



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11829.720036/2012-38  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-014.665 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 21 de fevereiro de 2024  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA

### **ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 05/02/2007 a 26/12/2011

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não comporta conhecimento o recurso especial que veicula como tese inconstitucionalidade de norma.

RECURSO ESPECIAL. IDENTIDADE DE TESE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se preste a demonstrar divergência jurisprudencial o paradigma que adota tese idêntica do acórdão recorrido, porém em outro contexto fático.

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA EM TESE. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não basta ao recebimento do especial a divergência jurisprudencial *em tese*, e sim que ante dois casos concretos similares tenham sido aplicadas soluções jurídicas distintas.

LCD. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONDUTOR ELÉTRICO. INDIFERENÇA.

O fato de exibir imagens ou possuir condutor elétrico acoplado não altera a classificação fiscal das mercadorias importadas para monitores ou para celulares. Isto porque, nos da Nota 1 da posição 90.13 da NCM nesta se enquadram “*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*”.

LCD. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. POSIÇÃO 90.13. RESIDUAL. POSIÇÃO MAIS ESPECÍFICA.

A descrição da posição 90.13 da NESH é “*dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente noutras posições*”. Desta forma, a posição 90.13 é residual.

Para que se possa falar em posição mais específica o LCD deve ser “*exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina, instrumento ou aparelho determinados (...) (mesmo nas posições 90.10, 90.13 ou 90.31)*”, se assim for, o LCD classifica-se “*na posição correspondente a essa ou a essas máquinas,*

*instrumentos ou aparelhos*” (Nota 2 b) do Capítulo 90 - no mesmo sentido a Nota 2 da Seção XVI da NESH).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere à classificação da mercadoria, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## **Relatório**

1.1. Tratam-se de Recursos Especiais interpostos contra o Acórdão 3401-003.107, integrado pelos Acórdãos de Embargos 3401-003.403 e 3401-005.699, assim ementados:

Acórdão 3401-003.107:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 05/02/2007 a 26/12/2011

REVISÃO ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO.

É de cinco anos, a contar da data do registro da DI, o prazo para a autoridade proceder à 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. A revisão aduaneira não está limitada pelo disposto no artigo 149 do CTN. O artigo 54 do DL 37/1966 também autoriza a revisão dos lançamentos homologados.

DESPACHO ADUANEIRO E CRITÉRIO JURÍDICO.

Apenas a exigência feita pela autoridade fiscal durante o despacho e incorporada na Declaração prestada pelo contribuinte constitui critério jurídico para os fins da inteligência do artigo 146 do CTN, de modo a exigir o artigo 149 do CTN para condicionar a revisão aduaneira. O desembaraço feito sem exigência fiscal não formula critério jurídico limitador da revisão aduaneira nos termos do artigo 146 do CTN.

#### 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 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 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).

#### PENALIDADES NA REVISÃO ADUANEIRA DE MUITAS IMPORTAÇÕES. AFASTAMENTO. EXISTÊNCIA DE DEFINIÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO EM ATO DA ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA TRIBUTÁRIA.

É de se afastar a penalidade quando a classificação fiscal determinada a partir de revisão aduaneira confrontar a adotada pelo importador que seria idêntica à classificação definida em ato da administração para o mesmo produto. Esta é a inteligência do Código Aduaneiro, onde se encontra lei (artigo 97 e 101 do Decreto-lei n. 37, de 1966) que prevê o afastamento das penalidades quando o importador tiver adotado em suas importações entendimento ou definição de classificação firmada pela administração aduaneira ou tributária, mesmo que o importador não seja o destinatário dessa manifestação da administração.

Acórdão 3401-003.403:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 05/02/2007 a 26/12/2011

EMBARGOS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA OMISSÃO.

Devem ser rejeitados os embargos que não logram demonstrar a alegada omissão na decisão recorrida.

Acórdão 3401-005.699:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/02/2007 a 26/12/2011

PAF. DECLARATÓRIOS. CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE.

Acolhem-se os embargos de declaração quando houver necessidade do afastamento da contradição e elucidação da obscuridade no acórdão.

PAF. DECLARATÓRIOS. OMISSÃO. AUSÊNCIA.

A falta, na ementa, de algum detalhe ou aspecto específico do caso concreto não rende ensejo a omissão a ser sanada via embargos de declaração, se consta a discussão e a resolução da questão alvitada no voto condutor.

1.2. A **Fazenda Nacional** aponta divergência jurisprudencial acerca do *dies a quo* da decadência, apontando, para demonstrar o dissídio, o Acórdão 9303-003.852, com a seguinte Ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 12/03/1999 a 09/07/1999

IPI-IMPORTAÇÃO. PAGAMENTO NÃO EFETUADO. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. APLICAÇÃO DO ART 173, I, DO CTN. STJ. RECURSO REPETITIVO. ART. 62 DO ANEXO II DO RICARF/2015. SÚMULA CARF Nº 101.

Não realizado o pagamento do IPI-importação antes da saída do produto estrangeiro da repartição que processou o despacho aduaneiro, o prazo que o Fisco tem para formalizar a exigência do crédito tributário é de 5 cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o desembaraço aduaneiro.

1.2.1. No mérito a **Fazenda Nacional** destaca a inconstitucionalidade do artigo 54 do Decreto-Lei 37/66 ao tratar da decadência tributária, matéria que deve ser tratada apenas por Lei Complementar. Ademais, tratando-se de lançamento por homologação sem pagamento de tributos, o prazo decadencial é o descrito no artigo 173 inciso I do CTN, como já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça em repetitivo.

1.3. Em contrarrazões a **Contribuinte** destaca:

1.3.1. O Acórdão recorrido e o paradigma fixam o *dies a quo* da decadência em matéria tributária nos termos do artigo 173 inciso I do CTN quando não há pagamento de tributos;

1.3.2. O Acórdão recorrido somente fixou a impossibilidade de revisão aduaneira após o prazo de cinco anos contados da data do fato gerador;

1.3.3. O repetitivo 973.733/SC não trata de revisão aduaneira, somente de decadência tributária;

1.3.4. A **Fazenda Nacional** fundamenta sua tese na inconstitucionalidade do artigo 54 do Decreto-Lei 37/66;

1.3.5. O Decreto-Lei 37/66 possui *status* de Lei Complementar e pode versar sobre prescrição e decadência tributária;

1.3.6. “*Em se tratando de Imposto de Importação, a disciplina a ser aplicada é aquela do Decreto-Lei n.º 37/1966, e não aquela do Código Tributário Nacional*”, tanto pela primeira posterior quanto especial em relação à segunda norma;

1.3.7. Para que incida o artigo 173 inciso I do CTN a ausência de pagamento deve ser concomitante à ausência de lançamento do tributo e, *in casu*, o tributo foi lançado;

1.3.8. “*Diante do critério da especialidade, em se tratando do Imposto de Importação, a decadência do direito da Fazenda Pública de proceder à constituição do crédito tributário nem seria disciplinada pelos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, mas sim pelo artigo 138 do Decreto-Lei n.º 37/196*”.

1.4. A seu turno, a **Contribuinte** suscita divergência jurisprudencial nos temas classificação fiscal de telas de LED destinadas a aparelhos eletrônicos e fixação/alteração de critério jurídico em despachos aduaneiros em canal vermelho de parametrização. Para demonstrar a divergência, a **Contribuinte** apresenta os seguintes paradigmas:

Acórdão 303-33.326

Classificação de mercadoria.

Incorreta a classificação no código 8473.30.99 da Tarifa Externa Comum (TEC) para os mostradores de cristais líquidos (LCD).

Acórdão 3302-002.274

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ARTIGO 146 DO CTN. NÃO INCIDÊNCIA.

Não ocorre modificação de critério jurídico quando a fiscalização constata que os produtos importados simplesmente não correspondem àquela classificação indicada pelo contribuinte. Neste caso não se trata de classificação duvidosa em razão da natureza do produto, mas de classificação errada. Assim sendo, *in casu*, a fiscalização não procedeu à “reclassificação” do produto, mas constatado o erro de fato, realizou a sua correta classificação fiscal.

1.4.1. No mérito, a **Contribuinte** alega:

1.4.1.1. “*O r. Acórdão recorrido (...) incide em duplo equívoco: primeiro ao considerar que os painéis de LCD são “exclusiva ou principalmente” destinados a telefones celulares; segundo, ao considerar a Posição 8517 mais específica do que a Posição 9013 para os painéis de LCD importados pela Recorrente*”;

1.4.1.2. “*Não há dúvida de que os painéis de LCD importados pela Recorrente constituem “dispositivos de cristal líquido” logo devem ser enquadradas na posição 90.13 que, textualmente, abarca dispositivos de cristais líquidos;*

1.4.1.3. Dois laudos técnicos concluem que os produtos importados pela **Contribuinte** constituem dispositivos de cristal líquido;

1.4.1.4. A Solução de Consulta COANA 4/2010 está eivada de equívocos, porquanto:

1.4.1.4.1. O capítulo 90 da NESH não inclui somente dispositivos ópticos;

1.4.1.4.2. *“Os painéis de LCD não configuram dispositivo eletrônico, mas sim “dispositivo óptico passivo”, que “agem como modificadores da luz incidente (chaves de luz)”;*

1.4.1.4.3. *“Não há qualquer apoio à afirmação de que a Posição 9013 incluiria apenas “dispositivos de cristal líquido” que fossem limitados”;*

1.4.1.5. *“Se os painéis de LCD importados pela Recorrente fossem privados de quaisquer de seus componentes, deixariam de se comportar como um “dispositivo de cristal líquido”;*

1.4.1.6. A NCM descreve na posição 90.13 painéis de LCD mais complexos do que aqueles importados pela **Contribuinte** tarifando-os com alíquota zero do imposto de importação;

1.4.1.7. *“Os painéis de LCD não precisam sofrer qualquer ajuste ou ação humana posterior a sua fabricação, para que possam ser empregados nas múltiplas destinações referidas no Laudo Técnico”;*

1.4.1.8. É ônus da fiscalização demonstrar que os LCDs importados não podem ser utilizados em outros bens que não celulares e não ônus da **Contribuinte** demonstrar que os LCDs podem ser utilizados em outros aparelhos;

1.4.1.9. O CARF não pode fundamentar suas convicções na ausência de prova do uso do LCD em outros produtos, posto que esta Casa negou direito da **Contribuinte** à diligência, em outras palavras, negou o direito da **Contribuinte** produzir a prova que alega não existir;

1.4.1.10. A posição 90.13 é mais específica do que a 85.17;

1.4.1.11. *“Ainda que se admitisse que os painéis de LCD importados pela Recorrente pudessem ser enquadrados na NCM 8517.70.99 e na NCM 9013.80.10, sua classificação ainda se daria nessa última NCM, de acordo com o disposto na RGI/SH 3, a” ou, subsidiariamente com a RGI 3 c);*

1.4.1.12. No momento do desembaraço aduaneiro houve fixação de critério jurídico pela fiscalização. Em assim sendo, apenas é possível sua revisão nas hipóteses descritas no artigo 146 c.c. artigo 149 do CTN;

1.4.1.13. *“A própria Secretaria da Receita Federal determinava a classificação dos painéis de LCD na NCM 9013.80.10”.*

1.5. Em contrarrazões a **Fazenda Nacional** destaca:

1.5.1. A Câmara Superior fixou entendimento de que os LCDs destinados a aparelhos celulares classificam-se na posição 85.29 e, no mesmo julgado, a possibilidade de revisão aduaneira em qualquer canal de parametrização;

1.5.2. *“Conforme se depreende do item “Descrição Produto DCR” dos “Demonstrativos de Coeficiente de Redução” acostados aos autos, todos os produtos importados foram destinados a televisor ou rádio da posição 85.28”.*

1.5.3. *“Os produtos, por conterem dispositivos eletrônicos e de retroiluminação (backlight), não se enquadram na posição 90.13, reservada aos “dispositivos de cristais líquidos, constituídos por uma camada de cristal líquido encerrada entre duas placas ou folhas de vidro ou de plástico, com ou sem condutores elétricos, em peça ou recortados em formas determinadas”;*

1.5.4. O despacho aduaneiro se realiza em duas fases: da conferência e da revisão;

1.5.5. O artigo 54 do Decreto-Lei 37/66 está em perfeita consonância com o artigo 149 do CTN;

1.5.6. *“Além da apuração da regularidade do pagamento dos tributos, na fase de revisão aduaneira a autoridade fiscal também deve verificar a exatidão das demais informações prestadas pelo importador na DI, dentre elas, destaca-se a correta classificação fiscal dos produtos na NCM”;*

1.5.7. *“A inexatidão da informação quanto à classificação fiscal do produto na DI também se subsume perfeitamente a hipótese descrita no inciso V do art. 149”;*

1.5.8. *“Como a revisão, no caso presente, foi baseada nas conclusões apresentadas nos laudos técnicos oficiais, elaborado após o desembaraço aduaneiro, não resta dúvida de que se trata fato não conhecido na fase anterior ao desembaraço do produto, situação que enquadra plenamente no inciso VIII do art. 149”;*

1.5.9. *“A constituição do crédito tributário nas operações de importação é um procedimento de ofício e privativo da autoridade administrativa, que pode ocorrer enquanto não decaído o direito da Fazenda Pública”.*

## Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. Os recursos são tempestivos, fundamentados em paradigmas de Turma Ordinária não alterados. Resta clara da leitura dos arrazoados a interpretação legislativa questionada (artigo 173 do CTN, **Fazenda Nacional**, artigo 146 do CTN, **Contribuinte**). Os paradigmas versam sobre as matérias devidamente prequestionadas no Acórdão recorrido (que não trata de nulidade na forma da Lei 9.784/99) de Turma Ordinária. Há Precedente Vinculante

sobre o tema prazo decadencial para lançamento de ofício, porém este não influencia no conhecimento da lide.

2.2. Como descrito no relatório, em seu arrazoado a **Fazenda Nacional** contesta a aplicação do artigo 54 do Decreto-Lei 37/66 ao caso em liça. Mais especificamente, como tratamos de tributos, os prazos decadenciais contam-se na forma do CTN, por imperativo Constitucional e não na forma do Decreto-Lei 37/66. Bem, no Acórdão recorrido a Turma Julgadora fixou o *dies a quo* da decadência na forma do artigo 173 inciso I do CTN para o imposto de importação, ante o seu não recolhimento no momento do registro da DI e na forma do artigo 150 § 4º do CTN para os demais tributos incidentes no momento do registro da declaração de importação, vez que houve o recolhimento destes:

Entendo que essa tese da contribuinte não pode prosperar. Ela está propondo uma interpretação que extrapola a clareza mediana do texto legal (artigo 150 do CTN), pois esse texto define que o contribuinte deve antecipar o pagamento, e esse pagamento, assim, extingue o crédito tributário sob condição resolutória. Não há pagamento de valor zero. A meu ver, é necessário que haja pagamento efetivo para que se tenha antecipação de pagamento. Para o Imposto de Importação, neste caso, penso que a decadência deve ser determinada pela regra do inciso I do art. 173 do CTN.

Entretanto, o mesmo não ocorre com os demais tributos (IPI, PIS Importação e COFINS Importação), onde, a meu ver, houve antecipação de pagamento, como pude verificar consultando as mesmas planilhas acima citada. Para cada um desses, creio que deve ser aplicada a regra do § 4º art. 150 do CTN.

2.2.1. Ademais, a Corte *a quo* reconheceu a decadência também do imposto de importação nas declarações de importação anteriores à 8 de novembro de 2007. Isto porque, nas operações de comércio exterior a contagem do prazo decadencial deve ser feita nos termos do artigo 54 do Decreto-Lei 37/66 ao invés da forma descrita no CTN, vez que a primeira é posterior e mais específica que a segunda:

Creio que a razão está com a recorrente quanto à aplicação do artigo 54 do Decreto-lei 37/1966 a este caso. De fato, a norma deste artigo, além de ser posterior às postas na Lei n. 5.172/1966, é mais específica que àquelas contidas no CTN, pois ela se refere à revisão aduaneira, e deve prevalecer nas situações de revisão aduaneira.

As regras de decadência da Lei n. 5.172, de 1966, não são só anteriores às postas pelo Decreto n. 37/1966, como são mais gerais que essas, não podendo reger as situações de revisão aduaneira.

2.2.2. Em julgamento de embargos de declaração (Acórdão 3401-003.403), a Turma recorrida esclareceu que, em verdade, foram fixados dois prazos distintos e inconfundíveis: o primeiro, de lançamento, e o segundo de revisão aduaneira, sendo que, no último caso, o procedimento deve encerrar em até 5(cinco) anos contados da data do registro da Declaração de Importação:

**Primeiramente**, o Acórdão questionado remeteu ao artigo 54 do Decreto-lei n. 37, de 1966, para designar o prazo máximo de cinco anos, contado da data do fato gerador, para que a Administração conclua o procedimento de revisão aduaneira.

Os julgadores de 1º piso haviam afastado esse artigo 54 no entendimento de que a regra de decadência definida pelo CTN deveria prevalecer sobre o DL 37/1966 por ser aquele de posição hierárquica superior a este, aquele é Lei Complementar.

O acórdão de 2º piso não acolheu esse entendimento, pois considerou: 1º) que a lei posta pelo artigo 54 do DL 37/1966 é mais específica do que a posta pelo CTN (que tratam de decadência) face ao procedimento administrativo de revisão aduaneira; 2º) aquela é posterior a esta; 3º) no encontro entre as duas fontes legais, primeiramente se deve verificar a regra do citado artigo 54, e em seguida a regra de decadência tributária; 4º) o CTN não suprime a validade e aplicação do artigo 54; 5º) na origem, a Lei n. 5.172, de 1966 e o DL 37/1966 devem ser vistas como possuindo a mesma dignidade no ordenamento jurídico, respeitando suas especificidades.

As declarações de importação submetidas à revisão aduaneira foram registradas entre 05/02/2007 e 26/12/2011, e a contribuinte tomou ciência do relatório resultante dessa revisão aduaneira em 08 de novembro de 2012. A aplicação do prazo dado pelo artigo 54 do DL 37/1966 significa que a data de 08 de novembro de 2007 cinco anos antes seria o termo inicial para se concluir a revisão e dar ciência à contribuinte. Não seria necessário dar ciência deste resultado através de auto de infração, mas neste caso foi assim que essa ciência se deu.

Na visão do relator, não se está discutindo decadência tributária, mas prazo para que um procedimento administrativo aduaneiro possa ser realizado e concluído.

2.2.3. No acórdão paradigma 9303-003.852 a Turma, ante o não recolhimento do IPI-Importação determinou como marco inicial da contagem do prazo decadencial para lançamento de ofício o primeiro dia do exercício seguinte em que o tributo poderia ser lançado:

As DI foram desembaraçadas no canal verde de conferência (fl. 156 do eprocesso) sem qualquer recolhimento de IPI. Uma vez que foram liberadas no canal verde, o desembaraço foi realizado automaticamente pelo Sistema Integrado de Comércio Exterior Siscomex na mesma data de registro das DI.

Posteriormente, em procedimento de fiscalização, foi constatado que o código correto para a classificação de mercadorias seria outro, para o qual havia previsão de alíquota de 15% (quinze por cento) de IPI. (...)

Portanto, com fundamento no art. 62 do Anexo II do RICARF, de 2015, e tendo em vista a decisão proferida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, na sistemática do recurso repetitivo, no presente caso, em que se cuida de tributo sujeito a lançamento por homologação, e que a obrigação ex lege de pagamento do tributo, antes da saída do produto da repartição que processou o despacho aduaneiro, não restou adimplida pela contribuinte, aplica-se o art. 173, I, do CTN para contagem do prazo decadencial.

2.2.4. Não há qualquer debate no Acórdão Paradigma acerca de um confronto entre o artigo 54 do Decreto-Lei 37/66 e o CTN, somente entre o artigo 173 inciso I e o artigo 150 § 4º da última matrícula. Por sinal, a conclusão do paradigma e do recorrido é exatamente a mesma neste ponto: se há recolhimento de tributo, o prazo decadencial conta-se na forma do artigo 150 § 4º do CTN, caso contrário nos termos do artigo 173 inciso I da mesma matrícula. Destarte não há divergência de interpretação jurídica a atrair o manejo do especial.

2.2.5. De mais a mais, o único argumento levantado pela **Fazenda Nacional** e que não foi regularmente adotado pela Câmara de piso é de ordem Constitucional (inconstitucionalidade do artigo 54 do Decreto-Lei 37/66 ao fixar um prazo decadencial) e não comporta conhecimento nos termos da Súmula CARF 2.

2.3. No caso concreto, entre 05 de fevereiro de 2007 e 26 de dezembro de 2011 a **Contribuinte** registrou declarações de importação de LCDs para os aparelhos que produz, declarações estas que foram parametrizadas para os canais de conferência verde, vermelho e amarelo. Tendo em mente os canais de parametrização (e os procedimentos que são feitos nestes) a **Contribuinte** aponta proibição de alteração de critério jurídico na forma dos artigos 146 e 149 do CTN. Prossegue a **Contribuinte** afirmando que, além de em alguns casos a fiscalização ter exigido alteração de classificação fiscal, haviam soluções de consulta e decisões do órgão da fiscalização apontando como correta a posição 90.13 para classificação dos produtos por si importados. Em resposta, o órgão prolator do Acórdão Recorrido expressa que somente quando há exigência de alteração de classificação fiscal no SISCOMEX e o contribuinte acata a exigência é que há que se falar em fixação de critério jurídico e, conseqüentemente, em proibição de alterá-lo. Ainda, a existência de Soluções de Consulta apenas tem o condão de afastar as multas, por força do artigo 100 Parágrafo Único do CTN:

O contribuinte argumenta que, "no presente caso, os lançamentos realizados pela Fiscalização em relação a fatos jurídicos passados, em conseqüência de desclassificação fiscal promovida após o desembaraço aduaneiro dos painéis de LCD, decorreram de verdadeira mudança de critério jurídico, de modo que os Autos de Infração não pode prevalecer." E que "os painéis de LCD importados pela Recorrente foram desembaraçados pela Receita Federal do Brasil após a análise das informações inseridas pela Recorrente nas respectivas Declarações de Importação, aí incluída, portanto, a classificação fiscal por ela adotada e a aplicação da alíquota decorrente desta classificação. E isso inclusive em um sem número de casos em que as importações dos painéis de LCD foram direcionadas para o canal vermelho, com a conferência física dos produtos e com a vistoria dos documentos." (...)

Por isso, afirmo com tranqüilidade minha convicção:

(a) que as importações desembaraçadas sob o canal verde, sem qualquer conferência, não podem ser consideradas como homologação de lançamento ou estabelecimento de critério jurídico;

(b) que a análise fiscal durante o despacho aduaneiro (Canais amarelo e vermelho) é feita em condições particulares, substantivamente diferentes das feitas a posteriori dos fatos econômicos e logísticos, tais como, por exemplo, as fiscalizações do IRPJ, as auditorias de DCTF e DICON, ou mesmo a revisão aduaneira.

(c) E, ainda, defendo que a aceitação pela autoridade do despacho aduaneiro das informações constantes da Declaração de Importação não significa a formulação de um critério jurídico ou a homologação do lançamento. A análise feita durante o despacho é uma verificação que dificilmente pode alcançar o aprofundamento do qual podemos afirmar que ela constitui critério jurídico (...)

Continuando a nossa apreciação dessa matéria, quando o fiscal durante o despacho aduaneiro discorda da classificação escolhida pelo importador e estabelece uma exigência, há, nesse momento, a definição, por parte da autoridade competente de entendimento que se transformará em um critério jurídico se o importador concordar, ou se, ele não concordando, ficar assim decidido como resultado de decisão proferida no devido processo legal.

Por essas considerações é que proponho a rejeição dos argumentos da recorrente de que a revisão aduaneira estaria adstrita às hipóteses do artigo 149 do CTN e que ela afrontaria o artigo 146 do CTN. (...)

Ora, estamos a analisar uma autuação resultante da revisão aduaneira de declarações de importação para um período de quase cinco anos. Durante esse longo tempo, a maior parte das importações desse produto foi classificada na NCM escolhida pelo contribuinte e desembaraçada pelo canal verde. Uma parte bem menor, mas não menos significativa, foi desembaraçada após ter sido submetida ao canal amarelo ou ao vermelho. Creio justo se crer que cada uma das autoridades desses despachos aduaneiros considerou correta essa NCM. Como já expliquei antes, esse desembaraço não forma critério jurídico para os termos do artigo 146 do CTN, exceto se tiver ocorrido exigência fiscal para alterar a NCM. Mas, essa repetição constitui, em meu entendimento, uma prática reiterada por parte das autoridades aduaneiras no exercício de sua exclusiva competência (que não se confunde com uma prática ou entendimento da própria administração tributária e aduaneira), consoante o que lhe atribui a lei da carreira c/c a Lei n. 5.172/1966 e o DL n. 37/1966.

Além disso, como podemos ver nas Soluções de Consulta e nas Soluções de Divergência citadas neste processo, a administração tributária aduaneira foi instada a se manifestar sobre a classificação para esse tipo de produto. Ou seja, não havia uma posição oficial da instituição efetivamente pacificadora. Mas a classificação usada pela contribuinte nas importações correspondia à definida pela administração tributária aduaneira em processo administrativo e em solução de consulta. Esta situação está prevista no Código Aduaneiro, onde encontramos lei (artigo 97 e 101 do Decreto-lei n. 37, de 1966) cuja inteligência é para autorizar o julgador a afastar as penalidades, caso a administração aduaneira tributária concluir pela incorreção daquela classificação usada anteriormente pelo importador.

Desse quadro histórico, penso que se pode inferir plausível que houvesse interpretações individuais diferentes por parte das autoridades dos despachos em todo o Brasil e também por parte dos importadores, para se determinar a NCM desse tipo de produto.

Esse quadro me leva à conclusão de que estamos, sim, diante de uma situação que se enquadra na hipótese prevista no inciso I do artigo 101 do Decreto-lei n. 37, de 1966, e, também, que se enquadra na hipótese estabelecida na combinação do inciso III e do parágrafo único do artigo 100 do CTN:

2.3.1. O Paradigma 3302-002.274 trata de diversas infrações aduaneiras (subfaturamento, interposição fraudulenta, alteração de classificação fiscal...) em que a então recorrente alega proibição de alteração de critério jurídico com base no artigo 146 do CTN. Os Conselheiros e Conselheiras da Turma Ordinária afastaram a argumentação da recorrente posto entenderem que no presente caso houve erro de fato, isto é, a recorrente declarou ter importado algo que, posteriormente não se mostrou verdadeiro. Inclusive, a ilustre relatora do Acórdão paradigma concorda que **em tese** não seria possível a revisão aduaneira ante mero erro de direito:

A Recorrente também ataca a autuação por entender impossível a revisão do lançamento tributário em virtude da inexistência de erro de fato, sendo que erro de direito não permite a revisão de lançamento tributário.

Neste aspecto, a fiscalização teria incorrido em erro do direito em virtude de proceder à reclassificação fiscal dos produtos importados pela Recorrente.

A meu sentir, a Recorrente estaria certa na hipótese de a fiscalização ter entendido que o produto poderia ter classificação fiscal diversa da indicada pela contribuinte e, por esta razão, procedesse a alteração da classificação escolhida.

Todavia, in casu, o que ocorreu foi que a fiscalização constatou que os produtos importados simplesmente não correspondiam àquela classificação indicada pela contribuinte. A classificação não era duvidosa em razão da natureza do produto, mas

errada. Assim sendo, a fiscalização não procedeu à “reclassificação” do produto, mas constatado o erro de fato, realizou a sua correta classificação fiscal.

2.3.2. Desta feita, não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma: no primeiro não há constatação de erro de fato, e no segundo há. Não basta ao recebimento do especial a divergência jurisprudencial *em tese*, e sim que ante dois casos concretos similares tenham sido aplicadas soluções jurídicas distintas.

2.4. A segunda tese que nos chega ao conhecimento é sobre a classificação de painéis de LCD, mais especificamente, se os painéis de LCD importados pela **Recorrente** são classificados na posição 90.13 ou na 85.17. O Acórdão recorrido fixa a classificação fiscal na posição 85.17 por diversos motivos:

2.4.1. A classificação adotada pela fiscalização (85.17) teve como base informações enviadas pela **Contribuinte** que davam conta que os bens são utilizados em aparelhos celulares;

2.4.1.1. O laudo pericial conclui que os produtos importados pela **Contribuinte** podem ser utilizados em outros bens desde que previamente adaptados a tanto;

2.4.1.2. A **Contribuinte** deveria demonstrar que os produtos importados são utilizados em outros bens, porém não o fez;

2.4.1.3. A posição 90.13 é residual;

2.4.1.4. O interprete deve lançar mão da RGI 3 somente após ter esgotado a possibilidade de fundamentação da classificação fiscal na RGI 1;

2.4.1.5. Não se deve comparar posição com subposição, ou esta com item, ou item com subitem.

Primeiro, faço recordar que a autoridade fiscal trabalhou com a documentação apresentada pelo próprio contribuinte (por exemplo: as denominadas data sheets), e eles informam que todas as importações realizadas desse produto ao longo de todos esses meses foram destinados a compor aparelhos celulares. É lógico que tal uso, durante tanto tempo em uma atividade econômica fabril, tem sua existência no fato de que esse produto foi concebido para essa destinação. É lógico concluirmos que esse produto, no estado em que foi importado, tem sua destinação, no mínimo principal, se não for exclusiva, como partes de aparelhos telefônicos celulares.

Se tivesse existido outro uso para esse produto, que não o de compor aparelho celular, com certeza o contribuinte teria trazido aos autos, para comprovar sua afirmação. Mas o que temos, a respeito desse ponto, é apenas a sua argumentação e as afirmações dos especialistas.

E nesse particular, não me parece que o perito tenha afirmado que os produtos importados não eram destinados exclusiva ou principalmente aos aparelhos telefônicos. O que me parece ele afirmou é que os produtos poderiam receber outra destinação, desde que fossem ajustados a ela. Vejamos o trecho do laudo juntado na impugnação que se debruça sobre esse ponto:

A meu ver, o laudo, apoiado nas amostras apresentadas pelo contribuinte, reconhecem que os produtos podem ser utilizados em outros aparelhos, mas não afirmam que eles foram, desde sua fabricação, feitos para serem utilizados em alternativamente em outros tipo de aparelho que não somente os celulares. O perito fala de uma possibilidade de uso desses LCD que depende de ação humana após sua fabricação, e não de uma opção de uso resultado desde sua fabricação. Por isso, creio que essa alegação do contribuinte não pode ser acolhida.

Também creio que o contribuinte se equivocou no processo interpretativo. Seguindo a Regra Geral n. 01, devemos ler a nota da posição 9013 sem desconsiderar sua parte final, que ressalva a existência de posição mais específica. Essa posição mais específica está nas notas da seção XVI e da posição 8517. A Regra Geral n. 03 não se aplica ao caso, pois não há duas posições que poderiam servir ao produto importado. Além disso, a interpretação deve seguir as regras do sistema harmonizado respeitando cada passo na determinação da classificação, comparando os textos disponíveis nessas etapas. Primeiro a determinação da posição; depois das subposições, e assim por diante, sem pretender, por exemplo, comparar textos de desdobramento de itens com textos de posições.

2.4.2. O paradigma -303-33.326 trata de classificação fiscal de LCDs, em que fisco e contribuinte debatem-se entre as posições 84.73 e 90.13 e, ambos, apresentam argumentos semelhantes aos descritos no caso em julgamento: a então recorrente defende que os LCDs não podem ser classificados como partes para montagem de monitores, sendo a posição mais específica (RGI 3) a 90.13; de outro lado a fiscalização afirma que a classificação na posição 90.13 é residual, devendo o produto importado se classificar de acordo com o aparelho eletrônico que ele se destina. Ante o contexto fático, o Órgão Prolator do paradigma assevera a correção da posição 90.13 é a correta por mais específica do que a 84.73, devendo prevalecer nos termos da RGI 3 e das Notas do Capítulo 90:

Por força da primeira Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado<sup>12</sup>, os textos das posições 84.73 e 90.13 indicam que mostradores de cristal líquido (LCD) certamente são classificados em uma delas, senão vejamos:

84.73 PARTES E ACESSÓRIOS (EXCETO ESTOJOS, CAPAS E SEMELHANTES) RECONHECÍVEIS COMO EXCLUSIVA OU PRINCIPALMENTE DESTINADOS ÀS MÁQUINAS E APARELHOS DAS POSIÇÕES 84.69 A 84.72.

90.13 DISPOSITIVOS DE CRISTAIS LÍQUIDOS QUE NÃO CONSTITUAM ARTIGOS COMPREENDIDOS MAIS ESPECIFICAMENTE EM OUTRAS POSIÇÕES; [...].

Perante essas duas alternativas e na busca da correta classificação da mercadoria, busco subsídios na Nota 2 do Capítulo 90, *verbis*:

2. Ressalvadas as disposições da Nota 1 [...] <sup>13</sup>, as partes e acessórios para máquinas, aparelhos, instrumentos ou outros artefatos do presente Capítulo, classificam-se de acordo com as seguintes regras:

a) as partes e acessórios que consistam em artefatos compreendidos em qualquer das posições do presente Capítulo ou dos Capítulos 84, 85 ou 91 (exceto os artefatos das posições 84.85, 85.48 ou 90.33) classificam-se nas respectivas posições, quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem;

Da leitura dessa nota, resta evidente que a solução da lide é um típico caso de sua aplicação, pois a mercadoria a ser classificada é um artefato da posição 90.13 ou da posição 84.73. Logo, é na posição específica que deve ser classificado, “quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem”.

Ademais, a Regra Geral 3.a determina: “A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas”.

Ora, entre “partes e acessórios [...] destinados às máquinas e aparelhos [...]” e “dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente em outras posições; [...]”, a segunda alternativa é a eleita tanto pela Nota 2.a do Capítulo 90 quanto pela Regra Geral 3.a, visto que é específica para a mercadoria, ao revés da primeira [partes e acessórios], explicitamente excluída pela Nota 2.a do Capítulo 90.

Entendo, portanto, incorreta a classificação da mercadoria adotada pela Fazenda Nacional no código 8473.30.99 da Tarifa Externa Comum (TEC).

2.4.3. Assim entendo presentes similitude fática e divergência jurisprudencial: em dois casos em que se discutia classificação fiscal de painéis de LCD foi dada conclusão jurídica distinta: no recorrido, por força da RGI 1 prevaleceu a classificação fiscal do item que se destina o bem importado, já no paradigma prevaleceu a classificação do bem importado em si. A divergência de produto não macula à jurisprudencial; a tese que nos chega a debate é: painéis de LCD destinado a produtos eletrônicos classificam-se de acordo com o produto a que se destinam (TVs, Monitores, Celulares, etc) ou prevalece a classificação do item individual. A existência de outros fundamentos do Acórdão recorrido também não impactam o recebimento do apelo. Em concluído que a posição 90.13 deve prevalecer a destinação fática dos painéis (base dos demais fundamentos do recorrido) torna-se indiferente à classificação fiscal.

2.4.4. Destarte, conheço do Recurso Especial somente no tema classificação fiscal dos painéis de LCD.

2.5. Como acima relatado, as partes debatem acerca da **CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PAINÉIS DE LCD**. Para a fiscalização as telas importadas destinam-se a aparelhos celulares, logo, sua classificação 8517.70.99, destinada à partes e peças de aparelhos celulares. De outro lado, a **Contribuinte** entende que a classificação fiscal correta das telas de LCD é o subitem 9013.80.00, em que estão outros aparelhos de ótica não especificados ou compreendidos em outras posições.

2.5.1. Como de conhecimento a classificação fiscal de mercadorias é determinada, em primeiro lugar, pela descrição da posição, salvo se esta não contrariar as notas de seção e de capítulo. A descrição da posição 90.13 da NESH é “*dispositivos de cristais líquidos que não constituam artigos compreendidos mais especificamente noutras posições*”. Desta forma, a posição 90.13 é residual, como atesta a Nota desta posição:

Posição 90.13:

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.

2.5.2. Para que se possa falar em posição mais específica o LCD deve ser “*exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina, instrumento ou aparelho determinados (...) (mesmo nas posições 90.10, 90.13 ou 90.31)*”, se assim for, o LCD classifica-se “*na posição correspondente a essa ou a essas máquinas, instrumentos ou aparelhos*” (Nota 2 b) do Capítulo 90 – no mesmo sentido a Nota 2 da Seção XVI da NESH).

2.5.3. Ao ser intimada a apresentar listagem das mercadorias importadas classificadas na posição 90.13 da NESH, a **Contribuinte** apresentou listagem nomeada *Data Sheet Celular*, contando diversos modelos de LEDs (PN). Deste modo, a própria **Contribuinte** confessa que as mercadorias eram, no mínimo, principalmente destinadas a aparelhos celulares. Corrobora com a listagem apresentada pela própria contribuinte, a descrição das mercadorias em boa parte das declarações de importação como “DISPOSITIVO DE CRISTAL LIQUIDO (LCD), PARA APARELHO PORTATIL DE TEFONIA CELULAR” e os manuais dos produtos indicando seu uso em aparelhos celulares:

**. DOCUMENTAÇÃO TÉCNICA – part-number n.º GH07-00895A:**

**Description**

LTS166QQ-F0D is a color active matrix TFT (Thin Film Transistor) liquid crystal display (LCD) that uses amorphous silicon TFT as a switching devices. This model is composed of a Transmissive with Micro Reflectivity(TMR) type TFT-LCD Panel, a driver circuit and a back-light unit.

The resolution of a 1.66" TFT-LCD contains 128 x 160 pixels, and can display up to 65K colors.

Tradução livre: O LTS166QQ-F0D é um painel de cristal líquido (LCD) com matriz ativa TFT (Transistor de Filme Fino) em cores, que utiliza Película Fina de Transistores (TFT) de silício amorfo como componente de comutação. Esse modelo é composto de um painel de LCD TFT do tipo TMR (Transmissivo com micro reflexão), um circuito de acionamento e uma unidade de retroiluminação. A resolução da tela TFT-LCD de 1,66 polegadas é de 128 x 160 pixels e pode apresentar até 65k cores.

**Applications**

- Display terminals for cellular phone.

Tradução livre: Aplicação: Telas para telefones celulares

2.5.4. Assim, a argumentação da **Contribuinte** de prova frustrada a cargo da fiscalização do uso dos produtos importados é descabida (beirando o *venire contra factum proprio*). A fiscalização concluiu que os produtos importados são utilizados em aparelhos celulares com base em confissão e documentação apresentada pela própria **Contribuinte**, os fatos constitutivos do direito do Erário encontram-se cabalmente demonstrados. Desta forma, era dever da **Contribuinte** apresentar fato modificativo/extintivo deste direito, como não fez, arca com o ônus da argumentação desprovida de lastro fático.

2.5.5. Fixado que boa parte das mercadorias importadas pela **Contribuinte** são destinadas a telefones celulares, correta a classificação adotada pela fiscalização (8517.70.99), como, por sinal, se pronunciou a OMA em Parecer Vinculante:

**8517.70**

- 1. Tela sensível ao toque transparente para telefone celular** (dimensões: 56 mm (largura) x 109 mm (altura) x 1,3 mm (espessura)), constituída por duas camadas finas condutoras transparentes de óxido de índio-estanho (ITO) e um painel superior de proteção de vidro temperado, fixados em conjunto por camadas adesivas óptico transparente. É igualmente equipada com uma placa de circuito impresso flexível na qual está montado um circuito integrado de controle. Em reação à carga elétrica natural do corpo humano, qualquer contato na tela distorce o campo eletrostático criado entre as camadas condutoras de ITO. O circuito integrado de controle capta a distorção do campo eletrostático, calcula a localização do ponto de contato e envia as informações referentes a esse ponto de contato ao processador de aplicação do telefone celular. A tela não possui em si mesma a função de visualização.

A tela é utilizada com um dispositivo de visualização de cristais líquidos (LCD) ou de matriz ativa de diodos emissores de luz orgânicos (AMOLED) de um telefone celular. Possui quatro bordos arredondados, é cortada para se adaptar à face frontal do telefone celular e apresenta orifícios para receber o botão de comando, uma objetiva de aparelho fotográfico e um alto-falante.

**Aplicação das RGI 1 (Nota 2 b) da Seção XVI) e 6.**



3. Pelo exposto, não conheço do Recurso da **Fazenda Nacional** e conheço em parte do recurso da **Contribuinte** para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

