudo técnico emitido no âmbito deste processo, consoante quesito e respectiva resposta a seguir reproduzidos:

7 - Esclarecer se o fato dos produtos, objeto da presente perícia, tratarem-se individualmente de uma placa de circuito impresso contendo chip (circuito integrado) de processamento gráfico e outros componentes eletrônicos (por exemplo, resistores, memórias), e dispositivo de dissipação de calor que formam um “bloco praticamente indissociável”, grifo no original, conforme declaração da empresa, por si só, os faz diferir em suas funções de placa de vídeo, dos produtos descritos pelo Laudo do INT o qual entregamos uma cópia ao perito neste ato.

Consta às fls. 58 do Processo 10074.000510/2010-57 o Relatório Técnico Nº 001.164/13 emitido pelo INT – INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA – Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção – DEAP, que foi solicitado pela All Nations Comércio Exterior e contém um parecer técnico sobre os produtos “Placas de Vídeo”, importados pelo solicitante.

Este quesito formulado pela auditoria remete a uma comparação dos produtos ora em análise com aqueles que foram utilizados pelo INT, em relação às suas funções de placa de vídeo.

[...]

A primeira constatação da comparação remete aos fabricantes ZOGIS, POWERCOLOR, ASUS, NVIDIA e AMD, coincidentes em vários produtos de ambos os casos. Outro fato relevante, observa-se que em ambos os casos se trata de “placas de vídeo offboard” que, apesar de cada modelo poder apresentar diferentes velocidades de processamento na GPU e capacidades de memória, possuem o mesmo princípio técnico científico, mesma aplicação e função – processar dados recebidos da CPU, fazer cálculos e operações gráficas para gerar imagens 2D e 3D e, através das portas de saída, exibi-las no monitor de vídeo.

A estrutura dos produtos importados e analisados pelo INT, conforme se observa na resposta dos quesitos nºs 2 e 3 às fls 63 a 65 do referido processo, é a mesma das amostras cedidas pelo contribuinte para a presente análise, possuindo as mesmas características, componentes, tipos de conexões e dispositivo de dissipação de calor.

Diante do exposto, verifica-se que as placas de vídeo descritas pelo Laudo do INT não diferem das amostras que foram fornecidas pelo contribuinte para análise e confecção deste laudo. (destaquei)

Além desse aspecto, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil já existe posicionamento a ser observado por todas as suas unidades, inclusive as Delegacias de Julgamento, quanto à classificação fiscal do produto em foco. Trata-se da Solução de Consulta Coana nº 46, de 11/04/2016, que assim dispõe:

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Código NCM: 8471.80.00 Mercadoria: Unidade de processamento gráfico constituída de placa de circuito impresso com processador próprio (GPU) e outros elementos elétricos e eletrônicos montados, dotado de dispositivo de dissipação de calor, especialmente concebida para processar os sinais digitais de informações de vídeo em uma máquina automática de processamento de dados, comercialmente denominada placa de vídeo.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI 1 (texto da posição 84.71 e da Nota 5, C) do Capítulo 84) e RGI 6 (texto da subposição 8471.80), da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 94, de 8 de dezembro de 2011, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011; e em subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008, e alterações posteriores.

A referida Solução de Consulta foi emitida na sistemática de apreciação colegiada instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 08/05/2014 (DOU de 09/05/2014), possuindo efeito vinculante no âmbito da RFB, consoante determina o art. 15 dessa mesma norma³. A mesma ratificou o entendimento que já havia sido firmado na Solução de Divergência Coana nº 6, de 20/07/2009, o que demonstra que essa questão já foi detidamente analisada por diferentes auditores-fiscais especialistas na matéria, inclusive para resolver a divergência criada

pela Solução de Consulta nº 210/2008, proferida pela Divisão de Administração Aduaneira da Superintendência Regional da RFB da 9ª Região Fiscal.

Observa-se que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) é o órgão do governo que tem a competência legal para definir o correto enquadramento tarifário de mercadorias importadas ou exportadas, qualquer que seja sua composição ou finalidade. Mesmo quando é necessário recorrer à assistência técnica para esclarecer aspectos sobre determinados produtos que requerem conhecimento especializado sobre os mesmos, cabe a esse órgão, com base nas informações obtidas, interpretar e aplicar as regras específicas que regulam o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH).

No presente caso, não há dúvidas de que as mercadorias objeto da autuação são do mesmo tipo das analisadas na Solução de Consulta Coana nº 46/2016. Portanto, deve ser adotado o entendimento ali formalizado. Todavia, considerando-se as várias decisões judiciais e os questionamentos trazidos pela impugnante, apresento algumas considerações e esclarecimentos sobre aspectos relevantes que justificam o enquadramento das placas de vídeo objeto da autuação no código da NCM 8471.80.00 pela RFB.

Conforme dito anteriormente, a classificação fiscal de produtos transacionados por países signatários da convenção que instituiu o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH), como é o caso do Brasil, deve ser feita como base nas regras ali estabelecidas. Pois bem, embora as referidas regras tenham sido mencionadas, tanto pela impugnante como nas referidas decisões judiciais, aparentemente não está sendo levado em consideração um aspecto fundamental que norteia a aplicação das mesmas: a organização hierarquizada delas e dos códigos estabelecidos para enquadramento das mercadorias.

Explico: somente se a classificação não puder ser resolvida pela RGI-1 é que se verifica se a RGI-2 resolve, e assim sucessivamente. Em relação à definição do código, a mercadoria a ser classificada deve primeiramente ser enquadrada numa posição (4 primeiro dígito), para só depois se definir a subposição de primeiro nível (5º dígito) e em seguida a de segundo nível (6º dígito). Da mesma forma deve-se proceder em relação ao item (7º dígito) e subitem (8º dígito), que são os desdobramentos regionais.

Nesse sentido, vejamos o que dizem as RGI-1 e RGI-6:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

[...]

6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário. (destaques na reprodução)

Equívoco relativamente comum ao se classificar uma mercadoria é, com base no texto de suposição, item ou subitem enquadrar o produto ali sem antes verificar se o mesmo atende às condições para enquadramento no código na correspondente posição, e assim sucessivamente. Aparentemente é o que está ocorrendo no presente caso, em que as decisões judiciais trazidas pela defendente estão concluindo que o código 8473.30.43 é mais específico que o 8471.80.00 com base no texto do subitem, a seguir reproduzido.

Ocorre que toda a discussão acerca da matéria reside, justamente, em definir se as placas de vídeo em foco configuram "parte" (posição 8473) ou "unidade" (posição 8471) para computador. Acaso o texto do código 8473.30.43 fosse específico para determinado produto, como é o caso do "8473.30.41 - Placas-mãe (mother boards)", seria um critério para definir seu tipo (nesse caso, como parte). Todavia, a expressão placas de microprocessamento é genérica, abrangendo produtos que, embora exerçam essa função, não se classificam no código 8473.30.43. É o caso, por exemplo, das próprias "placas-mãe" e da Unidade Central de Processamento (CPU). Ou seja, não é qualquer placa de microprocessamento que se classifica no referido código.

A tarefa de definir a classificação fiscal de produtos negociados no âmbito do comércio exterior requer conhecimento especializado, pois muitas vezes a interpretação das regras aplicáveis impõe a análise minuciosa de vários textos legais, buscando identificar aspectos que incluam a mercadoria em determinado código ou a excluam dele. É o caso das placas de vídeo em tela. Para se ter uma idéia das dificuldades enfrentadas, a posição 8471 também tem um desdobramento que, numa análise mais superficial, poderia ser considerado mais específico, consoante se reproduz:

Por conta de dificuldades como essas é que existem as Notas de Seção e de Capítulo mencionadas na retrocitada RGI-1, bem como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), e periodicamente a Organização Mundial das Aduanas (OMA) emite pareceres sobre a classificação fiscal, os quais devem ser observados pelos países signatários do SH, a fim de preservar a uniformidade do mesmo.

O código indicado pela fiscalização possui os seguintes desdobramentos:

Analisando o mencionado Acórdão CARF nº 3401-003.221 (fls. 8-25), bem como a SC Coana nº 46/2016, verifica-se que esses atos concluíram que o código correto é o 8471.80.00 com base nos seguintes fundamentos principais.

Acórdão nº 3401003.221 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

[...]

Voto

[...]

E é na leitura jurídica da Nota Legal 5, "c", do Capítulo 84, que reside o cerne da controvérsia. O próprio texto da Nota usa tanto a expressão abraçada pela recorrente ("parte") quanto a defendida pelo fisco ("unidade"):

C) Ressalvadas as disposições das alíneas D) e E) abaixo, considera-se como fazendo parte dum sistema automático para processamento de dados, qualquer unidade que preencha simultaneamente as seguintes condições:

1º) Ser do tipo exclusiva ou principalmente utilizado num sistema automático para processamento de dados;

2º) Ser conectável à unidade central de processamento, seja diretamente, seja por intermédio de uma ou de várias outras unidades;

3º) Ser capaz de receber ou fornecer dados em forma códigos ou sinais utilizável pelo sistema.

As unidades de uma máquina automática para processamento de dados, apresentadas isoladamente, classificam-se na posição 84.71.

[...]

No entanto, em tal Nota, como se percebe de sua simples leitura, não se encontra expresso o conceito de "unidade", mas somente quais as condições para que uma "unidade" possa ser considerada como fazendo "parte" de um "sistema automático para processamento de dados". Mais útil para saber o conteúdo da expressão "unidade" é a Nota Explicativa do Sistema Harmonizado (NESH) da posição 8471, também referida na SD, e veiculada, em língua portuguesa, à época, no anexo da Instrução Normativa SRF nº 807/2008:

A. MÁQUINAS AUTOMÁTICAS PARA PROCESSAMENTO DE DADOS

(...)

As máquinas automáticas para processamento de dados podem compreender num mesmo invólucro a unidade central de processamento, uma unidade de entrada (por exemplo, um teclado ou um leitor) e uma unidade de saída (por exemplo, uma unidade de visualização), ou podem compor-se de várias unidades distintas interligadas. Neste último caso, as unidades constituem um "sistema", desde que este compreenda, pelo menos, a unidade central de processamento, uma unidade de entrada e uma unidade de saída (ver a Nota 1 de Subposições do presente Capítulo). As interligações podem realizar-se por meios filares (por exemplo, cabos) ou por meios não filares. Um sistema automático completo para processamento de dados compreende pelo menos:

(...)

Estes sistemas podem compreender unidades periféricas diferentes das unidades de entrada e de saída, que se destinam a aumentar a capacidade do conjunto, especialmente reforçando a função de um ou mais dos dispositivos da unidade central (ver a parte B, a seguir). Estas diversas unidades inserem-se entre a unidade de entrada e a unidade de saída, que delimitam o sistema, com exclusão das unidades de adaptação (adaptadores de canal a canal) ou

de conversão (conversores de sinais) que, às vezes, se ligam antes da unidade de entrada ou depois da unidade de saída.

(...)

B. UNIDADES APRESENTADAS ISOLADAMENTE

Ressalvadas as disposições das Notas 5 D) e E) deste Capítulo, a presente posição compreende também as diversas unidades constitutivas dos sistemas para processamento de dados apresentadas isoladamente. Estas podem apresentar-se na forma de máquinas alojadas em um gabinete ou invólucro distinto ou na forma de unidades sem gabinete ou invólucro distinto, concebidas para serem introduzidas em uma máquina (por exemplo, no circuito principal de uma unidade central de processamento). Consideram-se como unidades constitutivas destes sistemas as unidades definidas na parte A acima e nas alíneas seguintes, como fazendo parte de sistemas completos.

Um aparelho só pode classificar-se na presente posição como uma unidade para um sistema automático para processamento de dados se:

a) exerce uma função de processamento de dados;

b) preenche as condições seguintes referidas na Nota 5 C) do presente Capítulo:

1ª) ser do tipo exclusiva ou principalmente utilizado num sistema automático para processamento de dados;

2ª) ser conectável à unidade central de processamento, quer diretamente, quer por intermédio de uma ou várias outras unidades; e

3ª) ser capaz de receber ou de fornecer dados sob uma forma – códigos ou sinais – utilizável pelo sistema.

c) não é excluído pelas disposições previstas nas Notas 5 D) e E) do presente Capítulo.

[...]

Então, cabe, de imediato, questionar se as placas de vídeo, apresentadas isoladamente, cumprem os requisitos para serem consideradas "unidades", na acepção da posição 8471. Como destaca a fiscalização (fl. 588), "a primeira condição é que o produto exerça uma função de processamento de dados". Quanto a isso, cabe referenciar a resposta do INT ao quesito no 4 elaborado pelo CARF (fls. 1191/1192):

A recorrente argumenta resposta lhe favoreceria, pois atestaria que os produtos não são "máquinas automáticas" (fl. 1203):

[...]

No entanto, o requisito estabelecido na NESH não é esse, de ser "máquina automática", mas simplesmente de exercer uma função de processamento de dados, ainda que auxiliar, o que se entende atendido pela resposta do INT.

[...]

Por certo que o atendimento aos requisitos da Nota 5, "c" não são suficientes, por si, para a classificação na posição 8471. Por isso estamos a analisá-los dentro de um contexto, aliados a outros requisitos. E, prosseguindo na análise, há ainda que se verificar se as placas de vídeo estariam inseridas na Nota 5, "d", ou 5, "e" do Capítulo 84, o que seria uma motivação para não enquadramento na posição 8471. É exatamente o caso, por exemplo, das placas de rede, expressamente mencionadas na Nota 5, "d", 2: (destaquei)

2º) Os aparelhos para emissão, transmissão ou recepção de voz, imagens ou outros dados, incluindo os aparelhos para comunicação em redes por fio ou redes sem fio (tal como uma rede local (LAN) ou uma rede de área estendida (WAN);

Sobre tal Nota, afirma ainda a recorrente (fl. 1179) que:

No entanto, cabe destacar o conteúdo da resposta do INT ao referido quesito nº 9:

É preciso ler com cautela a motivação para exclusão com base na Nota 5, "d", 2. Trata-se ali de aparelhos "para" emissão, transmissão ou recepção de voz, imagens ou outros dados, não sendo suficiente que o aparelho possa transmitir ... (ainda que com as limitações e com a condicionante expressas na resposta do INT, e que não constam na pergunta do CARF), mas que seja um "aparelho para transmitir...". (destaquei)

Ademais, recorde-se a resposta à pergunta 3, acrescentada pela própria recorrente àquelas formuladas pelo CARF:

Também não se evidencia a situação prevista na Nota 5, "e", pelo que não se vê a motivação para exclusão da mercadoria da posição 8471.

Quanto à afirmação da recorrente de que a resposta ao sexto quesito formulado pelo CARF ratificaria que os produtos objeto do litígio não se apresentam de forma isolada, o que excluiria o enquadramento na posição 8471, conforme a Nota 5, "c", crê-se que resulta de leitura equivocada da NESH do Capítulo 84, pois a conclusão da empresa é a ela oposta.

Por fim, ainda centrando as atenções no Parecer do INT que constitui o resultado da conversão em diligência, cabe destacar que a recorrente adicionou quatro perguntas de sua lavra a serem respondidas, tendo entendido que a resposta do Instituto à segunda e à terceira lhe favoreceriam (fl. 1179). Iniciemos pela segunda pergunta:

Veja-se que a resposta de forma alguma leva ao entendimento externado pela empresa. Não há nenhuma relação causal ou lógica entre o fato de a placa ser auxiliar da função de processamento e sua classificação na posição 8473.

E a interpretação dada à resposta da terceira pergunta da recorrente, pelo INT, revela preocupante desconhecimento das Regras do Sistema Harmonizado, pois a empresa parte diretamente do texto da subposição.

Apenas após determinar a posição de uma mercadoria é que se pode seguir para os demais desmembramentos, como estabelece a RGI-6 e a RGC-1. (destaquei)

Iniciar a classificação por um texto de desmembramento é atropelar as regras de classificação, realizando-a por aproximação, por tentativa e erro, e não como se previu no acordo internacional que regula a matéria, a Convenção do “Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias” (SH), aprovada em 1983, e que entrou em vigor internacional em 1º de janeiro de 1988.

[...]

E, apesar de acordarmos com a recorrente no sentido de ser equivocada a menção ao Parecer da OMA sobre as placas de captura de vídeo (produtos distintos) tanto na autuação quanto na Solução de Divergência no 6/2009, tal menção, em ambas as ocasiões, vem antecedida da expressão "a fim de reforçar...", denotando que não constitui a causa da classificação, mas um endosso, de modo que seu afastamento pouco efeito produz no resultado do contencioso.

Temos, então, como correta a classificação adotada pela fiscalização [...]

SOLUÇÃO DE CONSULTA COANA Nº 46, DE 11 DE ABRIL DE 2016

[...]

7. As Notas 5 C), D) e E) do Capítulo 84 indicam as situações em que se pode (ou não) considerar um artefato como uma unidade de máquina automática para processamento de dados (grifou-se):

Nota 5

[...]

C) Ressalvadas as disposições das alíneas D) e E) abaixo, considera-se como fazendo parte dum sistema automático para processamento de dados, qualquer unidade que preencha simultaneamente as seguintes condições:

1º) Ser do tipo exclusiva ou principalmente utilizado num sistema automático para processamento de dados;

2º) Ser conectável à unidade central de processamento, seja diretamente, seja por intermédio de uma ou de várias outras unidades;

3º) Ser capaz de receber ou fornecer dados em forma - códigos ou sinais - utilizável pelo sistema.

As unidades de uma máquina automática para processamento de dados, apresentadas isoladamente, classificam-se na posição 84.71.

[...]

D) A posição 84.71 não compreende os aparelhos a seguir indicados quando apresentados isoladamente [...]

E) As máquinas que incorporem uma máquina automática para processamento de dados [...]

8. Embora se constate que todas as condições listadas pela Nota de Capítulo retromencionada sejam todas satisfeitas cumulativamente, é importante observar que as Nesh da posição 84.71 reforçam o alcance do termo “apresentada isoladamente”, bem como sobre os requisitos impostos pela Nota 5 C) acima referida (grifou-se):

B.- UNIDADES APRESENTADAS ISOLADAMENTE

Ressalvadas as disposições das Notas 5 D) e E) deste Capítulo, a presente posição compreende também as diversas unidades constitutivas dos sistemas automáticos para processamento de dados apresentadas isoladamente. Estas podem apresentar-se na forma de máquinas alojadas em um gabinete ou invólucro distinto ou na forma de unidades sem gabinete ou invólucro distinto, concebidas para serem introduzidas em uma máquina (por exemplo, no circuito principal de uma unidade central de processamento). Consideram-se como unidades constitutivas destes sistemas as unidades definidas na parte A acima e nas alíneas seguintes, como fazendo parte de sistemas completos.

Um aparelho só pode classificar-se na presente posição como uma unidade para um sistema automático para processamento de dados se:

a) exerce uma função de processamento de dados;

[...]

2) As unidades destinadas a aumentar a capacidade de processamento da unidade central (unidades aritméticas com vírgula flutuante).

[...]

9. Diante do exposto, constata-se que o rol de condições elencadas na Nota 5, C), acima transcrita - e, subsidiariamente, com as explicações dadas pelas Nesh - são todas satisfeitas pelo produto sob análise, pois:

12. Ressalte-se ainda o parecer de classificação da Organização Mundial das Aduanas (OMA), constante da Coletânea de Pareceres internalizada no Brasil pela IN RFB 1.459/2014, de mercadoria similar (grifou-se):

Placa de vídeo comportando circuitos integrados e outros componentes destinada a ser instalada em uma máquina automática de processamento de dados a fim de que esta produza imagens e som. Esta placa transforma em sinais digitais suscetíveis de utilização pela máquina automática de processamento de dados as imagens analógicas e os sinais sonoros provenientes de um aparelho de videocassete, de um leitor de disco laser, de uma câmera CCD/V8 ou de uma câmera de vídeo. O produto é apresentado com um disco magnético (disquete) comportando seu programa de instalação; esse programa deve ser instalado na máquina automática de processamento de dados para que esta seja capaz de arquivar imagens de vídeo.

O disco magnético (disquete) contendo o programa (software) de instalação é classificado junto com a placa de vídeo, como sortido, na subposição 8471.80, por aplicação da RGI 3 b).

Conclusão

13. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema RGI 1 [...] a mercadoria classifica-se no código NCM 8471.80.00.

Observa-se que, no âmbito do presente processo, a fiscalização também aceitou o pedido da auditada para a realização de perícia técnica, diante da afirmação desta de que os produtos objeto das importações sob exame não eram os mesmos que tinham sido analisados na perícia determinada pelo CARF. Verificou-se, com base no laudo técnico produzido, que eram produtos do mesmo tipo, não possuindo nenhuma diferenciação que pudesse levá-los a enquadramento tarifário diverso.

Ambos os laudos técnicos mencionados levaram os auditores fiscais que os solicitaram a concluir que as placas de vídeo em tela classificam-se como unidade de "máquinas automáticas para processamento de dados". Nesse caso, as definições do Sistema Harmonizado tornam excludentes os conceitos de "unidades" (posição 8471) e "partes" (8473). Portanto, respondendo a uma das indagações da impugnante, os produtos em foco não podem ser considerados parte de um computador porque, para fins de classificação fiscal, enquadram-se no conceito de unidade.

Observa-se que, um dos argumentos utilizados pela impugnante para concluir que a perícia realizada neste processo lhe foi favorável foi a resposta ao quesito nº 8, no qual foi questionado se a placa de vídeo era parte ou unidade do computador. O perito concluiu, com base na sua interpretação da literatura técnica sobre o tema que, de acordo com a terminologia comumente utilizada, era parte de computador. Todavia, esse quesito foi impropriamente incluído no pedido de perícia, pois a definição desse aspecto (se é parte ou unidade), em relação à mercadoria em foco, diz respeito à classificação fiscal da mesma, devendo ser feita à luz das regras que regem o Sistema Harmonizado. Nesse caso, o especialista é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cujo parecer jurídico prevalece sobre a opinião do perito técnico.

Destaco que, conforme assentado no laudo produzido no âmbito do presente processo (fls. 556-656), as placas de vídeo em foco, inclusive as analisadas na perícia determinada pelo CARF, são do tipo "offboard", ou seja, não são integradas às placas-mãe, mas conectadas (ou instaladas) na mesma, a fim de melhorar a performance do computador. Para esse fim, a placa-mãe deve possuir o chamado "slot" de expansão, no qual deve ser encaixada a placa de vídeo. O fato de ela ser fixada no chassi do gabinete por meio de parafuso é irrelevante, e não implica que, por esse motivo, a mesma não atende ao disposto na Nota 5, C do Capítulo 84.

Na documentação trazida aos autos pela defendente após a impugnação, os esclarecimentos que teriam sido prestados pelo INT em relação ao quesito 8 da perícia solicitada pelo CARF apenas detalham como é feita a comunicação entre a placa de vídeo e o processador central, conforme se reproduz:

Nos esclarecimentos o INT informa, inclusive com fotos, o seguinte:

“Resposta: Em complementação à resposta efetivada no parecer quanto ao questionamento nº 8, “Os produtos importados são conectáveis à unidade central de processamento, diretamente ou por intermédio de uma ou de várias outras unidades?”, necessária para deslindar a forma interpretativa utilizada após análise das especificações técnicas relativas aos produtos apresentados pelo Consulente, há que se esclarecer, que as Placas de Vídeo importadas, apresentadas pelo consulente através de suas especificações técnicas, não se conectam ao processador central diretamente, mas através dos conectores, ou Slots, disponibilizados para esse fim, localizados na estrutura da Placa Mãe, onde elas são encaixadas. Os Slots se interligam ao barramento da Placa Mãe onde trafegam os dados vindos do processamento central que são codificados pela Placa de Vídeo, e esta faz a ligação lógica do Microprocessador com a Unidade de Saída (monitor de vídeo), onde finalmente os dados padronizados pela Placa de Vídeo serão transformados em imagem na tela pela Unidade de Saída (monitor). [grifou-se]

Destaco que a condição a ser atendida disposta na Nota 5 C "2º" do Capítulo 84, é o equipamento "ser conectável à unidade central de processamento" diretamente ou não. O fato de o texto trazer a expressão "seja diretamente, seja por intermédio de uma ou de várias outras unidades" remete ao mesmo problema de interpretação gerado pela parte inicial da referida Nota, em que é feita menção a parte e unidade, consoante se reproduz:

C) Ressalvadas as disposições das alíneas D) e E) abaixo, considera-se como fazendo parte dum sistema automático para processamento de dados, qualquer unidade que preencha simultaneamente as seguintes condições:

1º) Ser do tipo exclusiva ou principalmente utilizado num sistema automático para processamento de dados;

2º) Ser conectável à unidade central de processamento, seja diretamente, seja por intermédio de uma ou de várias outras unidades;

3º) Ser capaz de receber ou fornecer dados em forma códigos ou sinais utilizável pelo sistema.

A título de ilustração reproduzo o seguinte trecho extraído do livro *Arquitetura de Computadores Pessoais* (de Raul Fernando Weber), citado no laudo técnico produzido no âmbito do presente processo (fls. 479/480):

Página 55

Um computador pessoal não é apenas formado de microprocessador, coprocessador e barramentos. Os IBM-PCs apresentam “slots” onde são colocadas placas. Slots são conectores ligados diretamente ao barramento do computador. Placas (ou cards) são formadas por uma base rígida e componentes como chips, chaves, conectores e todas as ligações físicas entre esses componentes (continua na página 56).

Página 56:

Uma placa desempenha uma função específica ou uma série de funções correlatas (como por exemplo controladoras de E/S, interfaces seriais e paralelas, memória).

Conectores livres em um barramento permitem expansões na configuração de um computador e a utilização de placas não convencionais [...] (destaquei)

Os slots são um tipo de "porta" que, assim como as de HDMI e USB, possibilitam a conexão de dispositivos ao computador. Vejamos a definição desse termo e de barramento, extraídas da página eletrônica <https://www.infowester.com/barramentos.php> (consulta realizada em 07/10/2018):

Barramentos (ou, em inglês, bus) são, em poucas palavras, padrões de comunicação utilizados em computadores para a interconexão dos mais variados dispositivos. Neste artigo, você conhecerá algumas características dos principais barramentos presentes nos PCs, como ISA, AGP, PCI, PCI Express e AMR. Note que muitos desses padrões já não são utilizados em computadores novos, mesmo assim, conhecê-los é importante.

Antes de começarmos, é importante você saber que, no decorrer deste texto, o InfoWester utilizará com certa frequência a palavra slot. Esse termo faz referência aos encaixes físicos de cada barramento para a conexão de dispositivos (placas de vídeo, placas de rede, etc). Em geral, cada barramento possui um tipo de slot diferente. (destaques na reprodução)

O fato se os slots estarem ligados diretamente ao barramento do computador ou ao da placa mãe não é o fator decisivo na classificação fiscal das placas de vídeo. O que importa é que elas possam ser interligadas ao processador central, possibilitando a expansão das utilidades ou configurações do sistema.

Assim, ao contrário do alegado pela impugnante, os esclarecimentos adicionais que teriam sido prestados pelo INT não justificam a mudança no entendimento quanto ao código da NCM considerado correto. Consequentemente, não há fundamento para a revisão de ofício do lançamento relativo ao processo já julgado pelo CARF, nem para que o auto de infração em debate no presente processo seja declarado improcedente.

Os trechos reproduzidos do Acórdão do CARF supracitado e da Solução de Consulta Coana nº 46/2016, os quais adoto como fundamento para este voto, explicam os demais

aspectos que levam ao enquadramento das mercadorias objeto da autuação no código da NCM 8471.80.00.

Portanto, está correto o código da NCM indicado pela fiscalização, razão pela qual são devidas as diferenças de tributos apuradas.

Da Inaplicabilidade do art. 100 do CTN

A impugnante solicitou, no caso de ser mantido o lançamento, que fossem excluídas as penalidades aplicadas e os juros de mora, com base no art. 100 do CTN⁴. Todavia, diferentemente do que ocorreu nas operações anteriores objeto do retrocitado acórdão do CARF, em que a Solução de Consulta (SC) nº 210, da Diana/SRRF/9ª RF, de 08/08/2008, poderia ser levada em consideração para justificar a dispensa das referidas exações, tal situação não se repetiu no presente caso. Com efeito, a partir da publicação da Solução de Divergência Coana nº 6/2009, que revogou expressamente o entendimento trazido na mencionada SC (que considerava correto o código da NCM 8473.30.43 para enquadramento das placas de vídeo), consoante se reproduz a seguir, a adoção do código em que as mercadorias objeto do lançamento foram declaradas deixou de ter suporte em qualquer decisão no âmbito da RFB, pois o período auditado é 02/10/2014 a 04/08/2016.

Solução de Divergência nº 6 - Coana

Data 20 de julho de 2009

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Reforma a Solução de Consulta nº 210, da SRRF/9ª RF/ Diana, de 08 de agosto de 2008. Mercadoria “Placa de circuito impresso com microprocessador, memória e outros componentes elétricos e eletrônicos, especialmente concebida para processar os sinais digitais de informações de vídeo em uma máquina automática de processamento de dados, adaptando estes sinais para visualização em uma unidade de saída de vídeo, comercialmente denominada "placa de vídeo" classifica-se no código 8471.80.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul constante da TEC vigente.

[...]

Diante da expressa manifestação da RFB em sentido diverso do código da NCM adotado pela impugnante e, considerando-se que o despacho aduaneiro, em regra, configura mera autorização para entrega da mercadoria ao seu destinatário, conforme explanado no tópico referente à ausência de mudança de critério jurídico, não procede a alegação quanto à observância de práticas reiteradas das autoridades administrativas.

Em resumo, trata-se de placa de vídeo que, grosso modo, serve para enviar sinais do computador para o monitor que os transforma em imagens. Esta placa de processamento gráfico para computadores é formada, normalmente, de uma placa de circuito impresso com microprocessador gráfico (GPU) e demais componentes elétricos e eletrônicos montados, com interface e conversor digital/analógico, além de memória própria. No caso específico, ainda, apresentasse acoplada com um dissipador de calor.

Portanto, resolvesse a primeira incongruência, porque a placa de vídeo aqui tratada não se confunde com um de seus componentes – o GPU – como pretende a impugnante.

Logo, é incorreta a classificação adotada no código NCM 8473.30.43 placas de micro processamento com dispositivo de dissipação de calor. Este código seria utilizado caso o microprocessador fosse conectado diretamente na placamãe (placa onboard), que é uma solução bem mais simples e não utiliza uma memória dedicada, como nas placas offboard.

Desta forma, o que se classifica na posição 84.73, como “parte” de uma máquina da posição 84.71, são aqueles artigos que, embora destinados a uma máquina de processamento de dados, não possam ser considerados como sendo “unidades” da posição 84.71, tal como ocorre com as “partes” intrínsecas da unidade central de processamento, como, por exemplo, a placamãe, os módulos de memória e as placas de micro processamento, destinadas ao processamento central da máquina automática de processamento de dados.

Assim, o produto sob análise inclui-se na posição 8471, nos termos do texto da referida posição e das Notas Explicativas acima transcritas, completando-se a classificação no código NCM 8471.80.00 Outras unidades de máquinas automáticas para processamento de dados, por não existirem desdobramentos regionais, da Tarifa Externa Comum/TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 43/2006, publicada no DOU de 26/12/2006.

Já em relação a revisão aduaneira, faço um adendo ao que foi decidido pela DRJ, para incluir o trecho do acórdão 3401-003.221 no sentido de que “o desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento “efetuado pelo importador”. Tal homologação ocorre apenas com a “revisão aduaneira” (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da “revisão aduaneira” de que trata o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, em que pese a inadequação terminológica, derivada de atos infralegais, não representa, efetivamente, nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que “a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”

Por fim, a respeito da aplicação do artigo 24, da LinDB, peço licença para transcrever as alegações da Recorrente, apresentados somente em sede recursal, matéria que conheço por ter sido publicada após a apresentação da impugnação:

A recente publicação do art. 24 da Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro – LINDB, com redação dada pela Lei nº 13.655/2018 que alterou recentemente o Decreto-Lei nº 4.657/1942, e que determina que atos públicos e interpretações a época vigente sejam vinculantes, vedada a revisão:

“Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.”

Em diversas ocasiões, conforme decisão no TRF4, a fiscalização estava obrigada a desembaracar as mercadorias por força do aspecto da jurisprudência judicial majoritária favorável ao entendimento da RECORRENTE de que as mercadorias devem ser desembarcadas na NCM 8473.30.43. Logo não caberia revisão já que a orientação geral até então são as decisões transitadas em julgado do TRF4, conforme algumas que foram citadas no quadro comparativo acima.

O Tribunal entendeu, embasado ainda em dezenas de Laudos Técnicos de Peritos Judiciais, informações complementares dos fabricantes, tais como manuais, fichas técnicas e laudos técnicos, que o correto enquadramento e a aplicação das Normas Interpretativas do Sistema Harmonizado, indicam a Classificação Fiscal na NCM 8473.30.43 para os produtos Placas de Vídeo (Placas de Microprocessamento).

O fato da fiscalização da Receita Federal do Brasil desembaracar centenas de Declarações de Importação embasada na orientação de caráter geral tendo em vista a jurisprudência judicial majoritária, e ainda tomando-se como base os Laudos Técnicos, demonstra que houveram também práticas reiteradas da administração pública.

Ao contrário do que explicitou pela Recorrente, entendo que deve ser afastada a aplicação do artigo 24 da LINDB ao presente caso, que assim preceitua:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

A uma, porque as expressões contidas na referida norma demonstram que a intenção do legislador foi direcionar à aplicação da lei à revisão de ato, processo ou norma editados pela Administração Pública, bem como contratos firmados entre ela e particulares, sendo que o lançamento tributário, por sua vez, não opera revisão de atos administrativos, nem afeta ato ou situação plenamente constituída. E a duas, ainda que admitisse sua aplicabilidade ao processo administrativo tributário, sua aplicação teria efeito apenas aos fatos geradores ocorridos após sua edição, não se aplicando a Recorrente.

Nessa linha raciocínio, empresto as razões do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, proferida nos autos do processo nº 16561.720065/2013-82 (acórdão 1401-002-992), como causa de decidir para afastar as pretensões da Recorrente quanto à aplicação do artigo 24 da Lindb ao presente caso, a saber:

Preliminarmente, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB ao/no caso concreto. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Defende a Recorrente que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, sendo pautado na jurisprudência majoritária deste CARF.

Todavia, entendo que não é este o alcance da norma.

Não há como negar que o valor que se busca com tal norma é nobre, qual seja, o de garantir a segurança jurídica, em especial aos contribuintes que acabam por serem obrigados a interpretar e aplicar uma legislação tributária absolutamente complexa.

Entretanto, entendo que não se pode buscar, sob esse pretexto, ampliar o alcance ou impor a aplicação de uma norma (expressiva de um valor jurídico importante), sobre outras normas jurídicas já postas e absolutamente aplicáveis. Seria, a meu ver, buscar a segurança gerando ainda mais insegurança ao próprio sistema jurídico.

É fato conhecido que o contexto de criação da norma tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Tal fato é manifestado claramente quando se aprecia a justificção do PL, de autoria do Senador Antônio Anastasia:

Como fruto da consolidação da democracia e da crescente institucionalização do Poder Público, o Brasil desenvolveu, com o passar dos anos, ampla legislação administrativa que regula o funcionamento, a atuação dos mais diversos órgãos do Estado, bem como viabiliza o controle externo e interno do seu desempenho.

Ocorre que, quanto mais se avança na produção dessa legislação, mais se retrocede em termos de segurança jurídica.

O aumento de regras sobre processos e controle da administração têm provocado aumento da incerteza e da imprevisibilidade e esse efeito deletério pode colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional.

Outrossim, exatamente por isso que o texto da norma fala em ato administrativo, contrato administrativo, ajuste administrativo, processo administrativo ou norma administrativa.

É a conclusão que se chega da concordância verbal do dispositivo, bem como da interpretação sistemática do seu parágrafo único e demais artigos inseridos da alteração legislativa. Portanto, a desconsideração dos efeitos tributários de um ato ou contrato feito por um particular, por exemplo, foge, a meu ver, da aplicação da norma.

Outrossim, a própria utilização da terminologia "revisão" também afasta a aplicação do art. 24 ao processo administrativo tributário. Isto porque, o conceito de lançamento previsto no art. 142 do CTN não se amolda a tal conceito. O lançamento, definitivamente, não se configura como procedimento de "revisão".

Ademais, mesmo que, forçando a interpretação da norma se defenda que o lançamento (como ato administrativo) estaria sendo revisto por este Conselho Administrativo (posição que discordo), o ato administrativo não se completou, especialmente por ter sido impugnado pelo contribuinte. Outrossim, também não há como se falar em situação plenamente constituída.

Como bem manifestado pela Conselheira Livia Di Carli em voto sobre o tema:

A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolancamento" ou o "lançamento por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Outrossim, uma série de conceitos abstratos tornaria a norma de difícil ou impossível aplicação. Por exemplo, qual o conceito de jurisprudência majoritária? Como aferir isso? Tratar-se-ia de jurisprudência majoritária administrativa? De jurisprudência judicial? E se houver divergência de posicionamentos nas duas esferas? A existência de uma maioria simples de decisões em um sentido por si só importaria na chamada jurisprudência majoritária?

Ainda, qual o elemento temporal já que o lançamento sempre se reporta a atos passados? Seria a jurisprudência do momento dos fatos ou do lançamento?

Essas questões são tormentosas e de difícil solução.

Entretanto, ressalto que o direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseado no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo de decisões com repercussão geral ou as próprias súmulas administrativas vinculantes deste CARF.

Entretanto, em todos esses casos há um procedimento específico para sua produção, e defender a aplicação direta do art. 24 da LINDB me parece ser tentar burlar um sistema de precedentes já posto.

Ainda, necessário lembrar que o direito tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, merece menção que o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP realizou recente colóquio com o objetivo de debater os possíveis impactos da Nova Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) no direito tributário (<https://direitosp.fgv.br/evento/novaleideintroducaonormasdireitobrasileirolindbobjetivandoprincipiosestruturantesd>).

No referido evento, um dos idealizadores do projeto de lei que gerou a alteração da LINDB (Prof. Carlos Ari Sundfeld) ao ser indagado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, foi contundente ao afirmar que no direito tributário já existem os artigos 100 e 146 do CTN que trazem o "mesmo valor" buscado pela LINDB, e que o art. 24 não se prestaria como algo novo, mas sim um reforço de aplicação à norma já existente.

Isto porque que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo.

Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário.

Ou ainda, o próprio art. 112 do CTN determina a interpretação mais benéfica ao contribuinte de normas que cominem penalidade.

Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Permito-me citar, novamente, trecho de voto da Conselheira Livia Di Carli sobre o tema:

o alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.

Ainda, mesmo que passando por cima de tudo o quanto argumentado acima, hipoteticamente se entenda que o art. 24 da LINDB deva ser aplicado, outra questão se põe para análise.

Teria o art. 24 natureza puramente interpretativa?

Tal indagação é importante para se aferir a possível retroatividade da norma, e a conclusão que chego é que não.

A natureza do art. 24 não é tão somente interpretativa, isto porque supostamente impõe um dever ao julgador, dever este que afeta a própria materialidade do crédito tributário. Trata-se de norma de natureza material sob esse prisma.

Assim é que, mesmo que se concluísse pela aplicabilidade da norma ao direito e processo administrativo tributário, tal aplicação, a meu ver, apenas teria efeito para fatos geradores ocorridos após a sua edição, o que não aproveitaria a Recorrente.

Outrossim, também analisando hipoteticamente, em casos mais complexos como situações de amortização de ágio, as especificidades e situações fáticas de cada caso impediriam a utilização generalizada do referido dispositivo. Isto porque, o enquadramento de uma empresa como "veículo" demanda a análise fático-probatória, que torna cada decisão sobre o tema absolutamente única e peculiar.

Face ao exposto, voto por rejeitar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

Outro não é entendimento manifestado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a saber: (acórdão 9202-007.145); (acórdão 1401.002.993); e (acórdão 1402-003.605).

Por fim, para fulminar a pretensão da Recorrente, a aplicação Súmula CARF nº 169 Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021:

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021). Acórdãos Precedentes: 1402-004.202, 9101-004.217, 9101-003.839, 1302-003.821, 9202-007.943, 3302-007.542, 1401-003.632, 3401-007.043 e 1201-002.982.

Diante do exposto, voto por conhecer em parte o recurso voluntário afastando os pontos não tratados em impugnação, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

