



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11829.720034/2012-49
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-009.392 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 17 de setembro de 2019
Recorrentes SAMSUNG ELETRONICA DA AMAZONIA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

PARTES DE APARELHOS ELÉTRICO/ELETRÔNICOS DIVERSOS. TELEVISORES. MONITORES. CELULARES. MOSTRADORES DE CARACTERES. NOTA 2 "B" DA SEÇÃO XVI.

Dispositivos que se identificam por uma estrutura que contenha mais do que uma simples camada de cristal líquido encerrada entre duas placas ou folhas (de vidro ou de plástico), mesmo com condutores elétricos, e que possam ser identificados como uma parte exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição da Seção XVI classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas.

RGI nº 1. Nota 2 "b" da Seção XVI

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 24/05/2007 a 31/12/2011

REVISÃO ADUANEIRA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A procedimento de Revisão Aduaneira está previsto em lei, e pode ser executado dentro do prazo de cinco anos do registro da declaração, e destinado-se à 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 por ocasião do despacho de importação.

Decretos-Lei nº 37/66 e 2.472/88

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. *DIES A QUO*. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em regime de repercussão geral deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo que detém a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário, nas situações em que não ocorre o pagamento antecipado do tributo, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a exigência já poderia ter sido formalizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada em substituição ao conselheiro Demes Brito), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente o conselheiro Demes Brito.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte contra decisão tomada no acórdão nº 3401-003.111, de 25 de fevereiro de 2016 (e-folhas 3.471 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

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 condicionada 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 7º DA LEI Nº 10.865/2004.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.007, ao qual foi aplicado o regime da repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade da parte final do inciso I do artigo 7º da Lei nº 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 desembarço 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 3º) será "o valor aduaneiro", redação a qual foi dada pelo artigo 26 da Lei nº 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 Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração ao acórdão, que foram admitidos pelo presidente da Turma. A ementa da decisão foi alterada, conforme segue:

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO. DECRETO-LEI 37/1966. ART. 54. DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO REGISTRADAS ANTERIORMENTE A 30/10/2007.

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).

Pelo mesmo caminho, interpôs o contribuinte embargos de declaração que, da mesma forma, foram admitidos. Os embargos provocaram alteração da ementa. A parte alterada passou a ter o seguinte teor:

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.

A divergência suscitada no recurso especial da Fazenda Nacional (e-folhas 4.061 e segs) refere-se à contagem do prazo decadencial para constituição do crédito correspondente ao Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação, na situação em que não ocorre o pagamento do tributo.

O Recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 4.097 e segs.

A divergência suscitada no recurso especial do contribuinte (e-folhas 3.807 e segs) diz respeito (i) à interpretação dos textos da Posição 90.13 e da NCM 9013.80.10, da Nota 2 do Capítulo 90 e das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) 1 e 3.a; e (ii) interpretação dos artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional - CTN.

O Recurso especial do contribuinte foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 3.981 e segs e despacho de agravo de e-folhas 4.049 e segs.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 4.081 e segs. Requer que o recurso do contribuinte não seja admitido em relação à classificação das mercadorias e, no mérito, que lhe seja negado provimento.

Contrarrazões do contribuinte às e-folhas 4.109 e segs. Requer que o recurso da Fazenda Nacional não seja admitido e, no mérito, que lhe seja negado provimento.

É o Relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9303-009.392 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 11829.720034/2012-49

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional

O contribuinte considera que o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido. Segundo entende, a decadência de que trata o acórdão recorrido refere-se ao prazo que detém a Fazenda de proceder à Revisão Aduaneira, tanto é que decidiu com base no disposto no art. 54 do Decreto-Lei n.º 37/66, que disciplina justamente o prazo revisional das informações prestadas pelo importador. O acórdão paradigma, por seu turno, tratou da decadência do direito que detém a Fazenda de proceder ao lançamento do crédito tributário, regramento contido nos artigos 150 e 173 do Código Tributário Nacional.

Não assiste razão ao contribuinte. Não é prazo procedimental estatuído no Regulamento Aduaneiro, cujas consequências práticas, fosse esse o caso, haveriam de ser debatidas, que em discussão no processo. O que se discute, a toda evidência, é se, no momento em que a Fiscalização Federal constituiu o crédito tributário, a Fazenda ainda detinha o direito de constituir a exigência. Para que se chegue a essa conclusão não é necessário mais do que a leitura da própria ementa do voto, supratranscrita, mesmo depois de embargada. Para maior clareza, transcrevo-a uma vez mais.

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO. DECRETO-LEI 37/1966. ART. 54. DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO REGISTRADAS ANTERIORMENTE A 30/10/2007.

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). (*grifos acrescidos*)

O dispositivo do voto não destoa dessa abordagem.

36. Assim, entendo pelo reconhecimento **da extinção por decadência dos créditos relativos a lançamentos** efetuados com base em declarações de importação registradas anteriormente a 30/10/2007, inclusive, com fundamento no Decreto-Lei n.º 37/66, dos seguintes tributos: Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o Programa de Integração Social-Importação (PIS-Importação) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Importação (Cofins-Importação). (*grifos acrescidos*).

E também não é verdade que "*se o acórdão houvesse reconhecido a decadência do direito de lançar o crédito tributário, haveria adotado como fundamento as disposições do artigo 138 do Decreto-Lei n.º 37/66*". De fato, o artigo a que faz referência a contrarrazoante traça a diferença do transcurso do prazo decadencial nas situações em que ocorre o pagamento antecipado do imposto das situações em que ele não acontece. Contudo, o julgador é livre para escolher as disposições normativas que considera aplicáveis ao caso concreto. No particular, como resta incontroverso da leitura da ementa do voto, considerou que o prazo revisional está vinculado ao prazo decadencial, por força do disposto no art. 54 do Decreto-Lei 37/66, que atribui ao Regulamento (no caso, o Decreto n.º 6.759/2009) a competência para disciplinar a matéria.

Art. 638. 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 n.º 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 2.º; e Decreto-Lei n.º 1.578, de 1977, art. 8.º).

§ 1.º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

§ 2.º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 2.º); e

II - do registro de exportação.

§ 3.º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

E, de fato, como bem lembrou o contribuinte, a escolha feita pelo Colegiado no acórdão recorrido é uma das contestações que faz a Fazenda Nacional em sede de recurso especial (item 3.1.8 das Contrarrazões do contribuinte); contudo, o que prevalece é o entendimento estampado na ementa do acórdão recorrido, independentemente do compreensão que tenhamos sobre o assunto.

Finalmente, não vejo no recurso especial interposto pela Fazenda a tentativa de discutir constitucionalidade de lei ou decreto. Em lugar disso, frente à pluralidade de normas, debate qual disposição normativa, considerando os primados da Constituição Federal, disciplina a decadência do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário no caso concreto.

Admite-se, portanto, o recurso especial da Fazenda Nacional.

Conhecimento do Recurso Especial do contribuinte

A Fazenda Nacional, em sede de contrarrazões, considera que o recurso especial interposto pelo contribuinte não pode ser admitido na parte em que discute a correta classificação da mercadoria. Segundo entende, no acórdão recorrido, os julgadores firmaram o entendimento de que os produtos importados não se enquadrariam na posição 90.13, por que os produtos cuja classificação se discutia não possuíam dispositivos eletrônicos e de retroiluminação, elementos de convicção que não foram considerados no acórdão paradigma.

Concessa venia, sem razão a Fazenda Nacional.

O recurso especial do contribuinte foi admitido para que se decida sobre a correta interpretação dos textos da Posição 90.13 e da NCM 9013.80.10, assim como, da Nota 2 do Capítulo 90 e das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) 1 e 3.a, tudo isso, é claro, considerando-se as especificações da mercadoria importada. Ou seja, o recurso foi admitido no intento de que todos os elementos disponíveis para a classificação da mercadoria importada sejam confrontados, uma vez que uma decisão optou pela Posição 90.13 e a outra pela posição 84.73.

Como é cediço, reza a Regra 1 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, que a classificação de uma mercadoria faz-se a partir *(i)* dos textos das posições *(ii)* e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, *(iii)* pelas Regras seguintes.

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:

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:

Portanto, não há como decidir sobre o dissenso jurisdicional instaurado a partir dos diferentes critérios jurídicos considerados, sem que se decida sobre *(i)* o teor do texto das posições confrontadas; *(ii)* sobre a correta interpretação das notas de seção e de capítulo e, não sendo possível resolver a lide a partir desses elementos, *(iii)* sobre a aplicação das regras que sucedem a Regra Geral n.º 1.

O dissenso diz respeito à correta classificação da mercadoria, com base nos elementos de convicção disponíveis para tomada de decisão e não sobre como cada uma das decisões confrontadas valorou determinado elemento isoladamente.

Admite-se, portanto, o recurso especial do contribuinte.

Mérito

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Em relação ao mérito do litígio, especificamente na parte em que aborda a transcrição do prazo decadencial que detém a Fazenda para constituição do crédito tributário, entendo que, liminarmente, deve ser considerada a existência da sobredita pluralidade de normas.

Como bem lembrou o contribuinte, no âmbito restrito da legislação aduaneira, parece-me que o artigo 138 do Decreto-Lei n.º 37/66 é o que aborda mais direta e especificamente a decadência do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário. Aliás, o artigo sobre o qual debruçou-se o acórdão recorrido, faz menção textual à obrigatoriedade de que os arts. 752 e 753, cuja base legal é o art. 138 do Decreto-Lei n.º 37/66, sejam observados na contagem do prazo decadencial. Observe-se.

Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada,(...)

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

(...)

Dizem os arts. 752 e 753 do Regulamento Aduaneiro (base legal artigo 138 do Decreto-Lei n.º 37/66).

Art. 752. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988,

art. 4º; e Lei n.º 5.172, de 1966, art. 173, caput): I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado; ou

(...)

§ 2º Tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo a que se refere o caput será contado da data do pagamento efetuado (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 138, parágrafo único, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 1988, art. 4º).

§ 3º No regime de drawback, o termo inicial para contagem a que se refere o caput é, na modalidade de:

(...)

Art. 753. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 139).

Portanto, se a questão repousa sobre os prazos limite definidos na legislação aduaneira para formulação da exigência, resta, então, incontroverso o critério a ser aplicado: em regra geral, o prazo inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado; porém, tratando-se de exigência de diferença de tributos, o prazo será contado da data do pagamento efetuado. Trata-se do exaustivamente debatido confronto entre a aplicação do art. 150 ou 173 do Código Tributário Nacional. No específico, uma vez que não houve pagamento do Imposto de Importação, a legislação específica determina que se aplique o art. 173.

A questão, contudo, não se esgota aí. Debateu-se, também, no processo, em diversas ocasiões, qual legislação teria sido recepcionada pela Constituição Federal, ainda que formalmente, como apta que a disciplinar o prazo de decadencial, que, sabe-se, é matéria reservada à lei complementar. Dependendo do entendimento que se tenha a esse respeito, poder-se-á considerar que apenas ao Código Tributário Nacional é reservada a competência para disciplinar o assunto.

O art. 150 do CTN, que antecipa o *dies a quo*, como se sabe, estimulou demorada controvérsia acerca das condições para sua aplicação. Discutiu-se por longo período se o pagamento antecipado era ou não condição para contagem do prazo a partir da data da ocorrência o fato gerador do tributo e não do primeiro dia do exercício seguinte (...) como reza a regra geral. Essa controvérsia, contudo, foi superada pela decisão tomada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em regime de recursos repetitivos, REsp 973733/SC, conforme segue.

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0) RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX RECORRENTE : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS REPR. POR : PROCURADORIA-GERAL FEDERAL PROCURADOR : MARINA CÂMARA ALBUQUERQUE E OUTRO(S) RECORRIDO : ESTADO DE SANTA CATARINA PROCURADOR : CARLOS ALBERTO PRESTES E OUTRO(S) EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração dedesarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Esgotada, portanto, qualquer controvérsia a respeito do assunto.

No caso concreto, uma vez que não tenha havido pagamento do tributo por ocasião do registro da declaração de importação correspondente, o prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo já poderia ter sido exigido.

Dá-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Recurso Especial do Contribuinte

O recurso especial do contribuinte, rememorando, aborda, além da questão atinente à alteração do critério jurídico, a classificação tarifária dos produtos importados.

Uma vez que a questão da classificação tarifária já tinha sido recentemente enfrentada por este Colegiado, adoto os fundamentos do voto do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, conforme consta no acórdão n.º 9303-006.839, publicado em 07/06/2018, com as supressões que se fazem necessárias em razão das particularidades do caso concreto.

Como se sabe, a classificação fiscal de mercadorias é realizada à luz das (i) Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado¹, (ii) das Regras Gerais Complementares do Mercosul e (iii) das Regras Gerais Complementares da TIPI.

São também observados os pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), os Ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

As Nesh foram internadas no Brasil por meio do Decreto n.º 435, de 27 de janeiro de 1992 e, portanto, não têm força legal. Ainda assim, tratam-se de orientações e esclarecimentos de caráter complementar de grande importância, constituindo-se em um instrumento indispensável de apoio na atividade de classificação.

Conforme reza a RGI n.º 1, a classificação de mercadorias é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não contrariem a própria RGI n.º 1, pelas RGI subsequentes.

A parte grifada no parágrafo precedente é de grande importância para solução do caso concreto. Dela se depreende que todas as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado subsequentes à RGI n.º1 somente poderão ser aplicadas se não forem incompatíveis com a própria RGI n.º1.

A RGI n.º1, por sua vez, estabelece dois critérios basilares para escolha do enquadramento tarifário correto: (i) os textos das posições e (ii) as Notas de Seção e de Capítulo.

No caso em apreço, a controvérsia gira em torno da classificação do que recorrente denomina *dispositivos de crista líquido utilizados para fabricação de diversas mercadorias* (...).

Segundo a Fiscalização Federal, esses dispositivos devem ser classificados nas NCM 8529.90.20, 8517.70.99, 8531.20.00 ou 8473.3092, dependendo do aparelho para o qual se destinem². Já para o contribuinte, todos esses artefatos deveriam estar classificados na NCM 9013.80.10.

Creio que seja de grande interesse iniciar a análise do caso pela apresentação do texto de cada um dos códigos onde se pretende classificar as mercadorias, assim como das Notas de Seção e Capítulo pertinentes.

Iniciamos pelo texto dos códigos tarifários, **8517.70.99**

¹ Anexo à Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo n.º 71, de 11 de outubro de 1988, e promulgada pelo Decreto n.º 97.409, de 23 de dezembro de 1988.

² Ementa do acórdão recorrido:

Os displays de cristal líquido classificam-se no código NCM 8529.90.20 quando corresponderem a partes de monitores ou de televisores, no código NCM 8517.70.99 quando corresponderem a partes de aparelhos telefônicos, no código NCM 8531.20.00 quando corresponderem a painéis indicadores com dispositivos LCD e no código NCM 8473.30.92 quando corresponderem a partes de máquinas portáteis de processamento de dados.

85.17 Aparelhos telefônicos, incluídos os telefones para redes celulares e para outras redes sem fio; outros aparelhos para transmissão ou recepção de voz, imagens ou 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), exceto os aparelhos das posições 84.43, 85.25, 85.27 ou 85.28.

8517.70 Partes

8517.70.99 Outras

8529.90.20

85.29 Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28

8529.90 Outras

8529.90.20 De aparelhos das posições 85.27 ou 85.28

8531.20.00

85.31 Aparelhos elétricos de sinalização acústica ou visual (por exemplo, campainhas, sirenes, quadros indicadores, aparelhos de alarme para proteção contra roubo ou incêndio), exceto os das posições 85.12 ou 85.30.

8531.20.00 Painéis indicadores com dispositivos de cristais líquidos (LCD) ou de diodos emissores de luz (LED)

9013.80.10

90.13 Dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente noutras posições; lasers, exceto diodos laser; outros aparelhos e instrumentos de óptica, não especificados nem compreendidos noutras posições do presente Capítulo

9013.80 Outros dispositivos, aparelhos e instrumentos

9013.80.10 Dispositivos de cristais líquidos (LCD)

De plano, que se diga que não me parece que seja viável, *a priori*, distinguir quais desses códigos designe com mais propriedade as mercadorias importadas. Por um lado, a NCM 9013.80.10 parece referir-se mais genericamente a dispositivos desta natureza; contudo, contém em seu texto uma certa literalidade que algumas das demais NCM cogitadas não contém. De outro lado, as NCM 8473.3092, 8517.70.99, 8529.90.20, 8531.20.00, embora por vezes não descrevam de forma tão literal as mercadorias passíveis de serem nelas classificadas, são mais específicas do que a NCM 9013.80.10, já que descrevem partes particularmente concebidas para aqueles equipamentos o que, definitivamente, trata-se de uma característica essencial das mercadorias importadas.

Quanto a isso, para que não se faça confusão sobre os critérios que serão empregados na escolha do correto enquadramento tarifário das mercadorias, é de grande importância que esclarecer que, indubitavelmente, ainda não é esse o momento de falar-se em posição mais ou menos específica. Até aqui, fala-se, apenas, dos critérios da RGI nº 1, que afasta, ela própria, o critério da especificidade previsto na RGI nº 3, quando esse lhe possa ser contrário. Desta forma, qualquer menção à especificidade dos códigos cogitados fica reservado a um segundo momento, acaso não seja contrariada a RGI nº 1.

Ainda sobre isso, é também muito pertinente fazer uma ressalva. É que o próprio texto da NCM 9013.80.10 exclui de seu universo tudo aquilo que possa ser melhor

enquadrado em outra NCM, referindo-se a *dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente noutras posições*. Isso pode, mais uma vez, criar uma certa confusão, pois faz parecer que o texto da NCM 9013.80.10, que contém o conteúdo material para aplicação da RGI n.º 1, estaria, ele próprio, atraindo a aplicação prematura da RGI n.º 3. Mas não se trata disso.

O fato é que toda a posição tarifária contém em seu texto determinado grau de especificidade. O que o texto da NCM 9013.80.10 faz não é mais do que designá-la como uma posição residual, atribuindo precedência às demais posições passíveis de serem escolhidas. Mas isso tudo, mais uma vez, é claro, apenas depois de superada a aplicação da RGI n.º 01.

Passo às Notas de Seção de Capítulo.

A Nota n.º 2 Seção XVI da Nomenclatura Comum do Mercosul estabelece que, ressalvada a hipótese de constituírem-se em artigos compreendidos em uma posição específica, as partes de máquinas³, quando possam ser identificadas como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina, classificam-se na posição correspondente a esta. Observe-se.

2.- Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artigos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:

a) As partes que constituam artigos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;

b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artigos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;

O grifos do parágrafo precedente não são por acaso. A toda evidência, o critério estabelecido na Nota 2 "a" precede o critério estabelecido na Nota 2 "b".

A Nota 2 Capítulo 90 orienta no mesmo sentido, se não vejamos.

Ressalvadas as disposições da Nota 1 do presente Capítulo, as partes e acessórios reconhecíveis como **exclusiva ou principalmente** destinados às máquinas, aparelhos ou instrumentos do presente Capítulo, classificam-se com estas máquinas, aparelhos ou instrumentos.

Faz-se **exceção**, contudo, a esta regra no que diz respeito:

1) As partes e acessórios que constituam, por si próprios, artigos classificáveis em uma posição determinada do presente Capítulo ou dos **Capítulos 84, 85 ou 91**. Deste modo, **exceto no que se refere às posições 84.87, 85.48 ou 90.33**, uma bomba de vácuo para microscópio eletrônico continua a classificar-se como bomba da **posição 84.14**, um transformador, um eletroímã, um condensador, uma resistência, um relé, uma lâmpada ou válvula, etc., não deixam de ser artigos do **Capítulo 85**, os elementos de óptica das **posições 90.01 ou 90.02** não deixam de pertencer a estas duas posições, qualquer que seja o instrumento ou aparelho a que se destinem, um mecanismo de relógio pertence,

³ A expressão "máquinas" aqui, deve ser compreendida em sentido lato.

em todos os casos, ao **Capítulo 91**, um aparelho fotográfico classifica-se sempre na **posição 90.06**, mesmo que seja de um tipo especialmente concebido para ser utilizado com outro instrumento (microscópio, estroboscópio, etc.).

2) As partes e acessórios que possam servir, indistintamente, para várias categorias de máquinas, instrumentos ou aparelhos incluídos em diferentes posições do presente Capítulo, classificam-se na **posição 90.33, exceto quando**, tratando-se de partes ou acessórios que constituam por si próprios artigos nitidamente especificados noutra posição, seja aplicável a regra prevista no parágrafo 1) acima.

Não há como entender de forma diferente. Se a conclusão for a de que as mercadorias objeto dos autos constituem artigos compreendidos em uma posição específica do Capítulo 84, 85, 90, 91 devem classificar-se nessa posição e não como partes e peças das máquinas a que se destinam. Em outras palavras, se as mercadorias importadas podem se identificadas como dispositivos de cristais líquidos (LCD) na acepção da Nomenclatura destinada à NCM 9013.80.10, é aí que deveriam classificar-se.

Examinemos, então, essa possibilidade.

As Notas Explicativas da NCM 9013.80.10 assim delimitam seu grau de abrangência.

1) Os **dispositivos de cristais líquidos**, constituídos por uma camada de cristal líquido encerrada entre duas placas ou folhas de vidro ou de plástico, mesmo com condutores elétricos, em peça ou recortados em formas determinadas, e que não consistam em artigos compreendidos mais especificamente noutras posições da Nomenclatura. (*grifos acrescidos*)

No caso em apreço, sem dúvida, as mercadorias sob exame contém inúmeros outros dispositivos além de simples condutores elétricos, estando especialmente preparadas para serem utilizadas nos equipamentos a que se destinam.

Prosseguindo com transcrição do voto proferido nos autos do processo nº 12452.720187/2012-74.

A toda evidência, a residual NCM 9013.80.10 destina-se a mercadorias de complexidade limitada, de desenvolvimento tecnológico muito inferior ao das mercadorias ora em análise. Por força disso, uma vez que os bens objeto da lide não tratem de *partes e acessórios que constituam, por si próprios, artigos classificáveis em uma posição determinada* do Capítulo 90, descarta-se de imediato a aplicação da Nota 2-1 do Capítulo, como também da Nota 1, letra "m", da mesma Seção XVI⁴, devendo-se aplicar ao caso concreto a Nota 2 "b" da Seção XVI antes reproduzida, que determina a classificação das mercadorias na posição correspondente aos equipamentos a que se destinam.

A inevitável conclusão a que se chega é a de que o procedimento fiscal releva-se preciso ao classificar cada uma das telas importadas como partes e peças das mercadorias a que se destinam.

(...)

Finalmente, também não vejo razão para que se fale em alteração de critério jurídico. Como já foi repetido em diversas ocasiões, o despacho aduaneiro de importação

⁴ 1.- A presente Seção não compreende:

(...)

m) Os artigos do Capítulo 90;

processa-se com a celeridade que é exigida em tais circunstâncias. Os pontos de fronteira e os recintos alfandegados não são o local apropriado para um exame exaustivo e detalhado da mercadoria importada. Não é por outra razão que a legislação que disciplina a matéria estabeleceu a prerrogativa do Fisco de proceder ao reexame das informações prestadas por ocasião do despacho de importação, procedimento amplamente conhecido ao qual se dá o nome de Revisão Aduaneira.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas