



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

Processo nº 12266.721968/2012-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.252 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2016
Matéria CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 10/01/2007, 09/12/2010

REVISÃO ADUANEIRA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146 DO CTN. ARTIGO 54 DO DECRETO-LEI 37/1966. INOCORRÊNCIA QUANDO NÃO HÁ LANÇAMENTO NO DESPACHO ADUANEIRO.

A revisão aduaneira, procedimento que faz parte do despacho aduaneiro (artigo 44 e seguintes do Decreto-Lei nº 37/1966), é distinta da revisão de ofício, que pressupõe a existência de um lançamento anterior e será realizada nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN.

Apenas nos despachos aduaneiros em que houve lançamento, é possível se cogitar da aplicação da vedação de alteração de critério jurídico, prevista no artigo 146, do CTN.

REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO PARA CONCLUSÃO E LANÇAMENTO DE TRIBUTOS.

Nos lançamentos decorrentes de revisão aduaneira, o prazo para conclusão da revisão aduaneira e lançamento de tributos é de 5 (cinco) anos, contados da data de registro da declaração de importação, conforme disposto no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966.

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.

PENALIDADES. JUROS DE MORA. CORREÇÃO. ARTIGO 100 DO CTN. AFASTAMENTO.

A existência de ato normativo de caráter geral emitido pela administração pública contemplando apenas o código NCM adotado pelo contribuinte, soluções de consulta da Receita Federal, indicando como correto o código NCM adotado pelo contribuinte e decisão administrativa em contencioso fiscal da própria Recorrente no mesmo sentido concorrem para que se reconheça a aplicação do artigo 100, inciso I, parágrafo único, do CTN, devendo ser excluídos do lançamento as penalidades e os juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar o lançamento relativo às importações anteriores a 13/07/2007, às multas aplicadas e aos juros moratórios, nos termos do art. 100, I do CTN. Vencidos os conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, que declarava a nulidade do lançamento, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que afastava o lançamento pela impossibilidade de revisão aduaneira e por acolher a classificação adotada pela Recorrente.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Inicialmente, adoto parte do relatório apresentado na decisão recorrida, transcrito a seguir:

“Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 12/07/2012, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Imposto de Importação acrescido de juros de mora e multa proporcional, além de multa isolada do Imposto de Importação, no valor de R\$ 11.970.558,42 em virtude dos fatos a seguir descritos.

O procedimento fiscal de revisão aduaneira que deu origem a esse auto de Infração baseia-se no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) número 08108002012001783, e abrange as importações de “Painéis (display) de Cristal Líquido (LCD)” realizadas pela empresa LG ELETRONICS DA AMAZÔNIA LTDA, CNPJ 00.801.450/000183, nos anos de 2007 a 2010.

Foi apurado que: (...)

- A correta classificação fiscal do insumo “Displays (painéis) de Cristal Líquido (LCD)” é no código NCM 8529.90.20;

- A reclassificação fiscal de insumos importados na Zona Franca de Manaus impacta no total de imposto de importação devido quando a alíquota do novo código NCM for diferente da originalmente utilizada, ocasionando falta de recolhimento nos casos de alíquota superior à original, na forma do Art. 7º do Decreto-Lei nº 288/67;

Estando incorreta a classificação do código NCM 9013.80.10 para os “Displays de Cristal Líquido (LCD)” importados pela empresa, conduta tipificada como infração, nos termos dos inciso I do artigo 711 do Regulamento Aduaneiro – Decreto 6759/2009, aplicou-se multa de 1% do valor aduaneiro das mercadorias, conforme estipulado pelo caput do mesmo artigo, totalizando R\$ 1.284.650,75.

Sendo a alíquota da posição 8529.90.20 (12%), considerada a correta, maior do que a da posição 9013.80.10 (0%), efetuou-se lançamento complementar às internações da empresa que utilizavam incorretamente “Displays de Cristal Líquido (LCD)” no código 9013.80.10 nos anos de 2007 a 2010, a fim de formalizar a diferença do Imposto de Importação não recolhido, com os devidos acréscimos legais, totalizando R\$ 4.987.965,33 referentes ao Imposto de Importação, R\$ 3.740.973,87 referentes à multa de ofício e 1.956.968,47 referente aos juros de mora”.

Após tomar ciência do lançamento no dia 28/07/2012, a contribuinte, ora Recorrente, apresentou Impugnação, sendo os autos remetidos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (“DRJ/SP”).

Na sessão de 19/02/2013, a 23ª Turma da DRJ/SP julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário exigido, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 10/01/2007

Internação de “Painéis (display) de Cristal Líquido (LCD)”, com classificação fiscal no código NCM 9013.80.10.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado determinam expressamente a classificação fiscal do produto em questão na posição 8529. Por serem partes da posição 85.28, o código NCM adequado é o 8529.90.20 por aplicação direta da Regra 1 c/c Regra 6 das Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado.

O lançamento não está eivado pela decadência.

Em momento algum a fiscalização procedeu com a modificação de critérios jurídicos, nem tampouco com os aspectos de direito da importação. Pelo contrário, toda a ação fiscal se baseia em erro de fato atribuído ao importador que elegeu uma classificação fiscal indevida”.

A Recorrente foi intimada dessa decisão em 21/03/2013, conforme “Termo de Ciência por Decurso de Prazo” de fls 3.517, apresentando tempestivo Recurso Voluntário no dia 05/04/2013, pelo qual expôs os seguintes argumentos para requerer a declaração de nulidade da decisão recorrida, ou, assim não se entendendo, a sua reforma:

- (a) A decisão recorrida seria nula, por falta de motivação;
- (b) O auto de infração seria nulo, pois, segundo a Recorrente, pretende *“aplicar Solução de Consulta exarada com base na análise de determinado produto sem que seja confirmado tratar-se do exato mesmo produto ou de produto equivalente, o que só poderia ser realizado após análise técnica, que não foi realizada ou solicitada no curso da fiscalização”*;
- (c) Haveria decadência de parte dos créditos tributários lançados;
- (d) As mercadorias importadas se caracterizariam como dispositivos de cristal líquido, como dispositivos ópticos e teriam múltiplas aplicações; assim, deveriam ser classificadas no código NCM 9013.80.10 (“Dispositivos de cristais líquidos”), pela aplicação da Regra Geral Interpretativa (“RGI”) nº 01, da Nota Explicativa 1, “m”, da Seção XVI, e RGI nº 03, Notas IV.a e IV.b;
- (e) O auto de infração violaria o artigo 146, do CTN, por *“pretender aplicar retroativamente novo critério jurídico a lançamentos realizados com base em critério antes praticado pela Administração”*.
- (f) Haveria duplicidade de penalidades impostas à Recorrente, em razão da cominação de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e de multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, por erro na classificação fiscal;
- (g) As penalidades aplicadas deveriam ser canceladas, por força do artigo 100 do CTN;
- (h) A cumulação de multas resultaria em efeito confiscatório; e
- (i) Não poderia incidir a taxa SELIC sobre a multa de ofício, pois tal conduta representaria descumprimento do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Da nulidade da decisão recorrida

Segundo a Recorrente, a decisão recorrida seria nula, pois *“(a) não motivou assertivas centrais de sua parte dispositiva, (b) deixou de analisar fundamentos essenciais ao deslinde da controvérsia, e (c) deixou de apreciar o vasto conjunto probatório trazido na Impugnação que comprova a correção da NCM 9013.80.10 para os dispositivos de cristal líquido sob análise”*.

Para justificar esse entendimento, a Recorrente alega que a decisão recorrida teria sido omissa ou não apreciado de forma suficiente algumas matérias de defesa por ela apresentadas em sua Impugnação. Nesse sentido, dentre outras supostas falhas apontadas na decisão recorrida, a Recorrente afirma que a decisão recorrida não teria fundamentado de forma suficiente a não aplicação da nota “1.m” ao caso; não teria apreciado a questão relativa à aplicação do artigo 100 do CTN, que trata do afastamento de multa e juros quando o contribuinte segue práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e não teria examinado o laudo técnico elaborado pelo Prof. Moschim, da UNICAMP.

Conforme entendimento dos Tribunais, *“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”*¹.

Ao analisar a questão principal que se discute nesses autos, classificação fiscal dos produtos importados pela Recorrente, a decisão recorrida realmente deixou de se manifestar expressamente sobre alguns dos argumentos trazidos pela Recorrente e sobre o laudo acima mencionado, porém, enfrentou as questões relevantes e apresentou fundamentação, a meu entender, suficiente, para defender o seu posicionamento de que a classificação fiscal adotada no lançamento era a correta.

Com relação à ausência de manifestação da aplicação do artigo 100, do CTN, está correta a Recorrente, pois a decisão recorrida foi omissa. Apesar disso, deixo de acolher a nulidade da decisão recorrida nesse ponto, levando em consideração o disposto no artigo 59, parágrafo 3º, do Decreto nº 70.235/1972², tendo em vista que a matéria em que a decisão recorrida foi omissa é julgada de maneira favorável à Recorrente nesse voto, não havendo, com isso, prejuízo à Recorrente na sua não apreciação pela instância de piso.

Pelo exposto, entendo que a manutenção do lançamento pela decisão recorrida se deu dentro das prescrições legais, sem ofensa ao direito da Recorrente ao contraditório, à defesa e ao devido processo legal, motivo pelo qual voto pelo não acolhimento desta preliminar de nulidade.

Da nulidade do Auto de Infração

A Recorrente argumenta que o auto de infração seria nulo, por falta de motivação, tendo em conta que *“pretende aplicar Solução de Consulta exarada com base na análise de um determinado produto sem que seja confirmado tratar-se do exato mesmo*

¹ 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.

² Art. 59. São nulos: (...) II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (...) § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

produto ou de produto equivalente, o que só poderia ser realizado após análise técnica, que não foi realizada ou solicitada no curso da fiscalização”.

Da análise do auto de infração e do Relatório Fiscal dele integrante, verifica-se que o lançamento se baseia no entendimento exposto na Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, que analisou produtos identificados como: *“Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (Thin Film Transistor), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação (“backlight”) e tampas frontal e traseira, comercialmente denominada ‘módulo LCD-TFT’*, que, daqui por diante, serão denominados simplesmente “Displays de Cristal Líquido (LCD)”.

Constam ainda na Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, as seguintes informações sobre os produtos lá analisados: nome vulgar; nome comercial; nome científico e técnico; marca registrada, modelo, tipo e fabricante; função; princípio e descrição do funcionamento; aplicação, uso ou emprego; forma de acoplamento ou ligação a motores, outras máquinas ou aparelhos, sistemas ou outras peças; matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas percentagens em peso ou em volume ou a configuração de fornecimento (componentes), no caso de máquinas, instrumentos ou aparelhos e processo industrial detalhado de obtenção.

Portanto, da leitura da Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, ficaram perfeitamente identificados os produtos que foram objeto de análise e em relação aos quais a Coana manifestou entendimento pela classificação fiscal no código 8529.90.20 (“De aparelhos das posições 8527 ou 8528”).

Já os produtos importados pela Recorrente estão identificados no Demonstrativo denominado “Itens de Adição Classificados Incorretamente na NCM” (fls. 146-164), que apresenta número de “declaração de importação”, “adição”, “item”, “NCM utilizada” e a “descrição do produto importado”.

Dessa maneira, o cotejo das informações dos produtos analisados na Solução de Consulta com a descrição dos produtos importados pela Recorrente, a meu ver, são suficientes para se aferir que são os mesmos produtos ou produtos equivalentes aos que foram objeto da Solução de Consulta, sendo desnecessária a realização de uma análise técnica para enquadramento de cada produto importado pela Recorrente, para fins de fundamentação do auto de infração.

Além disso, caso entendesse de forma diversa, a Recorrente poderia, a partir da comparação entre a solução de consulta e os demonstrativos mencionados, impugnar especificamente um ou outro produto por ela importado que porventura pudessem não se qualificar como aqueles que foram objeto da solução de consulta, sendo certo que, nesse caso, haveria que se reconhecer que o lançamento não poderia prosperar em relação a eles, por falta de motivação.

Porém, apresentando a fiscalização o fundamento para o lançamento e documentos e informações que enquadram os produtos importados pela Recorrente na hipótese, não há que se falar em nulidade.

Pelo exposto, entendo que o Auto de Infração atende ao artigo 142 do CTN e aos requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, motivo pelo qual não merece prosperar a alegação de sua nulidade.

Da violação ao artigo 146, do CTN

A Recorrente alega que o auto de infração teria violado o artigo 146, do CTN, “*por pretender aplicar retroativamente novo critério jurídico a lançamentos realizados com base em critério antes praticados pela Administração*”.

Para defender seu entendimento, a Recorrente expõe que “*as importações realizadas pela Recorrente (inclusive aquelas em que houve conferência física e documental) foram expressamente homologadas, seguindo-se o regular desembaraço das mercadorias, denotando-se a reiterada aceitação da classificação fiscal adotada*”.

A Recorrente, para demonstrar que as autoridades fiscais adotavam o critério de classificação dos dispositivos de cristal líquido sob o código 9013.80.10, ainda cita a existência de soluções de consulta apresentadas por outros contribuintes, decisão administrativa em contencioso fiscal que tem com parte a própria Recorrente e no qual esse entendimento foi manifestado, e o Decreto nº 6.233/2007, que previa ser essa a classificação para os dispositivos de cristal líquido (LCD).

Dispõe o artigo 146, do CTN: “*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*”. (grifos nossos)

Ao comentar esse dispositivo, a doutrina afirma: “*(...) há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado*”³. (grifos nossos)

Quanto à extensão do dispositivo, uma importante observação é feita pela doutrina: “*O dispositivo acima, inserido no capítulo concernente ao lançamento, gera questionamentos quanto a sua extensão: se é claro que ele impede a revisão de um lançamento já efetuado, pode surgir alguma dúvida quanto a qual entendimento a ser aplicado aos fatos ocorridos posteriormente a um lançamento e ainda não atingidos por outra fiscalização. Ou seja: se em lançamentos anteriores a autoridade administrativa adotou determinada interpretação da lei tributária, pode o contribuinte, fiando-se no artigo 146 acima transcrito, seguir o mesmo entendimento, até que ele seja informado diretamente ou por meio de ato administrativo público, de que diverso será o entendimento da fiscalização? A resposta deve ser afirmativa.*”⁴ (grifos nossos)

Portanto, a divergência doutrinária existente é se a vedação à alteração do critério jurídico está limitada a uma alteração dentro de um mesmo lançamento ou se a fixação de um critério jurídico em um lançamento anterior também surtiria efeitos em lançamentos futuros.

³ Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros. 35ª Edição. p. 180.

⁴ Schoueri, Luís Eduardo. Direito Tributário. Editora Saraiva. 4ª Edição. 2014. p.620.

Para ilustrar, no primeiro caso, estaria o Fisco vedado de efetuar um lançamento aplicando a classificação fiscal “A” para uma mercadoria e, nesse mesmo lançamento, revisar o critério adotado, para cobrar tributos com base em uma classificação fiscal “B”.

Já no segundo caso, em um primeiro momento, o Fisco realiza um lançamento contra determinado contribuinte sob o entendimento que a classificação fiscal correta é “C”, o que motiva o contribuinte a se curvar ao entendimento do Fisco e passar a adotar a classificação fiscal “C” para as operações futuras. Em um segundo momento, o Fisco muda seu entendimento, digamos, para a classificação fiscal “D”. Para os que defendem uma maior extensão do comando previsto no artigo 146, do CTN, o Fisco só poderia realizar novos lançamentos em razão de o contribuinte ter adotado a classificação fiscal “C” para fatos geradores ocorridos após o contribuinte ter tomado conhecimento da mudança de entendimento do Fisco, de “C” para “D”.

De um jeito ou de outro, é essencial que exista um lançamento para que o artigo 146, do CTN, seja aplicado.

No presente caso, não houve qualquer lançamento contra a Recorrente definindo como critério jurídico para a classificação fiscal dos “Displays de Cristal Líquido (LCD)” o código 9013.80.10. O processo em que a Recorrente foi parte, citado em suas defesas, não teve como critério jurídico do lançamento a adoção do código 9013.80.10, nem pode ser afirmado que o desembaraço aduaneiro das mercadorias constitui um lançamento, adotando esse critério jurídico.

Isso porque, a revisão aduaneira não se confunde com a revisão de ofício. Enquanto a revisão aduaneira prevista no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 é um procedimento que faz parte do despacho aduaneiro (artigo 44 e seguintes do Decreto-Lei nº 37/1966), procedimento aduaneiro que, em regra, não há lançamento, a revisão de ofício pressupõe a existência de um lançamento anterior e será realizada nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN.

No curso do despacho aduaneiro, são realizadas atividades no âmbito da conferência aduaneira (artigos 564 a 570 do Regulamento Aduaneiro de 2009) e do desembaraço aduaneiro (artigos 571 a 576 do Regulamento Aduaneiro de 2009), de cunho fiscal e extrafiscal, não havendo necessariamente em todas as conferências/desembaraços aduaneiros uma atividade de lançamento. Há uma atividade de controle administrativo e fiscalizatória que pode ensejar um lançamento tributário ou não.

A respeito das atividades exercidas no curso do despacho aduaneiro, explica a doutrina:

“O despacho aduaneiro inicia-se pelo registro da declaração de importação prestada pelo interessado. Baseando-se em critérios de amostragem e seleção para conferência puramente objetivos, verifica-se a consistência entre as informações prestadas, os documentos apresentados e a mercadoria efetivamente importada, no que tange à quantidade, descrição, qualidade e preço, com o objetivo de aplicação da legislação tributária e administrativo-aduaneira vigente.

Esse procedimento possibilita à autoridade aduaneira desenvolver as atividades tendentes a verificar a correção do que foi declarado e a legalidade da importação. As exigências fiscais, nessa fase, têm como objetivo retificar

as incorreções apresentadas, resolver as incompatibilidades com o que prevê a legislação e permitir o desembaraço conclusivo”⁵. (grifos nossos)

De acordo com o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, no procedimento de revisão aduaneira - ou, na redação da reforma que esse diploma sofreu em 1988, no procedimento de conclusão do despacho aduaneiro - , que deverá ocorrer dentro do prazo de 5 (cinco) anos do registro da declaração de importação, poderá ser realizado o lançamento de tributos porventura não pagos e penalidades devidas.

Assim, é possível que a autoridade fiscal realize um lançamento em qualquer uma das fases do despacho aduaneiro (conferência, desembaraço ou conclusão), porém, o mais comum, é que o lançamento, se for efetivado, se dê na fase de revisão aduaneira ou de conclusão do despacho aduaneiro, quando as mercadorias já foram desembaraçadas, pois, nessa fase, já não entrarão em confronto, de um lado, o maior período de tempo para a fiscalização detalhada que é necessária à realização de um lançamento e, de outro, a celeridade exigida no trâmite aduaneiro para o regular andamento das operações de comércio exterior nos portos e aeroportos nacionais.

Na hipótese de lançamento durante o despacho de importação, o despacho terá seu curso interrompido, abrindo-se duas possibilidades ao importador. Como observa a doutrina:

“(...) o ato que determina a interrupção do despacho aduaneiro deve ser fundamentado pela autoridade aduaneira, pois é preciso assegurar o exercício do direito de defesa do importador, mediante conhecimento das razões que motivaram a interrupção.

Tratando-se de exigência referente a crédito tributário o importador poderá efetuar o pagamento correspondente, em caso de concordância (...). Discordando, o Auditor-Fiscal deverá efetuar o respectivo lançamento, na forma prevista no Decreto nº 70.235/1972; ou seja, será lavrado Auto de Infração e terá início o processo administrativo fiscal, no qual deve ser assegurada ampla defesa. No entanto, (...) não será desembaraçada a mercadoria cuja exigência de crédito tributário, no curso da conferência aduaneira, esteja pendente de recolhimento, salvo mediante a prestação de garantia (depósito em dinheiro, caução ou fiança bancária) equivalente ao valor aduaneiro”⁶.

De qualquer modo, se ocorrer lançamento no despacho aduaneiro em fase anterior à revisão aduaneira (ou conclusão de despacho aduaneiro), certamente haverá que ser fixado determinado critério jurídico e não poderá o Fisco, depois, na fase de revisão aduaneira pretender alterar esse lançamento, com um novo critério jurídico.

Mas não foi o que ocorreu nos autos, em que as mercadorias foram desembaraçadas, sem que tenha sido realizado contra a Recorrente qualquer lançamento. Na

⁵ Vera Lúcia Feil Ponciano. “Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa?”. “Temas Atuais de Direito Aduaneiro”. Rosaldo Trevisan (organizador). São Paulo. Lex Editora. 2008. p. 252-253.

⁶ Vera Lúcia Feil Ponciano. “Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa?”. “Temas Atuais de Direito Aduaneiro”. Rosaldo Trevisan (organizador). São Paulo. Lex Editora. 2008. p. 255-256.

realidade, o lançamento decorrente do procedimento de revisão fiscal foi o primeiro lançamento para as operações de importação em questão, de modo que não há que se falar em violação ao artigo 146, do CTN.

Nesse sentido, em situações semelhantes, já decidiu o CARF, conforme julgados, cujas ementas transcrevo abaixo:

“REVISÃO ADUANEIRA. PREVISÃO LEGAL. O art. 570 do Regulamento Aduaneiro/2002 define a revisão aduaneira como o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, verifica 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. A reclassificação fiscal de mercadoria submetida a despacho, em decorrência de revisão aduaneira, não configura mudança de critério jurídico”. (Acórdão nº 3202000.484, Rel. Cons. Irene Souza da Trindade Torres, Sessão de 25/04/2012)

“ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO ADUANEIRA QUANTO À CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REJEIÇÃO. A revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal, visando à correta determinação da matéria tributável e à apuração dos tributos devidos, é instituto previsto em lei e não constitui modificação do critério jurídico utilizado no fato gerador da obrigação tributária relativa à importação de mercadorias”. (Acórdão nº 3202000.407, Rel. Cons. Jose Luiz Novo Rossari, Sessão de 21/11/2011)

“REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA. Não constitui modificação de critério, o resultado do procedimento de revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal do produto na NCM, anteriormente adotada pelo importador, visando à apuração dos impostos incidentes na operação de importação, para fins de determinação da alíquota aplicável, fixadas na Tarifa Externa Comum (TEC) e na Tabela de Incidência do IPI (TIPI)”. (Acórdão nº 3102000.798, Rel. Cons. José Fernandes do Nascimento, Sessão de 27/10/2010)

“REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA.

Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita a possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na

declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos”. (Acórdão nº 3402002.943; Rel. Maria Aparecida Martins de Paula; Sessão de 25/02/2016)

Pelo exposto, não existindo qualquer lançamento anterior, entendo que não houve a alegada violação ao artigo 146, do CTN, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso nesse ponto.

Da Decadência

O lançamento se refere a fatos geradores ocorridos entre 10/01/2007 e 09/12/2010, tendo a Recorrente sido cientificada no dia 13/07/2012.

Quanto a essa matéria, a decisão recorrida entendeu inexistir decadência, pela aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, em razão da ausência de pagamento, pelos fundamentos a seguir:

“Assim temos que:

Regra geral – prevista no artigo 173, inciso I do CTN que prevê que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Regra especial – é retirada do artigo 150, parágrafo quarto e utilizada para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação e nos casos em que tenha ocorrido efetivamente a antecipação do pagamento. Determina que o início da contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador. Ocorrendo dolo, fraude ou simulação nos casos de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral. (...)

Para a situação em comento, lançamento de ofício, caracterizado pela lavratura do auto de infração, aplica-se a regra geral. Destarte, o termo “a quo” para a contagem do prazo decadencial seria 01/01/2008, ou seja, cinco anos contados “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, uma vez que a Declaração de Importação mais antiga possui como data de registro 10/01/2007, sendo o termo “ad quem” a data de 31/12/2012.

O lançamento ocorreu na data de 12/07/2012, portanto dentro do prazo regulamentar, não estando eivado pela decadência”.

Por sua vez, a Recorrente defende a ocorrência da decadência, alegando ser aplicável, para fins de lançamento no caso ora em discussão, o artigo 54 do Decreto Lei nº 37/1966, que prevê um prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de importação, e, caso assim não se entenda, requer a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, que prevê um prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador, sob o entendimento que a homologação é do lançamento e não do pagamento.

Segundo o conceito de Câmara Leal⁷, a decadência é “*a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu*

⁷ “Da prescrição e decadência”, Ed. Forense. 1959, 2ª ed., p. 115.

exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado”.

No direito tributário, a decadência se caracteriza pela extinção do direito de crédito da Fazenda Pública face ao contribuinte, motivado pela inércia e inatividade durante certo decurso de tempo. Caso o contribuinte não efetue o recolhimento de determinado tributo ou o efetue a menor, o fisco terá certo lapso de tempo para realizar o lançamento tributário, a fim de constituir definitivamente o crédito tributário e promover todos os procedimentos competentes para a sua cobrança. E, na hipótese de se manter inerte e não tomar nenhuma providência, deixando de fazer o lançamento no prazo previsto na Lei, diz-se que se operou a decadência, com a conseqüente extinção do crédito tributário (artigo 156, inciso V, do CTN), pois não poderá o contribuinte ficar *ad eternum* sujeito às ações do fisco, sob pena de séria afronta ao princípio da segurança jurídica.

Nos termos do artigo 146, inciso III, “b”, da Carta da República, cabe à lei complementar dispor a respeito de normas gerais de direito tributário, “*especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”.

Com isso, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), editado em 25/10/1966 e com vigência a partir de 01/01/1967, recepcionado com *status* de lei complementar, estabelece como regra geral que o início da contagem do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, segundo dispõe o artigo 173, inciso I⁸.

Porém, no que se refere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prevalece a regra especial esculpida no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN⁹, nos quais o prazo para a contagem da decadência tem início com a ocorrência do fato gerador.

No caso de lançamentos referentes ao Imposto de Importação, importante ainda destacar o Decreto-Lei nº 37/1966, editado em data posterior à do CTN, em 18/11/1967, porém, com vigência a partir da mesma data, 01/01/1967, que traz as seguintes regras:

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

“Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

⁸ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

⁹ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração”.

Quanto ao instituto da revisão aduaneira, observa-se que o dispositivo legal que dele tratava, em sua redação original, anterior ao Decreto-Lei nº 2.472/1988, não previa, de forma expressa, qualquer prazo para a sua realização. Veja a seguir a redação anterior do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966: *“Art 54. A revisão para apuração da regularidade do recolhimento de tributos e outros gravames devidos à Fazenda Nacional será realizada na forma que estabelecer o regulamento, cabendo ao funcionário revisor 5% (cinco por cento), das diferenças apuradas, revogado o art. 4º do Decreto-lei nº 8.663, de 14 de janeiro de 1946”*.

Por sua vez, o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985 (RA/1985), ao regulamentar esse dispositivo, assim dispôs:

“Art. 455 - Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (Decreto-Lei nº37/66, art. 54).

Art. 456 - A revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário (Lei nº 1172/66, art. 149, parágrafo único)”. (grifos nossos)

Como se percebe, como a revisão aduaneira é o ato pelo qual se verifica a regularidade fiscal da importação ou exportação quanto aos seus aspectos fiscais, deveria ser realizada no mesmo prazo de que dispõe o Fisco para realizar o lançamento de tributos porventura não pagos. Daí, a regulamentação ter deixado expresso a coincidência de prazos para a realização do procedimento e do respectivo lançamento.

Posteriormente, com a edição do Decreto-Lei nº 2.472/1988, a redação do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 foi alterada, para estabelecer expressamente uma limitação temporal à realização da revisão aduaneira, que deveria ser “processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei”.

Como o fato gerador do Imposto de Importação *“considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44”* (artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966), o legislador pretendeu desde logo, entre a regra geral do artigo 173, inciso I, do CTN, e a regra especial do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, adotar um prazo para realização da revisão aduaneira e do lançamento dela decorrente alinhado com essa última, do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

A regulamentação desse dispositivo permaneceu sem modificação até a edição do Regulamento Aduaneiro de 2002, que é seguida pelo Regulamento Aduaneiro de 2009, este último com a seguinte redação:

“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 nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º). § 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753. § 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data: I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e (...) § 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado”. (grifos nossos)

Pela análise da evolução legislativa e regulamentar do instituto da revisão aduaneira, verifica-se que a regulamentação mais recente parece querer dissociar prazos que até então andavam juntos e eram coincidentes, quais sejam, o prazo para a realização do procedimento e o prazo para lançamento dos tributos dele decorrente. Se antes a regulamentação indicava expressamente que o prazo de realização do procedimento deveria ser o mesmo do lançamento e que esse era de 5 (cinco) anos contados do registro da declaração, como prevê o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, a atual regulamentação prevê no artigo 638, §1º, do RA de 2009, um prazo decadencial, e no artigo 638, §2º, do RA de 2009, um prazo para a conclusão do procedimento.

Apesar disso, é o próprio Regulamento, no parágrafo seguinte (§ 3º, do artigo 638), que prevê, uma vez lançado o crédito tributário e cientificado o sujeito passivo, o procedimento de revisão aduaneira é encerrado, a indicar que a revisão aduaneira e o lançamento andam lado a lado. É ler: “considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado”.

A meu ver, o prazo estipulado para a realização do procedimento serve como limite de prazo para a própria constituição do crédito tributário. Isso porque, se o Fisco só poderá realizar a revisão de importações realizadas nos últimos cinco anos, contados do registro das declarações de importação, e a revisão aduaneira é condição, um ato antecedente ao próprio lançamento, a interpretação do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 mais adequada, no meu sentir, é que tal prazo de realização do procedimento se traduz em um próprio prazo decadencial.

Se o Fisco só pode examinar operações de importação realizadas dentro de um limite de tempo, como poderá lançar para além daquele limite? Os prazos poderiam até não ser coincidentes, mas, para tanto, o prazo decadencial haveria de ser mais curto que o prazo de revisão, o que não ocorre.

Diante desse quadro normativo, para o caso ora analisado, lançamento decorrente de revisão aduaneira, entendo que deve ser aplicado o prazo de 5 (anos) contados do registro da declaração de importação do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, por ser norma especial para o imposto de importação e para o instituto da revisão aduaneira, que prevalece frente às normas gerais de decadência previstas no CTN, repetidas no artigo 138, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37/1966.

Em decorrência, como a Recorrente teve ciência do lançamento em 13/07/2012, em relação a todas as declarações de importações registradas antes de 13/07/2007,

a revisão aduaneira não foi concluída no prazo previsto no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66, motivo pelo qual o crédito tributário relativo a esse período deve ser afastado.

Da Classificação Fiscal das mercadorias importadas

O lançamento decorre da divergência na classificação fiscal adotada para a importação do produto denominado “*Display de Cristal Líquido (LCD)*”.

Enquanto a Recorrente entende como correto o código NCM 9013.80.10 da Tarifa Externa Comum (TEC) (“Dispositivos de cristais líquidos – LCD”), para o qual a alíquota do imposto de importação era, à época da importação, zero, 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”), para o qual a alíquota do imposto de importação era de 12 % (doze por cento). Abaixo, coloco tabela com os códigos defendidos pela Recorrente e pelo Fisco e as respectivas alíquotas:

	Contribuinte/Recorrente	Fisco
Código	Capítulo 90 - Instrumentos e aparelhos de óptica, de fotografia, de cinematografia, de medida, de controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios. 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	Capítulo 85 - Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios. 85.29 - Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28. 8529.90 - Outras 8529.9020 - De aparelhos das 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)
Alíquota do II	0%	12%

Conforme relatório fiscal que é parte integrante do lançamento, o mesmo se fundamenta 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.

Dessa maneira, importante, de início, conhecer as razões que levaram a Coana à classificação fiscal em que se funda o lançamento. Primeiro, destaco a identificação das características do produto:

“Devido à sua alta complexidade, as telas de LCD do tipo TFT incorporam um conjunto de circuitos eletrônicos responsáveis por controlar o processo de exibição das imagens e proceder à ativação de cada um pixels da tela mediante o acionamento dos transistores correspondentes. Tanto estes circuitos quanto o sistema de retroiluminação, constituído de uma ou mais fontes luminosas (lâmpada fluorescente ou LED), difusores (e, por vezes, circuito inversor) também fazem parte do produto em estudo, comercialmente chamado de “módulo LCD-TFT”.

19. As telas de LCD do tipo TFT são utilizadas, principalmente, para a fabricação de monitores de vídeo e televisores, mas podem ser utilizadas também como insumos para a fabricação de uma grande variedade de produtos, tais como monitores de vídeo, notebooks, aparelhos receptores de televisão, telefones celulares, máquinas fotográficas, consoles de vídeo game portáteis, aparelhos de GPS, aparelhos e instrumentos médicos, de automação industrial, etc.

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”.

Diante disso, a solução de consulta afasta a classificação na posição 90.13, por dois motivos.

Primeiro, levando em consideração a Nota Explicativa do Sistema Harmonizado nº 1 da posição 90.13, a Coana entendeu que o produto em questão excederia o alcance da posição, pois, enquanto a posição se destina a *“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”*, o produto em questão contém adicionalmente “dispositivos eletrônicos” e “um dispositivo de retro iluminação (*backlight*)”. É ler:

“25. Portanto, se infere, da leitura destas Nesh, que o alcance da referida posição se estende apenas a dispositivos bastante limitados, e se constituem, conforme o próprio texto da posição, em artigos de ÓTICA.

26. Por outro lado, o produto em análise se configura como um dispositivo eletrônico, em vista de ter agregados uma matriz de transistores e circuitos integrados que acionam e controlam os mesmos, além de um dispositivo de retroiluminação (*backlight*). Desta forma, o artigo em tela excede o alcance da posição 90.13”.

Segundo, por entender que os produtos em questão se destinariam exclusiva ou principalmente a uma máquina determinada, qual seja, monitores da posição 85.28, conforme as seguintes razões:

“27. Outrossim, conforme mencionado anteriormente, é impossível definir com exatidão o produto final a que se destina a “tela LCD-TFT”. Todavia, é inegável que a função deste produto é a exibição de imagens, e a função de exibir imagens é inerente aos monitores da posição 85.28: (...)

30. A posição 85.29, por sua vez, traz as partes “reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28”.

31. Por tudo que já foi dito, se infere que, de fato, as telas em estudo são reconhecidas como exclusiva ou principalmente destinados a monitores da posição 85.28, pelo fato de sua função ser intimamente ligada à de um monitor, ou seja, mostrar imagens. Certamente, tais telas podem ser utilizadas na produção de outros aparelhos, todavia tais aparelhos possuem uma função própria específica, sendo a tela empregada apenas de modo auxiliar com o intuito de possibilitar ou facilitar a sua utilização. Por exemplo, a função de um telefone celular é possibilitar a comunicação, e o uso de uma tela nesse aparelho destina-se a facilitar o acesso e a navegação às funções do aparelho tais como agenda, discagem, etc. Um console de videogame portátil, por sua vez, é equivalente à junção de dois equipamentos, um monitor de vídeo e um console de videogame, sendo, neste caso, a tela LCD-TFT parte desse “monitor”.

Após adotar a posição 85.29, aplicando as regras de classificação, a Coana chegou à conclusão de que o código NCM correto seria o 8529.90.20.

De acordo com o relatório fiscal, corroboraria essa conclusão a Resolução CAMEX nº 84 de 09/12/2010, que incluiu dois Ex-tarifários para o código 8529.90.20 referindo-se justamente a Displays (telas) de Cristal Líquido (LCD), conforme abaixo:

8529.90.20	De aparelhos das posições 8527 ou 8528
8529.90.20	Ex 001 - Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (Thin Film Transistor), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação ("backlight") e tampas frontal e traseira - ("módulo LCD-TFT")
8529.90.20	Ex 002 - Tela de visualização de cristal líquido (LCD), composta por um painel de cristal líquido do tipo TFT (Thin Film Transistor), contendo em sua parte superior e laterais um conjunto de circuitos eletrônicos

Além disso, a classificação fiscal adotada no lançamento foi motivada pela seguinte constatação: *“Uma vez que todos os DCR’s listados se referem a aparelhos eletrônicos com monitores embutidos, não poderia a empresa ter utilizado o código 9013.80.10 na classificação desses insumos, mas 8529.90.20, por serem partes desses monitores, como exposto nos capítulos 1 e 2 desse relatório”*. (fls. 31 dos autos)

A decisão recorrida encampa o entendimento firmado no lançamento, concluindo da seguinte maneira:

“A posição 85.29, por sua vez, traz as partes “reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas aos aparelhos das posições 85.25 a 85.28”.

Fundamentalmente, a polêmica da classificação da tela LCDTFT reside na definição do alcance que deve ser dado ao texto da posição 90.13, ao citar “DISPOSITIVOS DE CRISTAIS LÍQUIDOS QUE NÃO CONSTITUAM ARTIGOS COMPREENDIDOS MAIS ESPECIFICAMENTE EM OUTRAS POSIÇÕES.”

A Notas Explicativas do Sistema Harmonizado determina expressamente a classificação fiscal do produto em questão na posição 8529. Por serem partes da posição 85.28, o código NCM adequado é o 8529.90.20 por aplicação direta da Regra 1 c/c Regra 6 das Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado.

A aplicação direta da Regra 1, inibe a aplicação das demais regras”.

Contra esse ponto da decisão, a Recorrente, com base nos 4 (quatro) laudos técnicos acostados no processo (Laudo Moschim/UNICAMP – fls. 3388 e seguintes; 1º Laudo Rangel/INT-MCT – fls. 3602 e seguintes; 2º Laudo Rangel/INT-MCT – fls. 3629 e seguintes; e Laudo Morimoto-Seabra/POLI-USP – fls. 3677 e seguintes), defende a caracterização dos produtos importados como dispositivos de cristal líquido, como dispositivos ópticos, e que tais produtos importados não se destinariam exclusiva ou principalmente a monitores de televisores, eis que seriam múltiplas as aplicações dos dispositivos.

Em seguida, alega a Recorrente que os produtos importados deveriam ser classificados no código 9013.80.10, pelos motivos abaixo, segundo ela, cada um autônomo e suficiente para realizar a classificação defendida:

- a) Aplicação da RGI nº 01 e texto da posição 9013 – A Recorrente afirma que 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 enquadrariam perfeitamente nessa descrição, levando em consideração que são dispositivos de cristal líquido 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”*.
- b) Aplicação da RGI nº I e Nota “1.m”, da Seção XVI – A Recorrente expõe que a Seção XVI, que contempla a classificação 8529.90.20, exclui expressamente *“os artefatos classificados no Capítulo 90”*; com isso, entendendo a Recorrente que os produtos importados se qualificam como instrumento de óptica designados em uma das posições do Capítulo 90, não poderiam se classificar no código 8529.90.20.
- c) Aplicação da RGI nº 03 – A Recorrente invoca a RGI nº 03, pela qual, quando pareça que determinada mercadoria possa ser classificada em duas ou mais posições, prevalece a mais específica sobre a genérica; nesse sentido, defende a Recorrente que, como a posição 9013 identifica

dispositivos de cristal líquido e a posição 85.29 remeteria de forma genérica a partes e peças destinados a aparelhos das posições 85.27 e 85.28, a primeira seria a mais específica.

Como se verifica, os pontos controversos para a realização da classificação fiscal são a função dos produtos importados pela Recorrente 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.

Quanto à função, o lançamento apontou que os Displays de Cristal Líquido (LCD) importados pela Recorrente seriam partes de monitores de televisão ou rádio, com base nas informações prestadas pela própria Recorrente.

Como se observa no item “*Descrição Produto DCR*” dos “*Demonstrativos de Coeficiente de Redução*” acostados aos autos às fls. 134-136, todos os produtos importados foram destinados a televisor ou rádio da posição 85.28.

Reconhece-se 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 televisores e rádios.

Contra essa conclusão, há apenas as alegações da Recorrente, baseada nos 4 (quatro) laudos juntados aos autos. Contudo, da leitura desses trabalhos técnicos, não se pode vislumbrar que os produtos importados tenham múltiplas aplicações.

No “Laudo Moschim/UNICAMP”, fls. 3388 e seguintes, foram analisados diversos produtos do tipo Displays de Cristal Líquido (LCD), com as mais variadas dimensões de tela que, em decorrência, são destinados a aparelhos que vão desde televisores, passando por caixa eletrônico, esteira, micro-ondas, geladeira, urna eletrônica, rádio de carro, até *tablets* e *smartphones*.

Dessa maneira, quando o perito foi indagado na questão 03, para “*esclarecer se os produtos, da forma como foram importados, poderiam ser de aplicação para mais de uma finalidade*”, ele, levando em consideração a generalidade de produtos lá examinados, respondeu afirmativamente. Porém, quando, para exemplificar, respondeu em relação a um produto específico, deixou claro que o produto individualmente considerado 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 ao quesito seguinte. É ler:

“3) Queira V. Sa. Esclarecer se os produtos, da forma como foram importados, poderiam ser de aplicação para mais de uma finalidade. Em caso afirmativo, exemplificar possíveis aplicações.

Resposta. Sim. Todos os produtos em análise são dispositivos de cristal líquido de matrizes ativas que podem ser utilizados em diversas aplicações onde é necessária a visualização de imagens, dados gráficos ou textos, como veremos mais especificamente nos exemplos de uso do LCD-TFT em

produtos comerciais. Destacamos que o funcionamento de um dispositivo de cristal líquido depende, independentemente da aplicação em que será utilizado, do circuito integrado endereçador e dos diversos componentes ativos e passivos dispostos em uma PCI (Placa de Circuito Impresso) ou no próprio substrato da célula do dispositivo, conforme já citado. Os diversos modelos de dispositivos de cristal líquido analisados diferem-se entre si pela geometria (diagonal de tela de imagem), pelo tipo de circuito de endereçamento, pela fonte de iluminação traseira e pela proteção da célula de vidro.

A mercadoria mostrador de cristal líquido LCD-TFT colorido apresenta-se na configuração de dispositivo endereçável e pronto para uso, em aplicações que podem ser as mais diversas. Tomando-se como exemplo o modelo LM171WX3 da amostra fornecida pela LG Electronics, o mesmo é otimizado para aplicações não portáteis. Porém, se o projeto permitir, poderá, por exemplo ser utilizado na fabricação de notebooks sem nenhuma restrição.

Pelas características técnicas apresentadas na resposta ao quesito anterior, conclui-se que o dispositivo LCD-TFT está preparado para receber comandos de endereçamento de pixels e reproduzir tais comandos no array de pontos de imagem, independentemente do equipamento que esteja enviando tais comandos.

(...) Como podemos observar nos exemplos acima, inúmeras aplicações podem incorporar um dispositivo mostrador de cristal líquido LCD-TFT. Ao longo do tempo a tecnologia teve seu custo significativamente reduzido, permitindo que novas funcionalidades pudessem ser incorporadas a produtos tradicionais e, com isso, a necessidade de exibição de informações tornou-se essencial.

Os dispositivos de cristal líquido de matrizes ativas são então desenvolvidos para serem passíveis de múltiplas aplicações, nos mais diversos produtos.

4) Considerando que a resposta ao terceiro quesito tenha sido afirmativa para o fato de que os produtos, da forma como são apresentados, têm aplicação para mais de uma finalidade, pergunta-se: é possível identificar um único tipo de equipamento do qual os produtos sejam “parte”?

Não é possível. Na forma como é apresentado, os produtos permitem aplicações muito diversificadas, conforme pudemos mostrar na resposta ao terceiro quesito. Tratam-se de produtos que podem ser utilizados em qualquer projeto de máquinas ou equipamentos que necessitem de um dispositivo de exibição de informações. Para 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”. (grifos nossos)

Do mesmo modo, o “Laudo Morimoto-Seabra/POLI-USP”, às fls. 3677 e seguintes, não socorre a Recorrente. Vejam a resposta ao quesito 04:

4 – Há alguma característica nos dispositivos de cristal líquido analisados que torne tecnicamente impossível seu emprego em mais de um dos tipos de equipamentos acima descritos?

Resposta:

Atualmente, todos os equipamentos que necessitem de visualização para monitorar sua operação utilizam Dispositivos LCD, por serem eficientes, econômicos e rápidos, não existindo características que tornem seu emprego, em diversos equipamentos, tecnicamente impossível.

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 não ser “*tecnicamente impossível*” empregar um determinado produto em mais de um equipamento não quer dizer que o mesmo, 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 Recorrente excedem o previsto em tal posição, por possuírem dispositivos eletrônicos e de retroiluminação, indo além do alcance da posição 90.13.

Feitas essas considerações, 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 Recorrente em sua defesa, acredito que a prova produzida nos autos não lhe socorre, motivo pelo qual entendo como correta a classificação fiscal utilizada pela Fiscalização para fundamentar o lançamento e nego provimento ao Recurso nesse ponto.

Das penalidades

Além do valor relativo ao imposto de importação não recolhido em razão da divergência quanto à classificação fiscal, foram lançados contra a Recorrente as seguintes penalidades: (i) multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro dos produtos importados, com base no artigo 711, inciso I, do Decreto nº 6.759/2009 (“Regulamento Aduaneiro de 2009” ou “RA/2009”), que tem como fundamento legal o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.157-35/2001; e (ii) multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Abaixo, transcrevem-se os dispositivos legais citados, que amparam a cobrança dessas penalidades.

Regulamento Aduaneiro de 2009:

Art. 711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria: I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; (...) § 6º A aplicação da multa referida no caput não prejudica a exigência dos tributos, da multa por declaração inexata de que trata o art. 725, e de outras penalidades administrativas, bem como dos acréscimos legais cabíveis. (...)

Art. 725. Nos casos de lançamentos de ofício, relativos a operações de importação ou de exportação, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou a diferença dos impostos ou contribuições de que trata este Decreto: I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso II;”

Medida Provisória nº 2.157-35/2001:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria. I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou (...) § 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

Lei nº 9.430/1996:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;”

A Recorrente requer o cancelamento das penalidades contra ela lançadas, com base em três fundamentos distintos.

Do cancelamento das penalidades por força do artigo 100, do CTN

A Recorrente argumenta que *“levando em consideração todo o histórico acima mencionado, em que as autoridades fiscais procederam à clara alteração do critério adotado para a classificação dos dispositivos de cristal líquido em questão, com base no disposto no artigo 100 do CTN, devem ser excluídas todas as penalidades (1% e 75%) e os juros ora impostos à Recorrente”*.

Dispõe o artigo 100, do CTN:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

Segundo a doutrina, o conceito das normas complementares previstas nos incisos I, II e III, do artigo 100, do CTN, é o seguinte:

“Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. São as instruções interministeriais, as portarias ministeriais e atos expedidos pelos chefes de órgãos ou repartições; as instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal; as circulares e os demais atos normativos internos da Administração Pública, que são vinculantes para os agentes públicos, mas não podem criar obrigações para os contribuintes que já não estejam previstas na lei ou no decreto dela decorrente. Também não vinculam o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a interpretação dada pelas autoridades públicas através de tais atos normativos.

Decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa. As discussões promovidas pelo contribuinte na órbita dos processos administrativos (sejam contenciosas, sejam relativas a processos de consulta), conduzidos pelas Administrações Públicas federal, estadual ou municipal, são igualmente fontes secundárias do direito tributário, mas não fazem coisa julgada para o contribuinte, salvo se desfavoráveis aos respectivos fiscos.

Práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Dizem respeito aos usos e costumes interpretativos por parte da autoridade pública, segundo o princípio maior da boa-fé, que deve conduzir as relações Fisco-contribuinte”¹⁰.

Com relação à norma complementar prevista no inciso II, do artigo 100, do CTN, importante observar que as decisões proferidas pelos órgãos colegiados no contencioso fiscal federal ali não se enquadram, por falta de eficácia normativa às suas decisões. Nesse sentido, a doutrina¹¹ esclarece: *“Deve-se atentar que meras decisões de órgãos julgadores administrativos não são as “normas complementares” a que se refere o Código. Apenas aquelas cuja eficácia normativa esteja assegurada por lei é que ali estariam. Assim, por faltar lei federal que dê eficácia normativa às decisões administrativas, não pode o contribuinte invocar, como razão para a adoção de determinado comportamento, o fato de um colegiado*

¹⁰ Antônio Carlos Rodrigues do Amaral. “Comentários ao Código Tributário Nacional. Coordenador Ives Gandra Martins”. Volume 02. Editora Saraiva. 4ª Edição. 2006. p. 48-49.

¹¹ Schoueri, Luís Eduardo. Direito Tributário. Editora Saraiva. 4ª Edição. 2014. p.125-126.

administrativo, em determinado caso, ter adotado tal entendimento. A tal contribuinte não virá em socorro o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional”.

Entretanto, embora uma decisão administrativa em contencioso fiscal não se qualifique na norma complementar do inciso II, a depender do caso, poderá se qualificar como “prática reiterada” do inciso III, como se verifica pelos comentários da doutrina a respeito da norma complementar em referência: “(...) Sua adoção consistente [da decisão administrativa em determinado sentido], *entretanto, poderá indicar “prática reiterada” (...). A comprovação do costume pode dar-se como se demonstram quaisquer fatos. Não é necessário que a prática seja publicada no Diário Oficial para que dela se conheça, embora, evidentemente, quando a autoridade cuida de tornar público o seu entendimento, numa Solução de Divergência, por exemplo, esta servirá de prova do costume administrativo. Também reiteradas “Decisões” publicadas no Diário Oficial, que refletem respostas das autoridades a consultas formuladas por contribuintes, servem de prova da prática administrativa. Do mesmo modo, se uma repartição seguidamente adota certo procedimento, torna-se ele costumeiro, gerando a expectativa do contribuinte no sentido de que assim se faz”*¹².

Com relação à “prática reiterada” do inciso III, a dúvida que surge é a partir de quando determinado costume administrativo poderá ser considerado uma “prática reiterada”. Quantas vezes ou por quanto tempo determinado costume deverá ser praticado para que possa ser entendido como uma “prática reiterada” para fins de aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN?

Esse ponto é examinado por Hugo de Brito Machado, que afirma: “O Código Tributário Nacional não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada reiteradamente pela autoridade administrativa, devendo-se, todavia, entender como tal uma prática repetida, renovada. Basta que tenha sido adotada duas vezes, pelo menos, para que se considere reiterada”¹³.

Realmente o CTN foi omissivo na fixação de tal critério, porém a adoção do critério citado não resolve a generalidade dos casos, pois, no meu entender, nem sempre, será possível se afirmar que a adoção de determinada prática por, pelo menos, duas vezes, é suficiente para caracterizá-la como reiterada.

Para compreensão do conteúdo e alcance dessa norma, oportunas as lições de Miguel Reale: “Torna-se costume jurídico, porém, tão-somente quando confluem dois elementos fundamentais: um é a repetição habitual de um comportamento durante certo período de tempo; o outro é a consciência social da obrigatoriedade desse comportamento. O primeiro desses elementos é dito objetivo. Porquanto diz respeito à repetição de um comportamento de maneira habitual; o segundo elemento é chamado subjetivo, visto como está ligado à atitude espiritual dos homens, considerando tal conduta como necessária ou conveniente ao interesse social. (...) Não basta a repetição material do ato, porque é essencial que seja marcada pela convicção da juridicidade do comportamento. De maneira mais objetiva poderíamos dizer que um costume adquire a qualidade de costume jurídico quando passa a se referir intencionalmente a valores do Direito, tanto para realizar um valor positivo, considerado de interesse social, como para impedir a ocorrência de um valor negativo, um desvalor”¹⁴. (grifos nossos)

Portanto, a meu ver, uma prática será considerada reiterada, para fins do disposto no artigo 100, inciso III, do CTN, quando se configurar como uma repetição, de

¹² Schoueri, Luís Eduardo. Direito Tributário. Editora Saraiva. 4ª Edição. 2014. p.125-126.

¹³ Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros. 35ª Edição. p.90.

¹⁴ Lições Preliminares de Direito. Editora Saraiva. 25ª Edição. 2001. p. 158.

maneira habitual, durante certo período de tempo, de um comportamento observado pelas autoridades administrativas, sendo necessário ainda que esse comportamento repetido leve o contribuinte a crer que aquele é o entendimento das autoridades administrativas sobre a matéria.

Por sua vez, o parágrafo único do artigo 100, do CTN, prevê a exclusão da “*imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo*”, quando o contribuinte tiver observado as normas complementares ali descritas.

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, a exclusão de agravações decorre do princípio *nemo potest venire contra factum proprium*, pois “*se a própria administração baixa atos normativos, adota uma prática reiterada ou subscreve com outro fisco um convênio, não pode punir ou onerar alguém por ter seguido as instruções ou orientação, ainda que o Fisco as venha repudiar*”¹⁵.

Nesse caso, “*os contribuintes que observarem as normas complementares ali discriminadas estão a salvo da penalidade, bem assim da cobrança de juros e da correção monetária*”¹⁶. (grifos nossos) No presente caso, narra a Recorrente que as autoridades fiscais teriam reiteradamente desembaraçado os produtos importados por ela, validando tacitamente o critério de classificação fiscal que vinha sendo adotado pela contribuinte, que continuou a agir daquela forma, observando essa suposta “prática reiterada”, o que configuraria hipótese de exclusão das penalidades, nos termos do artigo 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN.

Apesar de não implicarem necessariamente um lançamento fiscal, atos praticados no despacho aduaneiro, nas fases de conferência e despacho aduaneiro, em tese, podem ser reconhecidos como uma “prática reiteradamente observada”, pois “*não importa que a conferência aduaneira consista em exame sujeito à revisão. O certo é que nessa oportunidade se verifica a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado. O fato de sujeitar-se o despacho aduaneiro à revisão, não lhe retira a natureza de ato administrativo fiscal*”¹⁷.

Ocorre que, no período do lançamento, de 2007 a 2010, as autoridades fiscais não apenas desembaraçaram produtos importados pela Recorrente no código 9013.80.10, como também desembaraçaram produtos importados pela Recorrente no código 8529.9020, aliás, em montante muito superior ao que é objeto do lançamento, como se verifica às fls. 25 dos autos, no relatório fiscal que faz parte do Auto de Infração:

“Analisando as importações efetuadas pela empresa referentes ao insumo “Displays de Cristal Líquido (LCD)” no mesmo período da fiscalização, 2007 a 2010, verificamos que a maioria dessas importações (mais de 900 milhões de dólares) foi efetuada pela empresa utilizando a classificação correta no código NCM 8529.90.20.

¹⁵ Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva. 14ª Edição. 1995. p. 60.

¹⁶ REsp 98.703/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/1998, DJ 03/08/1998, p. 179.

¹⁷ Trecho de acórdão recorrido citado no julgamento do REsp 162.616/CE, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, julgado em 02/04/1998, em que “a prática reiteradamente observada” em questão vem do fato de as autoridades fiscais, por repetidas vezes, expedirem documentos de importações em nome do contribuinte, registrando-lhe o direito à isenção de impostos, conforme restou demonstrado documentalmente, mesmo tendo conhecimento da expiração do prazo de isenção”.

A relação de declarações de importação que contêm Displays de Cristal Líquido (LCD) corretamente classificados no código 8529.9020 encontra-se às folhas 171 a 193.

As importações de Displays de Cristal Líquido (LCD) incorretamente classificados no código 9013.80.10, objeto desse auto de infração, totalizaram R\$ 127.147.950,4613.

Percebe-se que se trata de valor relativamente pequeno se comparado ao total de Displays de Cristal Líquido (LCD) importados pela empresa. Tal fato demonstra que a empresa conhecia e utilizava a classificação correta na maioria de suas importações de painéis de LCD”.

Nesse cenário, entendo que o desembaraço, pelas autoridades aduaneiras, dos produtos importados pela Recorrente na posição questionada no lançamento não pode se qualificar como uma prática reiteradamente observada pela administração.

Isso porque, a prática do ato do desembaraço para os mesmos produtos não foi uniforme, não se verificando a prática de um mesmo ato, de maneira habitual, ao longo de um período de tempo. Na realidade, duas práticas, contraditórias entre si para fins de gerar entendimento sobre alguma matéria, foram realizadas ao longo do tempo, pelo desembaraço tanto de produtos no código 9013.80.10, como no código 8529.9020.

Além disso, essa prática, não sendo reiterada, não pôde gerar no contribuinte a crença de que aquele entendimento, classificação fiscal no código 9013.80.10, era o adotado pelas autoridades fiscais para o tema. Não poderia a Recorrente se pautar no ato de desembaraço aduaneiro dos produtos no código 9013.80.10, quando sabia que importações realizadas por ela sob o código 8529.9020 também era desembaraçadas, ainda mais, quando essas últimas se deram em montante muito superior.

Portanto, no caso ora analisado, o desembaraço de produtos importados pela Recorrente no código 9013.80.10 não é capaz de atrair a aplicação do parágrafo único do artigo 100, do CTN, para afastar a penalidade imposta nas importações em referência.

Entretanto, acredito que a análise não se encerre por aqui. Como noticiado pela Recorrente, ao defender a aplicação do artigo 146, do CTN, à hipótese aqui tratada, o histórico do tratamento fiscal aplicável às importações dos produtos denominados “Displays de Cristal Líquido (LCD)” é peculiar.

Até o final do ano 2010, o cenário existente era o seguinte.

Foram publicadas soluções de consulta apresentadas por outros contribuintes, nos quais a Receita Federal se manifestou pela adequação do código 9013.80.10 para classificação dos dispositivos de cristal líquido. Vejam abaixo:

"DECISÃO Nº 98 de 25 de Outubro de 1999 - DIANA 8

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: CÓDIGO TEC: Mercadoria: 9013.80.10 Tela de cristal líquido (TFT-AMLCD), colorida, de 15", 768 x 1024 pixels, fabricante Hosiden and Philips Display Corp., modelo HLD 1506-014330 ou fabricante LG Electronics Inc., modelo LM 151X2-C2TH."

"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 31 de 03 de Maio de 2007 - DIANA 10

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Código TIPI: 9013.80.10 Tela de visualização de cristais líquidos com tecnologia TFT (thin-film transistor), policromática, de 6,5", com resolução de 640 x 480 pixels, própria para aparelhos médicos e industriais, marca "NEC", modelo NL6448BC20-18D."

"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 37 de 17 de Setembro de 2007 - DIANA 6

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Código TIPI - Mercadoria 9013.80.10 Tela de cristal líquido, com tecnologia TFT, de 15", policromática, com resolução de 1050 x 1400 pixels, própria para "notebooks", monitores para computadores de mesa, terminais para aplicações industriais, etc., modelo HSD150PK14-A, fabricado por HannStar Display Corporation."

Além disso, em processo em que a própria Recorrente foi parte, proferiu-se decisão administrativa, afastando o código 8473.30.99 adotado pelo Fisco no lançamento e afirmando que a posição 90.13 era a mais adequada. Abaixo, trecho do julgado:

"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 à 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 3.1, 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)". (Processo nº 10860.000559/2005-86; Recurso nº: 133.011; Acórdão nº: 303-33.326; Sessão de 12/07/2006; Recorrente : LG ELECTRONICS DE SÃO PAULO LTDA. Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP)

No ano de 2007, com a edição da Lei nº 11.484/2007, foi instituído o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (“PADIS”), que concede isenção e redução de alíquota para Imposto de Renda, PIS, COFINS, e IPI.

Esse programa foi regulamentado pelo Decreto nº 6.233/2007, que em seu Anexo I elencava os produtos que seriam contemplados pelo benefício, indicando suas respectivas classificações fiscais, da seguinte forma:

Mostradores de Informação	NCM
Dispositivos de plasma	8529
Displays construídos a partir de OLED da posição 8541	---
Displays construídos a partir de TFEL das posições 8541 e 8542	---
Dispositivos de cristais líquidos (LCD)	9013.80.10

Contudo, esse cenário mudou, a partir do final do ano de 2010.

Em 08/12/2010, foi editada a Resolução CAMEX nº 84/2010, criando exceção à Tarifa Externa Comum justamente no código 8529.9020, apontado pela Fiscalização, para os produtos que foram importados pela Recorrente e que são objeto do lançamento ora em análise, conforme a seguir.

Art. 3º Na Lista de Exceções à Tarifa Externa Comum de Bens de Informática e Telecomunicações, de que trata o Anexo III da Resolução CAMEX nº 43, de 22 de dezembro de 2006, fica incluído o código 8529.90.20, conforme discriminado no quadro abaixo:

NCM	DESCRIÇÃO	Alíquota do II (%)
8529.90.20	De aparelhos das posições 85.27 ou 85.28 Ex 001 - Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (<i>Thin Film Transistor</i>), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação (“backlight”) e tampas frontal e traseira – (“módulo LCD-TFT”). Ex 002 - Tela de visualização de cristal líquido (LCD), composta por um painel de cristal líquido do tipo TFT (<i>Thin Film Transistor</i>), contendo em sua parte superior e laterais um conjunto de circuitos eletrônicos denominados de <i>drivers source</i> e <i>gate</i> responsáveis pela ativação das linhas e colunas de transistores do painel, utilizada como insumo na industrialização de módulos LCD – (“Painel LCD <i>open cell</i> – célula aberta”).	12 BIT 0 BIT 0 BIT

Na mesma época, em 24/12/2010, foi proferida a Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, que manifestou entendimento pela classificação dos produtos em questão também no código 8529.9020, como se verifica pela ementa abaixo:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Mercadoria “Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (*Thin Film Transistor*), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação (“backlight”) e tampas frontal e traseira, comercialmente denominada ‘módulo LCD-TFT’” classifica-se no código 8529.90.20 da Tarifa Externa Comum vigente.

Dispositivos Legais: RGI/SH 1ª (texto da posição 85.29 e Nota 2, alínea “b” da Seção XVI), RGI/SH 6ª (texto da subposição 8529.90) e RGC 1ª (texto do item 8529.90.20), todas da TEC vigente, aprovada pela Res. Camex nº 43/2006, com os subsídios fornecidos pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435/92, com a versão atual aprovada pela IN RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008.

No ano seguinte, foi editado o Decreto nº 7.600/2011, que alterou o Anexo I do Decreto nº 6.233/2007, anteriormente citado, para contemplar também o código 8529.9020, ficando o Anexo da seguinte forma:

Mostradores de Informação	NCM
Dispositivos de plasma	85.29
Displays construídos a partir de OLED da posição 85.41	---
Displays construídos a partir de TFEL das posições 85.41 e 85.42	---
Displays de cristal líquido (LCD)	85.29
Dispositivos de cristais líquidos (LCD)	9013.80.10

A partir de 2010, portanto, com a edição da Solução de Consulta nº 4 – Coana, de 24/12/2010, ficou claro que o entendimento da Receita Federal é pela classificação da produto identificado como “Displays de Cristal Líquido (LCD)” no código 8529.9020.

Porém, não se pode dizer o mesmo em relação ao período anterior, pois havia ato normativo de caráter geral emitido pela administração pública contemplando apenas o código 9013.80.10 para os dispositivos de cristais líquidos, soluções de consulta da Receita Federal, indicando como correto o código 9013.80.10 e decisão administrativa em contencioso fiscal da própria Recorrente no mesmo sentido.

É de se observar ainda que o lançamento se baseia exclusivamente em decisão administrativa (Solução de Consulta da Coana) e ato normativo (Resolução CAMEX) do final de 2010 e início de 2011. Não há no lançamento notícia de decisões e/ou atos anteriores a essa época que já afastassem o entendimento adotado pela Recorrente nas importações objeto do lançamento.

Dessa maneira, à luz dos elementos existentes no caso concreto, da evolução do tratamento fiscal empregado pelas autoridades administrativas, em especial, da redação do Anexo I, do Decreto nº 6.233/2007, até 2011, cuja observação foi reforçada pelos demais elementos presentes nos autos desse processo (soluções de consulta e decisão administrativa em contencioso fiscal em processo da própria Recorrente), penso que reste configurada hipótese que atrai a aplicação artigo 100, inciso I, combinado com o seu parágrafo único, do CTN.

A impossibilidade de aplicação de penalidades à Recorrente ainda encontra fundamento na norma especial, relativa ao Imposto de Importação, contida no artigo 101, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966 (*"Art.101 - Não será aplicada penalidade - enquanto prevalecer o entendimento - a quem proceder ou pagar o imposto: I - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não;"*)(grifos nossos), tendo em vista as decisões proferidas nos processos de soluções de consulta em que a Recorrente não foi parte e a decisão administrativa em contencioso fiscal em processo da própria Recorrente.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso nesse ponto, para afastar a imposição de penalidades (multa de 1% sobre o valor aduaneiro e multa de ofício de 75%) e juros de mora, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Por fim, diante do afastamento das penalidades impostas à Recorrente ora examinado, deixo de apreciar as alegações da Recorrente relativas a duplicidade de penalidades, cumulação de multas e efeito confiscatório, assim como as alegações referentes à incidência de SELIC sobre multa de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para, nos termos do voto: (i) afastar a alegação de nulidade da decisão recorrida e de nulidade do auto de infração; (ii) cancelar o lançamento em relação a todas as declarações de importações registradas antes de 13/07/2007, tendo em vista que a revisão aduaneira não foi concluída no prazo previsto no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/66; (iii) reconhecer como correta a classificação fiscal adotada no lançamento; (iv) não reconhecer a violação ao artigo 146, do CTN; e (v) cancelar as penalidades aplicadas e afastar a cobrança dos juros de mora, com base no artigo 100, inciso I, do CTN.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d'Oliveira - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Pedi permissão para apresentar declaração de voto de modo a, com objetividade, esclarecer e pontuar meu entendimento pela ocasião do julgamento deste processo. Data vênua do decidido pelo Colegiado e do proposto pelo ilustre Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira em seu extremamente alentado voto, divergi logo nas preliminares.

Estamos a analisar um caso de revisão aduaneira que focou exclusivamente na verificação da classificação fiscal usadas nas importações feitas nos anos de 2007 a 2010. A autoridade fiscal cita exatamente a Solução de Consulta que classificou painéis ou displays de cristal líquido.

"Termo Fiscal:

O procedimento fiscal de revisão aduaneira¹ que deu origem a esse auto de Infração baseia-se no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) número 0810800-2012-00178-3, e abrange as importações de "*Painéis (display) de Cristal Líquido (LCD)*" realizadas pela empresa LG ELETRONICS DA AMAZÔNIA LTDA, CNPJ 00.801.450/0001-83, nos anos de 2007 a 2010, dentre as quais verificou-se a ocorrência das seguintes condutas:

- Mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM - "Classificação Incorreta da Mercadoria", infração nos termos do inciso I do artigo 711 do Decreto 6759/2009 - Regulamento Aduaneiro.
- Falta de Recolhimento do Imposto de Importação (II) na internação de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (ZFM), devido à reclassificação fiscal de insumos estrangeiros importados com benefícios fiscais do Decreto-Lei nº 288/67"

Devemos reconhecer o esforço e imenso trabalho fiscal que logrou resultar nas autuações em discussão, entretanto, creio que a extensão dessa revisão fiscal de tantas importações deixou muito reduzida a exposição e explicação das razões centrais do fato imputado: no caso, o erro de classificação fiscal e a correspondente análise dos bens importados. O Termo dedica poucas linhas para demonstrar os fatos e a análise:

"Termo Fiscal:

Atendendo a pedido consulta de classificação fiscal, nos termos do inciso II, art 10 da IN RFB 740/2007, a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira da Receita Federal do Brasil elucidou que o insumo "*Tela de visualização, constituída de um painel de cristal líquido com matriz ativa de transistores de filme fino (Thin Film Transistor), circuitos eletrônicos de controle e acionamento dos transistores, dispositivo de retroiluminação ("backlight") e tampas frontal e traseira, comercialmente denominada 'módulo LCD-TFT'*", nesse relatório chamado simplesmente de "Display de Cristal Líquido (LCD)", **classifica-se no código 8529.90.20 da NCM**. Toda a fundamentação referente a essa classificação fiscal encontra-se na *Solução de Consulta Coana nº 4/2010*, folhas 116 a 127. **A fim de não estender**

desnecessariamente este Relatório Fiscal, considera-se aqui escrita toda a fundamentação acerca dessa classificação fiscal contida na supracitada Solução de Consulta, que é parte integrante desse auto de infração.

No mesmo sentido, a Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), ligada à presidência da República, publicou Resolução CAMEX nº 84 de 09/12/2010, folhas 128 a 130, incluindo dois *Ex-tarifários* para a posição 8529.90.20 referindo-se justamente a Displays (telas) de Cristal Líquido (LCD), corroborando a interpretação acerca de sua classificação, conforme tabela abaixo constante na referida resolução.

...

Baseando-se nas explanações contidas nos itens 1.1, 1.2 e 1.3 acima e considerando toda fundamentação contida na Solução de Consulta Coana nº 4/2010, folhas 116 a 127, conclui-se que:

(b) A correta classificação fiscal do insumo "*Displays (painéis) de Cristal Líquido (LCD)*" é 8529.90.20.

..

2. FATOS

Nos anos de 2007 a 2010 a empresa **LG-AM** realizou importações de insumos do tipo "*Displays de Cristal Líquido (LCD)*" utilizando incorretamente o código NCM 9013.80.10 para sua classificação, incorrendo em conduta capitulada como infração pelo inciso I do artigo 711 do Decreto 6759/2009, conforme exposto no capítulo 1 deste relatório.

Tal erro de classificação fiscal, além de prejudicar os controles aduaneiros e de comércio exterior, teve impactos tributários, uma vez que a classificação desses "*Displays de Cristal Líquido (LCD)*" no subitem NCM 9013.80.10 ocasionou falta de recolhimento de Imposto de Importação¹⁸ devido na internação dos bens produzidos com essas mercadorias, conforme trecho extraído da Tarifa Externa Comum (TEC) abaixo.

..

2.1. Classificação Incorreta da Mercadoria

Analisando as internações ZFM realizadas pela empresa nos anos de 2007 a 2010 referentes a bens industrializados que utilizaram como insumo "*Displays de Cristal Líquido (LCD)*" classificados no código 9013.80.10, verificou-se que esses insumos foram utilizados na montagem de aparelhos eletrônicos que possuíam monitores embutidos.

9013.80.10 como insumo, como exposto nos Demonstrativos de Coeficiente de Redução Eletrônicos contidos no Demonstrativo de Apuração às folhas 134 a 136.

Ainda, embora própria descrição da mercadoria remeta à classificação fiscal 8529.90.20, a autuada incorretamente classificou a mercadoria na posição 9013.80.10, como se pode verificar no Item da Adição 031 de sua Declaração de Importação 10/2313646-7, nos campos Classificação Tarifária e Descrição Detalhada da Mercadoria, transcritos abaixo:

"Classificação Tarifária: 9013.80.10; e

*Descrição Detalhada da Mercadoria: DISPLAY DE CRISTAL LIQUIDO - LCD. **SUFRAMA**GS-SG24301 (38,2X52)MM, LCF8000N. EAJ60988301"*

Da mesma maneira procedeu em todos os itens constantes no *"Demonstrativo de Itens de Adição classificados incorretamente na NCM"*, às folhas 146 a 164.

Dessa forma, sendo 8529.90.20 a classificação correta para os insumos *"Displays de Cristal Líquido (LCD)"* e tendo incorretamente os classificados no código 9013.80.10, o sujeito passivo incorreu na infração capitulada no inciso I do artigo 711 do Decreto 6759/2009". (grifos acrescidos)

Ao estudar os autos de infração e as informações fiscais que o instruem fui surpreendido com a variedade de tipos de produtos abrangidos pelo questionamento de que houve erro na classificação. No anexo do termo fiscal que lista os produtos importados podemos ver que as descrições constantes das declarações de importação trazem codificações e informações que evidenciam que, apesar de serem display de cristal líquido, não se poder ter certeza de que eles são idênticos entre si, e que foram projetados e produzidos para a mesma destinação ou uso.

Por exemplo, entre esses produtos encontramos que uns têm tamanho de 15 polegadas, outros de 20 polegadas, outros de 30, e 35 e 40, e etc. Como podemos afirmar que essas diferenças de tamanhos não significam que eles foram planejados e produzidos para usos distintos? A informação sobre os tamanhos é possível analisarmos, mas há outras nos códigos descritivos que não foram analisadas em suas especificidades e significações. Vejamos alguns exemplos:

DISPLAY DE CRISTAL LIQUIDO - LCD. **SUFRAMA**GS-43123
82.5X24.3MM 51X4 0CD MONO 0% LAC7800(CAR AUDIO) GENDA
INTERNATIONAL L EAJ42994801

DISPLAY DE CRISTAL LIQUIDO - LCD. **SUFRAMA**GS-43047
80.0X20.5MM 5X8 0CD MONO 0% BLACK MASK, TM, 85*20.5
EAJ41004601

TELA DE CRISTAL LIQUIDO (LCD) COM SUAS RESPECTIVAS
PLACAS INTERNAS DE CIRCUITO IMPRESSO MONTADAS COM
COMPONENTES ELETROELETRONICOS. **SUFRAMA**DE
CONTROLES (LC320WXN SAA1), LCD 32 POLEGADAS EAJ41825601
32"

TELA DE CRISTAL LIQUIDO (LCD) COM SUAS RESPECTIVAS
PLACAS INTERNAS DE CIRCUITO IMPRESSO MONTADAS COM
COMPONENTES ELETROELETRONICOS. **SUFRAMA**DE
CONTROLES (LC420WXN SAA1), LCD 42 POLEGADAS EAJ41862301
42"

A meu ver, para que se possa questionar a classificação fiscal de cada um desses produtos há que se identificar suas características particulares, e não nos atermos apenas na denominação genérica de que são dispositivos de cristais líquidos.

Esse meu entendimento é confirmado quando me debruço sobre as regras de interpretação do sistema harmonizado e constato que, para esse tipo de produto, pode haver mais uma classificação possível. E a determinação da que seria a correta passa pela análise de

suas peculiaridades, entre elas a destinação e uso do bem, conforme se pode conhecer a partir de seu projeto/concepção original e produção - e este é um critério que tenho adotado nas apreciações dessa matéria/produto em outros julgamentos -.

Verifico, ademais, que os autos de infração não se aprofundam na verificação dessas peculiaridades e diferenças na descrição dos produtos, apoiando-se principalmente no entendimento firmado em Solução de Consulta e na denominação geral de se tratar de dispositivos de cristal líquido.

Respeitosamente, para se transpor a conclusão dessa Solução para os casos concretos - como ocorre quando se realiza uma revisão aduaneira - teria sido necessário demonstrar a perfeita correspondência entre seus objetos de classificação. E nesse ponto, há uma carência por parte da comprovação de que cada um dos produtos importados foi classificado incorretamente. Como expus nos parágrafos anteriores, as descrições dos produtos nas declarações de importação trazem informações que indicam que eles não são idênticos entre si, nem permite se ter certeza que possuem entre si o mesmo uso e destinação desde sua concepção e produção, quanto mais se ter certeza que correspondem ao caso decidido na Solução.

A falta de comprovação do alegado alcança as bases da autuação e a compromete. Por isso propus que, logo nas preliminares, a autuação não poderia prosperar.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Registro o voto divergente do conselheiro relator no concernente **(i)** à possibilidade de revisão do lançamento; e **(ii)** à classificação fiscal da mercadoria.

Em primeiro lugar, **(i) quanto à alegação de revisão fiscal**, entendemos, coerentemente com posicionamento por anteriormente externado, ter havido, no presente caso, nulidade do auto de infração lavrado em decorrência de revisão de lançamento por erro de direito.

Entendemos que o erro de direito seja justamente a aplicação incorreta da norma; neste caso, a autoridade fiscal que lavra o auto de infração discorda da fundamentação aceita pela autoridade aduaneira no momento do desembaraço, pois a reputa equivocada. Nada obsta quanto aos elementos fáticos, e prescinde de qualquer dilação probatória: diante da mercadoria importada, revisa o lançamento anteriormente efetuado. Em outras palavras, entende equivocado o lastro positivo utilizado pelo aplicador (autoridade competente) que o precedeu.

Trata-se o presente, portanto, de clássico caso de revisão fiscal por alteração de critério jurídico, o que a literatura especializada denomina de erro de direito.

Já nos pronunciamos a respeito do tema em outras oportunidades, como no **Acórdão CARF nº 3401-003.117**, do qual fui relator, julgado em sessão de 16 de março de 2016:

"(...) há de se ter em conta quais os efeitos jurídicos da revisão do lançamento por conta da alteração dos critérios jurídicos adotados.

Observe-se que o desembaraço de diversas mercadorias sob o mesmo fundamento jurídico, uma vez que a autoridade aduaneira tenha tido o acesso a todos os elementos fáticos para a formação de sua convicção, implica não apenas a mera homologação e lançamento, mas, sobretudo, a cristalização de um critério jurídico que servirá de baliza ou pólo magnético para orientar a relação fisco-contribuinte.

Não se trata, de maneira nenhuma, de negar à recorrida a plena eficácia do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 combinado com o art. 570 do Decreto nº 4.543/2002, que prevêem a possibilidade da revisão aduaneira como ato por meio do qual, após o desembaraço, apura-se a regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames devidos, bem como a exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação. Evidencia-se que os erros de fato constatados serão revistos com base nos dispositivos em referência

O que não se evidencia, e jamais se poderia evidenciar, é a contrariedade destes dispositivos infralegais ao art. 146 do Código Tributário Nacional:

Lei nº 5.172/1966 - (Código Tributário Nacional) - "Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão

administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.**

Neste sentido, conforme estudo realizado por Francisco Secaf Alves Silveira, "(...) prestadas as informações na Declaração de Importação e ocorrido o despacho aduaneiro, o contribuinte passa a estar protegido pelo art. 146 do Código Tributário Nacional",¹⁹ o que, não obstante, implica em vedação à modificação do lançamento "(...) e, portanto, sua revisão, quando decorrente de erro de direito".²⁰

A revisão aduaneira prevista pelo art. 570 do Decreto nº 4.543/2002 permanece hígida no ordenamento, porém conhece a limitação imposta pelo Código Tributário Nacional, diploma recepcionado como lei complementar pela Constituição da República de 1988. Assim, presta-se a revisar os erros de fato, mas jamais os erros de direito. Ao se propor a alterar os termos da relação que mantém com o contribuinte, o Estado deverá fazê-lo apenas com relação aos fatos geradores ainda a serem praticados, sem alcançar aqueles já praticados, pois o passado prossegue resguardado: sob o crivo dos novos critérios, de uma nova política fiscal, decidirá o contribuinte se continuará ou não a realizar importações, resguardado o direito de organizar os seus negócios.

O art. 146 do Código Tributário Nacional não pode ser ignorado pelo aplicador ao tratar da revisão do lançamento, pois atua como norma reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar e, neste sentido, resguarda o valor jurídico da segurança jurídica, de modo a deslindar previamente o conflito eventual entre legalidade e boa-fé do contribuinte: "(...) essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à proteção à boa-fé".²¹ Assim, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, "(...) não se pode invocar a legalidade para a revisão de lançamento por erro de direito".²²

Com base nos estudos de Heinrich Kruse, conclui que, ressalvado o caso em que uma característica do bem avaliado estivesse oculta do conhecimento do aplicador, "(...) a avaliação não é mera questão de fato, mas antes um resultado de conclusões acerca das propriedades valorativas do bem",²³ ou, em outras palavras, uma questão de direito: "(...) na verdade, poucas são as questões que não constituem modificação de critério jurídico em matéria de lançamento". Colocada a questão sob tais premissas, utiliza o seguinte exemplo, em tudo consentâneo com o caso sobre o qual ora nos debruçamos:

"(...) por exemplo, no caso do imposto sobre produtos industrializados, adota-se classificação fiscal para a identificação da alíquota aplicável à luz da

¹⁹ SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 318.

²⁰ Idem, p. 319.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, pp. 620-622.

²² Ibidem.

²³ Ibidem.

seletividade. Se um mesmo produto recebia, antes, uma classificação e, posteriormente, outra classificação é adotada, não há dúvida de que se está sobre o mesmo fato o qual, entretanto, passa a ser apreciado de outro modo: o aplicador da lei vê, no mesmo fato, características que antes não eram tomadas em conta. Conquanto se trate de uma apreciação do fato, tem-se novo critério jurídico, i.e., nova valoração jurídica do fato. Uma mudança em tais critérios jurídicos dobra-se à regra do art. 146".²⁴

Assim, "(...) a mera divergência na interpretação da norma que culmina em classificação equivocada configura erro de direito",²⁵ não havendo possibilidade de revisão do lançamento sob pena de se malferir norma complementar de limitação ao poder de tributar.

Para Rubens Gomes de Sousa, não caberia ao Fisco a prerrogativa de invocar o "erro de direito" com a finalidade de revisar lançamento anterior,²⁶ e muito menos adotar uma dada conceituação jurídica para, em um segundo momento, revê-la, de forma a albergar outra, mais onerosa ao contribuinte. Esta era a posição jurisprudencial, aliás, que registrava ser pacífica já em sua época: o critério jurídico na apreciação do fato gerador, para o autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, deverá ser estável.²⁷

Entre os mais percutientes estudos sobre o tema da revisão fiscal deve ser trazido, sem qualquer espaço para dúvidas, aquele realizado por Ruy Barbosa Nogueira na sua clássica tese de cátedra "Teoria do lançamento tributário". Na época em que a escreveu, o CTN ainda era um projeto, mas já então, confirmando o apontamento realizado por Rubens Gomes de Sousa, relatava que "(...) a prática, a doutrina e a legislação, na proteção da certeza jurídica não admitem, em princípio, que seja feita revisão do lançamento pela superveniência de outros critérios jurídicos".²⁸ Aduziu, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já havia enfrentado a questão no Recurso Extraordinário nº 37.141, cujo acórdão foi prolatado em 26/08/1958, no qual se decidiu que "(...) não é lícito ao fisco rever o lançamento fiscal com base em mudança de critério, mas só com fundamento em erro de fato".²⁹

Notícia Ruy Barbosa Nogueira que também no Código Tributário da Alemanha, de 1919, elaborado por Enno Becker, o lançamento retificativo ou a chamada "verificação retificativa" não pode ser pautada por uma alteração de critérios meramente jurídicos, o que impede que se aplique "(...)

²⁴ Ibidem.

²⁵ SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. "Aspectos controvertidos da tributação na importação - imposto de importação, IPI e ICMS: do batismo da mercadoria à revisão fiscal". In: SANTI, Eurico Diniz de e CANADO, Vanessa Rahal. Tributação do setor industrial. São Paulo: Editora Saraiva - Direito GV (Série "GV-Law"), 2013, p. 320.

²⁶ SOUSA, Rubens Gomes. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 3ª edição, 1975, p. 108.

²⁷ Ibidem.

²⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Teoria do lançamento tributário. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1973, p. 133. O Capítulo VIII, "A revisão do lançamento", está compreendido entre as páginas 99-138.

²⁹ Ibidem.

retroativamente à realização do fato gerador um critério jurídico diferente do então adotado, e assim prevê para garantir a certeza do direito".³⁰ O preceito, em seu entendimento, teria "(...) grande aplicação, protegendo a estabilidade jurídica".³¹ Na esteira do ensinamento de Tullio Ascarelli, preleciona ser absolutamente inadmissível que o fisco possa venire contra factum proprium de maneira a anular ex officio um lançamento, substituindo-o por outro, "(...) ou ainda proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento".³²

Ainda sob a lição de Ascarelli, haveria "(...) uma falta de certeza jurídica se o fisco pudesse (...) voltar a lançar (...) em virtude de uma mudança de critérios jurídicos, não obstante todos os prazos e toda a organização instituída para a revisão das declarações dos contribuintes".³³ Assim, para Ruy Barbosa Nogueira, enquanto o fisco é detentor da direção do procedimento do lançamento, caberia a ele a fixação final dos seus elementos. Apenas caberia uma revisão quanto aos erros de fato, pois se admite que "(...) as relações fáticas da vida, das quais partem os fatos geradores tributários legais são (...) numerosas e multiformes".³⁴

Não é diversa da quase sexagenária decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 a jurisprudência contemporânea ao momento da leitura pública deste voto: em igual sentido, o Acórdão nº 3302-002.444 proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, em sessão de 25/02/2014, em votação unânime:

"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/05/2005 a 31/12/2007

RECLASSIFICAÇÃO DE PRODUTO INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 149 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. REVISÃO DE ERRO DE DIREITO.

Apenas é permitida a revisão do lançamento tributário quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. **Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma**. Segue-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça STJ, no sentido de que **o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito**" - (grifos nossos).

Do acórdão ora referido se extrai o seguinte trecho:

"(...) a fiscalização entendeu que os produtos importados pela Recorrente não poderiam seguir com a classificação fiscal indicada pela contribuinte no

³⁰ Idem, p. 134.

³¹ Idem, p. 135.

³² Idem, p. 136.

³³ Ibidem.

³⁴ Idem, p. 137.

momento do desembaraço. **Não há**, pelo que consta dos autos, **divergência quanto à natureza do produto, que permanece sendo o mesmo, mas à forma como foi classificado**. Tal diferença é primordial para se compreender que **não houve “erro de fato”**, o que ocorreria se a fiscalização tivesse indicado que a importação de produto diverso daquele declarado pela Recorrente" (grifos nossos).

Esta também era a posição sumulada do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) editada em 1986:

Tribunal Federal de Recursos (TFR) - **Súmula nº 227 de 24/11/1986** - "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento".

O posicionamento sustentado pelo Tribunal Federal de Recursos, outrora já sumulado, foi reeditado e reiterado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), como, por exemplo, no Recurso Especial nº 202.958/RJ, relatado pelo Ministro Franciulli Netto e cujo acórdão foi publicado em 22/03/2004:

“RECURSO ESPECIAL ALÍNEAS "A" E "C" TRIBUTÁRIO "IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA REVISÃO DO LANÇAMENTO IMPOSSIBILIDADE AUSÊNCIA DE ERRO QUANTO À IDENTIFICAÇÃO FÍSICA DA MERCADORIA ART. 149 DO CTN.

A impetrante importou da França 2.200 Kg do produto TESAL e recolheu o imposto de importação após regular conferência da mercadoria pela autoridade fiscal. Diante dessas circunstâncias, é de elementar inferência que **não poderia o contribuinte, em momento posterior, ser notificado para novo recolhimento do imposto de importação, sob a alegação de que a classificação do produto deveria ser diversa, com incidência de alíquota maior. O art. 149 do CTN autoriza a revisão do lançamento**, dentre outras hipóteses, **"quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória"**, ou seja, **quando há erro de direito**.

Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, arca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação do imposto pago por eventual equívoco na classificação do bem. Divergência jurisprudencial não configurada ante a ausência de similitude fática entre os acórdãos confrontados. Recurso especial improvido” - (STJ - REsp nº 202.958/RJ, Min. Franciulli Netto, publicado em 22/03/2004) - (grifos e destaques nossos).

No Recurso Especial nº 478.389/PR, de Relatoria do Ministro Humberto Martins, cujo acórdão foi publicado em 05/10/2007, constou em ementa que "(...) se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão". Este é justamente o caso ora em

análise em que, conforme se expôs, contou com mercadorias parametrizadas pelo canal vermelho.

Em idêntico sentido o entendimento do Ministro Luiz Fux no Recurso Especial nº 1.112.702/SP, cujo acórdão foi publicado em 06/11/2009 nos seguintes termos: "(...) a revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico vedada pelo CTN". Assim, "(...) o lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito".

A posição é também reiterada pela jurisprudência ainda mais recente do Superior Tribunal de Justiça, conforme se tem notícia a partir do acórdão a seguir transcrito, do Recurso Especial nº 1.347.324/RS, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, de 14/08/2013:

“TRIBUTÁRIO IMPORTAÇÃO DESEMBARAÇO ADUANEIRO RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO IMPOSSIBILIDADE SÚMULA 227 DO EXTINTO TFR.

É permitida a revisão do lançamento tributário, quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.

A jurisprudência do STJ, acompanhando o entendimento do extinto TRF consolidado na Súmula 227, tem entendido que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

Hipótese em que o contribuinte atribuiu às mercadorias classificação fiscal amparada em laudo técnico oficial confeccionado a pedido da auditoria fiscal, por profissional técnico credenciado junto à autoridade alfandegária e aceita por ocasião do desembaraço aduaneiro. 4. Agravo regimental não provido” - (STJ - AgRg no REsp nº 1.347.324/RS – Agravo Regimental no Recurso Especial – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 14/08/13) - (grifos e destaques nossos).

Observe-se que, em nome da segurança e da previsibilidade das relações jurídicas, o Superior Tribunal de Justiça chega a adotar a postura extremada de afirmar que sequer o erro de classificação por parte do contribuinte permitiria a alteração do critério jurídico da classificação fiscal:

“TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – IPI – DESEMBARAÇO DUANEIRO ERRO A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DOS ATOS RECLASSIFICAÇÃO A MERCADORIA IMPOSSIBILIDADE.

O contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

O erro de direito cometido pelo contribuinte, mas não detectado pelo Fisco, é o mesmo que alteração de critério jurídico, vedado pelo CTN.

Precedentes. 3. Recurso especial provido” (STJ REsp nº 1079.383/SP – Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado em 01/07/09) - (grifos e destaques nossos).

Sem qualquer pretensão de ingressar no mérito da decisão, há de se apontar para o fato de que, independentemente de quem incorreu em erro, seja Estado ou particular, o que se prestigia, na dicção da Corte Superior, é a estabilidade das relações e da aplicação do direito. A decisão que impede a modificação dos critérios jurídicos que regem o relacionamento entre o Estado e os particulares prestigia a segurança jurídica e, portanto, o próprio convívio social. Decidir de maneira diversa, acatando-se a alteração da classificação fiscal da mercadoria seria agir em completo desprestígio ao trabalho da autoridade aduaneira que efetuou o desembaraço, homologando os dados constantes na declaração de importação.

Luciano Amaro, ao tratar do art. 146 do Código Tributário Nacional, preconiza que o dispositivo torna defesa a aplicação de critério jurídico novo a fatos geradores anteriores à sua introdução, de maneira a atestar a sua irretroatividade: "(...) o dispositivo é severo com o Fisco",³⁵ que "(...) deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-los nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros",³⁶ ponto no qual diverge de Alberto Xavier, para quem a norma se destinaria aos fatos geradores já ocorridos, porém ainda não lançados.³⁷

E o que resta, ao nos voltarmos ao caso concreto da recorrente? De um lado, resta a sedimentação jurisprudencial em torno do tema por mais de meio século, desde a decisão do Supremo Tribunal Federal de 1958 até as decisões mais recentes, sejam aquelas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, sejam aquelas proferidas por este Conselho, o que aponta para o que José Maria Arruda de Andrade chama de amadurecimento institucional que cede lugar a regularidades comportamentais.³⁸ De outro lado, resta um relacionamento que, a considerar apenas o período fiscalizado, remonta a cinco meses, período no qual se realizou a importação reiterada da mesma mercadoria por um mesmo critério, sem qualquer óbice ou dificuldade, conhecidos todos os pressupostos fáticos da operação. Assim, para onde quer que se olhe, o que há é estabilidade e uniformidade.

Sob o escólio de Humberto Ávila, há de se sustentar que "(...) a segurança jurídica pode da mesma forma ter como objeto não a norma propriamente dita, mas a sua aplicação uniforme"³⁹ e, bem poderíamos adicionar, sem qualquer prejuízo, a sua aplicação estável.

Assim, seja por uma questão de uniformidade da aplicação do entendimento jurisprudencial, neste caso tanto judicial como administrativo, seja por um

³⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 16ª edição, 2010, pp. 380-381.

³⁶ Ibidem.

³⁷ Ibidem.

³⁸ ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora/APET, 2006, p. 137.

³⁹ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 142.

imperativo de estabilidade que deve pautar as relações, de maneira a não ser admissível a alteração de critérios para fatos pretéritos, acolhe-se o argumento de impossibilidade de revisão de lançamento já homologado com fundamento em alteração de critério jurídico, entendendo-se pelo provimento do recurso voluntário neste particular".

Em segundo lugar, no mérito, **(ii) quanto à classificação fiscal da mercadoria**, aproveitamos a oportunidade para, depois de maior reflexão, alterar o nosso posicionamento acerca da matéria.

Ao analisar as considerações acima tecidas acerca da existência da revisão fiscal, entendemos que o desembaraço é, no caso presente, uma modalidade de lançamento tributário. O lançamento, para ocorrer, de fato não pode prescindir de nenhum de seus elementos constitutivos, como se depreende do parecer de lavra de Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua obra acadêmica, que nos levou ao presente raciocínio, sob pena de se aceitar a possibilidade de um inexistente fato gerador pendente ou "complexivo" (*sic*) que parte substancial 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*”.

Não obstante a leitura do relatório fiscal já apontar para este sentido, observo que a contribuinte apresentou dois laudos do Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”), do Ministério da Ciência e Tecnologia (“MCT”) – “Relatório Técnico nº 1370/2012” e “Relatório Técnico 741/2012”, laudo técnico subscrito por Nilton Morimoto e Antonio Seabra, professores da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, e laudo técnico subscrito por Eduardo Moschim, professor titular da Faculdade de Engenharia Elétrica e de Computação da Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP.

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 Capítulo 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 percuente 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 enquadravam-se 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 legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas se seção e de capítulo [...]"Vejam os textos 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 RGI, 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 nº 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).

O parecer de lavra de José Luiz Rossari aventa a hipótese de que, ainda que não fosse suficiente a RGI nº 1 para enquadrar as mercadorias na posição 90.13, também a aplicação da RGI nº 3, alínea 'a', conduzirá à mesma conclusão, uma vez que, por decorrência da aplicação da nota IV.a desta regra geral de interpretação ao determinar que "uma posição que designa nominalmente um artigo em particular é mais específica que uma posição que compreenda uma família de artigos".

Sobre este particular, aliás, há de se ter em conta que, enquanto a posição 90.13 designa os produtos um a um, nominalmente, a posição 85.29 se volta a uma família de artigos. Do parecer de José Luiz Rossari transcrevemos:

“(…) na hipótese aventada, como as regras seguintes, RGI-1, ‘a’ e RGI-2, ‘b’ não oferecem resposta adequada para a classificação do produto, visto que permaneceria a dúvida entre duas ou mais posições, caberia, sim, ser considerada a Regra seguinte, no caso, a RGI-3, ‘a’, a qual estabelece a diretriz de especificidade ao dispor que ‘a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas’. Seria adotado tal procedimento com base na quase identidade dos textos utilizados na posição 9013 (‘dispositivos de cristal líquido’) e item 9013.80.10 (‘dispositivos de cristal líquidos – LCD’) da NCM, em relação aos produtos ‘Dispositivos (Display) de Cristal Líquido’ importados à época, descrição esta que retrata adequadamente os dispositivos em questão, conforme atestam os laudos técnicos”.

Em mesmo sentido, o 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:

"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 práticas 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 conseqüente cancelamento de todas as penalidades e demais encargos, e seja conhecido e provido o Recurso Voluntário em sua integralidade".

Assim, com base nos fundamentos acima expostos, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste particular.

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco