ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11829.720034/2012-49

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

Processo nº	11829.720034/2012-49
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	**3401-003.959 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	31 de agosto de 2017
Matéria	Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Embargante	Samsung Eletrônica da Amazônia Ltda.
Interessado	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 03/07/2007 a 20/06/2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO. VÍCIO DE OMISSÃO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FALTA DE ANÁLISE DO CÓDIGO NCN ADOTADO NO LANÇAMENTO PELA FISCALIZAÇÃO.

Em processos administrativos que decorrem de divergência na classificação fiscal de produtos importados pelo contribuinte, é essencial que a autoridade julgadora enfrente e se manifeste acerca da legalidade do código NCM adotado pela Fiscalização no lançamento, pois a revisão de legalidade é do ato administrativo do lançamento.

A conclusão no sentido de que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte está incorreta não leva necessariamente à conclusão de que a classificação fiscal realizada pela Fiscalização no lançamento está correta, sendo possível que a autoridade julgadora entenda que o código NCM adotado pelo contribuinte é equivocado, mas mesmo assim determine o cancelamento do lançamento, quando este adotar como fundamento classificação fiscal também equivocada e entender a autoridade julgadora que o correto é um terceiro código NCM.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em conhecer dos embargos de declaração apresentados para sanar a omissão apontada, sem efeitos infringentes, entendendo correta a classificação fiscal adotada pela Fiscalização, vencido o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator, que preferiu seu voto no sentido de dar provimento integral aos embargos de declaração, com efeitos infringentes; e o Conselheiro André Henrique Lemos, que votou para que fosse dada ciência à Fazenda Nacional, em razão de possíveis efeitos infringentes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Presidente substituto.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator.

AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida (Presidente Substituto), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Cleber Magalhães (Suplente convocado), Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente). Participou do julgamento, em substituição ao Conselheiro Rosaldo Trevisan, o Conselheiro suplente Cleber Magalhães.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela contribuinte em 10/04/2017 contra o Acórdão CARF nº 3401-003.111, proferido em sessão de 25/02/2016, de minha relatoria, que possui a ementa abaixo transcrita:

"*Assunto: Classificação de Mercadorias*

Período de apuração: 03/07/2007 a 20/06/2011

PROVA PERICIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO. O indeferimento do pedido de realização de perícia não caracteriza cerceamento do direito de defesa quando demonstrada a desnecessidade de produção de novas provas para formar a convicção do aplicador.

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO. Reconhecimento da extinção por decadência dos créditos relativos a lançamentos efetuados com base em declarações de importação registradas anteriormente a 30/10/2007, inclusive, (II, IPI, PIS-Importação e Cofins-Importação).

REVISÃO ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO. Artigo 54 do DL 37/1966. É de cinco anos, a contar da data do registro da DI, o prazo para a autoridade proceder á revisão aduaneira das importações. O artigo 54 do DL 37/1966 é lei que autoriza a administração rever as declarações prestadas por contribuinte e

os lançamentos pendentes de homologação. Independentemente do canal em que se efetivou o despacho aduaneiro, o resultado da revisão assim realizada não significa mudança de critério jurídico. Aplica-se o artigo 146 do CTN apenas naquilo que a revisão divergir com relação ao anteriormente estabelecido por exigência formal da autoridade fiscal no despacho aduaneiro ou em revisão antecedente, e que tenha sido integrado definitivamente na declaração em análise. Somente nessa situação a revisão aduaneira estará concidionada pelo disposto no artigo 149 do CTN. O artigo 54 do DL 37/1966 também autoriza a revisão dos lançamentos homologados.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DISPOSITIVOS DE CRISTAL LÍQUIDO. PAINÉIS LCD. O produto identificado como "dispositivos de cristal líquido - LCD" ou "Painéis LCD", quando destinado "exclusiva ou principalmente" aos aparelhos das posições 8527 ou 8528, não pode ser classificado no código NCM 9013.80.10.

BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DA PARTE FINAL DO INCISO I DO ARTIGO 7° DA LEI N° 10.865/2004. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n° 559.007, ao qual foi aplicado o regime da repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade da parte final do inciso I do artigo 7° da Lei n° 10.865, de 30/04/2004, tendo afastado da norma, conseqüentemente, o alargamento do conceito de valor aduaneiro decorrente da expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições". Em sintonia com aludida decisão a redação atual do dispositivo em comento estabelece, simplesmente, que a base de cálculo do PIS/Pasep - importação e da COFINS - Importação sobre "a entrada de bens estrangeiros no território nacional" (inciso I do caput do artigo 3°) será "o valor aduaneiro", redação a qual foi dada pelo artigo 26 da Lei n° 12.865, de 09/10/2013.

MORA E PENALIDADES NA REVISÃO ADUANEIRA DE MUITAS IMPORTAÇÕES. AFASTAMENTO. Apesar de não se tratar de uma mudança de critério jurídico, a posição firmada a partir da revisão aduaneira que nega a prática reiterada das autoridades do despacho, exercidas individualmente, configura a situação para a qual se deve invocar a aplicação da lei posta no parágrafo único do artigo 100 do CTN, a ser aplicada nos termos da competência estatuída pela lei do processo administrativo fiscal (Decreto n. 70.235, de 1972) e estatuída na lei aduaneira (artigo 97 e 101 do DL 37/1966)".

A embargante alega a ocorrência do vício de omissão, em virtude de o acórdão em referência afastar a classificação fiscal adotada pela contribuinte, mas sem antes "*(...) haver se manifestado em relação ao fundamento referente ao equívoco da classificação fiscal pretendida pela Fiscalização*", pelas razões abaixo transcritas:

"*1.1. No que tange à classificação fiscal dos Painéis de LCD, a Embargante apresentou dois fundamentos distintos em seu Recurso Voluntário: a) a classificação fiscal por ela adotada (NCM 9013.80.10) está correta (itens*

3.3.1.1 a 3.3.1.25 do Recurso Voluntário); b) a classificação fiscal pretendida pela Fiscalização (NCM 8529.90.20) está incorreta (itens 3.3.1.26 a 3.3.1.65 do Recurso Voluntário)

1.2 Destaque-se que se tratam de fundamentos autônomos, capazes, cada um deles, per si, de conduzir ao provimento do Recurso Voluntário.

1.3 Com efeito, em se tratando de classificação fiscal, para a manutenção do Auto de Infração, não basta que se demonstre que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte está equivocada, sendo necessário também que se demonstre que a classificação fiscal adotada pela Fiscalização esteja correta. Isso porque, mesmo que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte esteja incorreta, se a classificação defendida pela Fiscalização também estiver incorreta, sendo correta uma terceira classificação fiscal, o lançamento deverá ser declarado insubsistente. De fato, a autuação deve fundar-se, obrigatoriamente, na correta reclassificação, pela Fiscalização, da mercadoria importada. Havendo equívoco por parte da Fiscalização quanto à correta classificação da mercadoria importada, há vício insanável no lançamento tributário, efetuado em desatenção aos ditames do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

1.4 Assim, não há dúvida de que o r. Acórdão embargado deveria haver analisado também o fundamento trazido pela Embargante em seu Recurso Voluntário, no sentido de que a classificação fiscal adotada pela Fiscalização está equivocada.

1.5 Ocorre que o r. Acórdão embargado não se manifestou sobre este fundamento, limitando-se a analisar o fundamento relativo à adoção da NCM 9013.80.1O para a classificação fiscal dos Painéis de LCD.

(...).1.8 Nesse contexto, ao não haver se manifestado em relação ao fundamento referente ao equívoco da classificação fiscal pretendida pela Fiscalização, o r. Acórdão embargado, data maxima venia, incorreu em omissão, nos termos do artigo .65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. E essa omissão que se espera seja sanada por meio dos presentes Embargos de Declaração" - (seleção e grifos nossos).

Por ordem do Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, conforme artigo 65, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("RICARF"), fui designado para realizar o exame de admissibilidade dos embargos opostos.

Proferi despacho. situado às *fls*. 2.301 a 2.306, pela admissão dos embargos, considerando-os tempestivos, tendo indicado objetivamente o vício de obscuridade, em observância ao disposto no artigo 65, §§ 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF, que determina: *"§2º O presidente da Turma poderá designar o relator ou redator do voto vencedor objeto dos embargos para se pronunciar sobre a admissibilidade dos embargos de declaração. § 3º O Presidente não conhecerá os embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo,*

os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas".

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Acredito que o vício tenha sido objetivamente apontado e que a alegação da embargante não é manifestamente improcedente, o que acarretou o despacho de admissibilidade dos embargos para que este colegiado apreciasse as razões tecidas para a finalidade de sanar o vício apontado ou, não sendo o caso, aprimorar a decisão embargada.

A embargante fundamenta a oposição de seus embargos no fato de ter apresentado dois argumentos distintos em seu recurso voluntário: **(i)** a correção da classificação fiscal por ela adotada (NCM 9013.80.10); e **(ii)** a incorreção da classificação fiscal pretendida pela autoridade fiscal (NCM 8529.90.20).

Observa-se que, de fato, os argumentos são autônomos e o acolhimento de cada um, isoladamente considerado, seria suficiente para o provimento do recurso voluntário interposto. Não obstante, o acórdão embargado se manifestou unicamente sobre a incorreção da classificação adotada pela contribuinte, infirmando, assim, o Código NCM nº 9013.80.10. Nada se decidiu, no entanto, a respeito da classificação reputada correta pela autoridade fiscal, omitindo-se, portanto, o acórdão, quanto à análise da correção do Código NCM nº 8529.90.20. Este segundo argumento, ademais, foi objeto de expressa recalcitrância por parte da ora embargante, como se depreende da leitura dos itens 3.3.1.26 a 3.3.1.65 das razões de seu recurso voluntário.

Transcreve-se, a seguir, a redação do art. 65 do Regimento Interno deste Conselho:

> **Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (Regimento Interno do CARF) - Art. 65**. *Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver* ***obscuridade***, ***omissão*** *ou* ***contradição*** *entre a decisão e os seus fundamentos, ou for* ***omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma***.

Há de se reconhecer, portanto, mesmo em análise perfunctória, que o recurso manejado, ao se voltar ao objetivo de sanar omissão quanto ao "*(...) fundamento referente ao equívoco da classificação fiscal pretendida pela Fiscalização*" do acórdão embargado, subsume-se à perfeição à figura prevista no art. 65 do RICARF, **tendo sido o vício, portanto, objetivamente apontado**.

Como consabido, tanto afirmar a correção da classificação adotada pela contribuinte, como afastar, por incorreção, a classificação pretendida pela autoridade fiscal, terá como efeito o provimento do recurso voluntário e, por este motivo, **não é o presente**

recurso manifestamente improcedente, merecendo maior análise quanto à matéria de fundo não analisada no acórdão embargado.

Assim, **quanto à classificação fiscal da mercadoria**, aproveitamos a oportunidade para apontar explicitamente o nosso posicionamento acerca da matéria, sobre a qual já escrevemos em outras oportunidades.

Ao analisar as considerações acima tecidas acerca da existência da revisão fiscal, entendemos que o desembaraço configurou, **no caso presente**, uma modalidade de lançamento tributário. O lançamento, para ocorrer, de fato não pode prescindir de nenhum de seus elementos constitutivos, sob pena de se aceitar a possibilidade de um inexistente fato gerador pendente ou "complexivo" (*sic*) que parte substanciosa da doutrina, como Antonio Sampaio Dória ou Henry Tilbery já defendeu em oposição àqueles fatos geradores "instantâneos".

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

Maior segurança seria conferida a este colegiado caso a contribuinte comprovasse que os materiais importados foram efetivamente utilizados para a destinação prevista pela classificação NCM, ou, no sentido de sua defesa, comprovar que **não** foram utilizados para aqueles aparelhos listados nas posições 85.27 ou 85.28 ("*monitores e projetores, que não incorporem aparelho receptor de televisão; aparelhos receptores de televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor de radiodifusão ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som ou de imagens*").

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

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

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

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

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

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

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

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

> " *Meu entendimento é convergente com* ***julgamento anterior deste próprio Conselho, que reconheceu como correta a classificação da NCM 90.13.80.10 para os Dispositivos de Cristais Líquidos LCD, para o mesmo contribuinte*** *ora parte no presente procedimento administrativo.*
>
> *O contribuinte classificou corretamente as mercadorias importadas na Nomenclatura Comum do Mercosul NCM Dispositivos de Cristais Líquidos LCD 9013.80.10 (Classificação nas Declarações de Importação de 20 de Maio de 2007 a 31 de Dezembro de 2011). O único fundamento do Auto de Infração é a suposição de erro na classificação fiscal. Consequentemente a fiscalização imputou a multa de 1% sobre o valor aduaneiro e lançou as diferenças de alíquotas dos Impostos de Produtos Industrializados IPI, de Importação II, PIS e COFINS, correspondentes às NCM's que a fiscalização entendeu como corretas (NCM 8529.90.20,*

NCM 8517.70.99 e NCM 8531.20.00). Apesar da questão da suspensão do IPI não alterar a linha de motivação e nem a conclusão da presente declaração de voto, aqui é importante reproduzir a declaração de voto constante na Decisão da DRJ de São Paulo, que reconheceu a suspensão do IPI a partir de junho de 2009, conforme Art. 11, IN 948/2009. No estudo dos autos verificase que este fato pode ter atraído a atenção do agente fiscal, situação que pode ter motivado o início da fiscalização. Segue declaração mencionada:

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

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

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

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

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

É incontestável que a classificação da mercadoria, primeiro, deve ser baseada nas características do produto no momento do despacho aduaneiro, independentemente de sua futura possível utilização. Fisco

encaixou em subitens de posições de NCM's, como se fossem mais específicas.

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

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

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

Com relação ao entendimento minucioso da aplicação ou não da NCM 9013.80.10, basta observar a Regra Geral nº 1 para interpretação do sistema harmonizado e concluir que esta NCM é a correta para a mercadoria importada. Regra 1: " Os títulos das seções, capítulos e subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legai, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas se seção e de capítulo [...]"Vejamos o texto da posição 90.13 "Dispositivo de Cristal Líquido LCD" na posição específica 80.10 "quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem".

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

Ainda que já solucionado pela RG1, uma vez que o texto é adequado em sua posição e não em subposições como nos casos das NCM 8529.90.20, NCM 8517.70.99 e NCM 8531.20.00, em que o texto da posição não está de acordo com a mercadoria importada.

Não se observaria a Regra Geral n.º 1 do Sistema Harmonizado se classificarmos a mercadoria nos textos: NCM 8517 "Aparelhos Telefônicos, incluídos os telefones para redes celulares e para outras redes sem fio; outros aparelhos [...]". NCM 8529 – "Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28". NCM 8531 – Aparelhos elétricos de sinalização acústica ou visual (por exemplo, campainhas, sirenes [...]" - (seleção e grifos nossos).

Em mesmo sentido, o declaração de voto realizada pelo Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima no **Acórdão CARF nº 3201002.026**, julgado em sessão de 28/01/2016:

> "*Se observarmos a Regra Geral n.º 3, na remota hipótese da situação não ter solucionado com a Regra Geral n.º 1, essa também elege a posição 90.13 como a correta pois é mais específica tanto no item quanto no subitem, de acordo com a Nota 2.a, Capítulo 90 da Notas Explicativas do Sistema Harmonizado NESH.*
>
> *É* ***exatamente o que foi decidido no Acórdão definitivo deste Conselho, Acórdão de n.º 30333.326, de 12 de julho de 2006****,* ***com relação ao próprio contribuinte, que reconheceu o direito de aplicar aos Dispositivos de Cristal Líquido LCD a NCM 9013.80.10****.*
>
> *Para reforçar o presente entendimento,* ***a posição da NCM 9013 indica nominalmente um artigo em particular, enquanto que as outras NCM's apontadas pela fiscalização designam uma família de artigos, o que torna estas classificações da fiscalização menos específicas uma vez que a Nota IV e IV, b, da R.G. n.º 3, expressamente vinculam que a especificidade deve ser analisada conforme a natureza do produto e não conforme sua futura utilização, além de delimitar ser a posição mais específica aquela que nominalmente descreve um artigo em particular e não aquela que aponta uma família de artigos****.*
>
> *Não foi considerada na análise da fiscalização a Nota 1, m, da Seção XVI, que abrangem as classificações pretendidas pela autoridade fiscal.*
>
> *O caput da Nota 2 expressamente exclui das suas disposições os casos contemplados pela Nota 1 da Seção XVI. A análise desta Nota confirma a classificação adotada pelo contribuinte, pois exclui do seu alcance os "artefatos classificados no capítulo 90".*
>
> *A fiscalização deixou de observar a vigência dos Ex Tarifários 001 e 002 da posição 8529.90.20 (Resolução CAMEX 84 de Dezembro de 2010). Deixou de observar que as mercadorias tem reconhecida importância no Brasil e por este motivo foram concedidas as exceções à Tarifa Externa Comum, para contemplar sem onerar e impedir o desenvolvimento do setor. Foi nesse sentido que se publicou a resolução CAMEX 84/2010 com os Ex Tarifários, acompanhados de coerência tarifária para os dispositivos de LCD e mantido o mesmo nível tarifário da NCM 9013.80.10. Assim, é temerário concluir que a CAMEX teria classificado os dispositivos somente no subitem 9013.80.10 se esta NCM fosse a correta para o produto. Não há lógica em determinada conclusão uma vez que a NCM 9013.80.10 é também expressa no Anexo I do Decreto e é razão do Ex Tarifário, além de ser prática reiterada no âmbito da administração pública.*
>
> *O texto "Displays de Cristal Líquido" apenas foi inserido na NCM 85.29.90.20, após a redação do Decreto 7.600/11.*

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

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

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

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

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

Assim, voto por conhecer dos embargos de declaração opostos, dando-lhes integral provimento para a finalidade de colmatar a omissão apontada, razão pela qual voto pelo provimento integral do recurso voluntário interposto.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Redator designado.

De acordo com o artigo 65, do Regimento Interno do CARF: *"Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma"*.

A doutrina entende que o vício de omissão está presente *"quando o tribunal deixa de apreciar questões relevantes para o julgamento, suscitadas por qualquer das partes ou examináveis de ofício (...) ou quando deixa de pronunciar-se acerca de algum tópico da matéria submetida à sua deliberação (...)"*. Por outro lado, o órgão judicial não tem *"o dever expressar sua convicção acerca de todos os argumentos utilizados pela partes, por mais impertinentes e irrelevantes que sejam; mas, salvo quando totalmente óbvia, há de declarar a razão pela qual assim os considerou"*. [1]

Por isso, é firme na jurisprudência o entendimento no sentido de que *"não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução"*[2].

Além disso, os embargos de declaração não são o instrumento adequado para rediscussão do mérito com o objetivo de reformar o julgado, mas se prestam a sanar os vícios de omissão, contradição, obscuridade e/ou erro material, para fins de aprimoramento da decisão, sendo possível atribuir-lhes efeitos modificativos da decisão apenas em casos excepcionais[3].

Impende ainda destacar que a finalidade dos embargos de declaração é revelar o verdadeiro conteúdo da decisão embargada e não inovar ou trazer substancial alteração do julgado, sob pena de, a pretexto de sanar vícios na primeira decisão, acarretar novo vício, dessa vez de contradição entre a primeira e a segunda decisão.

Logo, a perspectiva na apreciação dos vícios apontados pelo Embargante deve ser sempre, a partir do que foi fixado ou deveria ter sido fixado pela decisão embargada. Nesse sentido, por todos, Pontes de Miranda afirmava: *"A sentença dos embargos de declaração não substitui a outra, porque diz o que a outra disse. Nem pode dizer algo menos, nem diferente, nem mais. Se o diz, foi a decisão embargada que o disse"*[4]. (grifos nossos)

Dessa forma, é entendimento pretoriano firme que *"não têm os embargos de declaração a faculdade de alterar decisão para ajustá-la a orientação posteriormente*

[1] Moreira, José Carlos Barbosa. Comentários ao Código de Processo Civil. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. vol. V: arts 476 a 565. Rio de Janeiro. Forense. 2006. p 555-560.
[2] AgRg no AREsp 659.116/SP, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/11/2015, DJe 03/12/2015.
[3] ACO 2065 AgR-AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 06/10/2015
[4] Comentários ao CPC (de 1973), t. VII, p. 341.

firmada"[5] pelo Relator ou pelo Colegiado, apesar de recentemente ter se admitido, de forma excepcional, em apenas três hipóteses, os *"efeitos infringentes aos embargos de declaração para ajustar o acórdão embargado a novo entendimento jurisprudencial, quando esse mostrar-se conflitante com posicionamento firmado por esta Corte em recurso repetitivo, bem como quando divergente de orientação assentada pelo Supremo Tribunal Federal em recurso com repercussão geral ou sedimentada em Súmula Vinculante"*[6].

No presente caso, tratam-se de embargos de declaração de fls. 3722 e seguintes, nos quais o contribuinte, ora Embargante, alega a ocorrência de vício de omissão referente ao exame da classificação fiscal dos produtos por ela importados.

Segundo a Embargante, o acórdão embargado se limitou a examinar a classificação fiscal adotada pela Embargante, no código NCM 9013.80.10 - a qual, ao final, entendeu incorreta -, e foi omisso ao deixar de apreciar o fundamento trazido pela Embargante, no sentido de que a classificação fiscal adotada no lançamento, no código NCM 8529.90.20, estaria equivocada.

Ao se examinar a decisão embargada, verifica-se que há a afirmação de que o raciocínio ali desenvolvido e os fundamentos apresentados levariam à conclusão de que a classificação fiscal adotada pela Embargante é incorreta E a classificação fiscal do lançamento é a correta, quando expõe: *"Em caso positivo, deixarão de se enquadrar na NCM 9013.80.10, pois, em que pese ainda se tratar de um "dispositivo de cristal líquido LCD, neste caso passa a ser aplicável a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) nº 01, que dispões, para o aplicador, uma metaregra de aplicação consistente em a NCM 8529.90.20 ("aparelhos das posições 8527 ou 8528")"*. (fls. 3489)

Apesar disso, a conclusão da decisão embargada realmente se limita a expor o entendimento de que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte não é correta, quando afirma: *"Assim, com base nestes elementos, e tendo em vista, sobretudo, a ausência de contraprova que elida a argumentação tecida pela autoridade fiscal, voto pela improcedência do recurso voluntário neste ponto, de maneira a entender que o código NCM 9013.80.10 não deve ser aplicado ao presente caso"* (fls. 3491).

Ainda, esse entendimento acabou sendo espelhado na ementa do julgado que consignou: *"CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DISPOSITIVOS DE CRISTAL LÍQUIDO. PAINÉIS LCD. O produto identificado como "dispositivos de cristal líquido LCD" ou "Painéis LCD", quando destinado "exclusiva ou principalmente" aos aparelhos das posições 8527 ou 8528, não pode ser classificado no código NCM 9013.80.10"*.

Diante disso, da mesmo forma que o ilustre Relator, acredito que há omissão sobre questão relevante na decisão embargada, tendo em vista que em processos administrativos que decorrem de divergência na classificação fiscal de produtos importados pelo contribuinte, é essencial que a autoridade julgadora enfrente e se manifeste acerca da legalidade do código NCM adotado pela Fiscalização no lançamento, pois a revisão de legalidade é do ato administrativo do lançamento.

[5] EDcl no REsp 1044019/SC, Rel. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/11/2008, DJe 01/12/2008.
[6] EDcl no AgRg no REsp 1319418/MG, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/06/2017, DJe 09/06/2017

Deve-se observar que a conclusão no sentido de que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte está incorreta não leva necessariamente à conclusão de que a classificação fiscal realizada pela Fiscalização no lançamento está correta, sendo possível que a autoridade julgadora entenda que o código NCM adotado pelo contribuinte é equivocado, mas mesmo assim determine o cancelamento do lançamento, quando este adotar como fundamento classificação fiscal também equivocada e entender a autoridade julgadora que o correto é um terceiro código NCM.

Contudo, apesar de concordar com o relator no reconhecimento do vício omissão, apresento divergência no enfrentamento e saneamento dessa omissão, o que será exposto adiante, partindo da premissa de que o objetivo dos embargos de declaração é revelar o conteúdo da decisão embargada, aquilo que foi assentado pelo Colegiado naquela ocasião, ainda que com vício de omissão.

Como relatado, enquanto a Embargante entende como correto o código NCM 9013.80.10 da Tarifa Externa Comum (TEC) ("Dispositivos de cristais líquidos – LCD"), a autoridade fiscal entende que a mercadoria deveria ter sido classificada no código NCM 8529.9020 ("Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28. / De aparelhos das posições 85.27 ou 85.28"), com base, entre outros motivos, no entendimento firmado na Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, que entendeu que a correta classificação fiscal do produto *Display de Cristal Líquido (LCD)"* é no código 8529.90.20 da NCM.

Pela leitura do Termo de Verificação Fiscal, da Solução de Consulta em questão e dos argumentos levantados pela Embargante ao longo do processo, os pontos controversos para a realização da classificação fiscal são a função dos produtos importados pela Embargante e a possibilidade de se enquadrarem como produtos de óptica da posição 9013, pois, uma vez ultrapassados, maiores divergências não se encontrariam para a aplicação das regras de classificação, que apontariam para um ou outro código NCM e para a conclusão de que ou a classificação adotada pelo contribuinte ou pelo lançamento é procedente.

Quanto à função, o lançamento apontou que *"as mercadorias importadas pela SAMSUNG e discriminados na TABELA dos Autos SÃO UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE MONITORES OU APARELHOS DE TELEVISÃO, ou seja, são PARTES QUE PODEMOS IDENTIFICAR COMO EXCLUSIVA OU PRINCIPALMENTE DESTINADAS A MONITORES OU APARELHOS DE TELEVISÃO"*.

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

Contra essa conclusão, há apenas as alegações da Embargante, que é amparada por laudo técnico que, a meu ver, não é satisfatório, pois indica que o produto importado não está sujeito a diversas aplicações, sem a necessidade de ajustes e intervenções humanas, após o processo de fabricação e à importação, o que fica evidenciado na resposta a seguir transcrita: *"(...) Para a sua utilização, basta que o projetista compatibilize a comunicação dos dados a serem exibidos com a forma que o dispositivo de cristal líquido*

"compreenda". Desde que as especificações elétricas, mecânicas e ambientais sejam atendidas, o dispositivo irá operar satisfatoriamente em qualquer tipo de equipamento".

Para afastar a conclusão firmada no lançamento, é preciso saber se os produtos importados, no estado em que foram fabricados e importados possuem capacidade de se destinar a múltiplas aplicações. O fato de o dispositivo operar satisfatoriamente apenas em qualquer tipo de equipamento "d*esde que as especificações elétricas, mecânicas e ambientais sejam atendidas"* não quer dizer que o produto, como foi concebido, fabricado e importado, esteja pronto para se destinar a mais de uma aplicação ou que existam alternativas diversas de uso resultante da própria fabricação, sem uma ação humana após sua fabricação.

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

Feitas essas considerações, ante a ausência de uma contraprova robusta por parte da Embargante no que se refere à identificação das características dos produtos por ela importados, seguindo a linha de entendimento exposta no Termo de Verificação Fiscal, penso que, pela aplicação da RGI nº 1, a posição correta é a 85.29, que trata de *"Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28"*.

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

Pelo exposto, apesar do diligente trabalho realizado pela Embargante em sua defesa, acredito que a prova produzida nos autos não lhe socorre, estando, a meu ver, correta a classificação fiscal utilizada pela Fiscalização para fundamentar o lançamento - e incorreta a classificação fiscal adotada pela Embargante nas operações de importação - , motivo pelo qual qual apresento divergência para conhecer e negar provimento aos Embargos de Declaração opostos.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira