



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 12466.720494/2018-91
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3402-011.262 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de dezembro de 2023
Recorrente CISA TRADING S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 09/01/2014 a 22/11/2018

PROCEDIMENTO FISCAL. CONSTATAÇÃO DE ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não há consentimento tácito da Autoridade Administrativa sobre importações que não foram objeto de revisão anterior, restando legítimo o ato de fiscalização/conferência após o desembaraço aduaneiro, qualquer que seja o canal de seleção indicado.

Não configura contradição ou ofensa da proteção à confiança a fiscalização sobre fato gerador não averiguado em importações anteriores. O lançamento fiscal após regular procedimento que resulte em constatação de erro de classificação fiscal não configura alteração de critério jurídico, não havendo que se falar em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. APPLE TV. NCM 8528.71.90.

A posição 85.28 compreende, entre outros produtos, os aparelhos receptores de televisão. Estão incluídos nessa posição, além dos tradicionais receptores de televisão por radiofrequência, uma evolução desse tipo de aparelho com nova tecnologia, que seriam os receptores de streaming via internet (Wi-Fi), pois estes aparelhos também servem para receber sinais e os converter num sinal que pode ser visualizado num aparelho televisor, além das Nesh também indicarem que tais equipamentos podem incorporar um modem que os liguem à internet.

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA. CABIMENTO.

A multa de 1% sobre o valor aduaneiro prevista no artigo 84 da Medida Provisória n° 2.158-35/2001, deve ser aplicada sempre que for apurada a classificação incorreta da mercadoria importada, observados os limites impostos pela legislação de regência.

CLASSIFICAÇÃO INCORRETA ADOTADA PELO FISCO. MULTA DE 1% SOBRE VALOR ADUANEIRO. ART. 84, I DA MP N° 2.158-35/01. SÚMULA CARF N° 161.

Prevalece a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada, prevista no art. 84, I da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, conquanto a classificação laborada pelo autoridade fiscal em auto de infração revela-se incorreta, por aplicação da Súmula CARF n.º 161.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para exonerar o crédito tributário constituído para exigência das diferenças do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI - Importação), bem como da respectiva multa de ofício e juros de mora. Vencidos os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento ao recurso. O conselheiro Jorge Luís Cabral acompanhou a relatora pela conclusões, afastando o Código NCM 8517.62.99 em virtude da necessária aplicação da Solução de Consulta Cosit n.º 98.238, de 06 de outubro de 2023. O conselheiro Wilson Antonio de Souza Corrêa dava provimento integral ao recurso, afastando igualmente a multa regulamentar de 1%, prevista pelo artigo 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, e o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, substituído pelo conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 07-43.781, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 09/01/2014 a 22/11/2018

NCM 8517.62.99. APPLE TV.

Classifica-se na NCM 8517.62.99 o dispositivo eletrônico próprio para ser conectado a um televisor através de entrada HDMI, cuja função é receber fluxo de mídia (streaming) através de internet, em rede por fio ou sem fio, permitindo a visualização do conteúdo (filmes, programas de TV, vídeos, fotos e jogos) na tela do televisor, denominado comercialmente Apple TV.

MULTA REGULAMENTAR. CLASSIFICAÇÃO FISCAL ERRÔNEA.

O incorreto enquadramento tarifário do produto na NCM constitui infração regulamentar por erro de classificação fiscal, descrita no inciso I do art. 84 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, sancionada com a multa regulamentar de 1% (um por cento) do valor da mercadoria.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 09/01/2014 a 22/11/2018

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. ERRO DE DIREITO. REVISÃO ADUANEIRA.

A reclassificação fiscal efetuada, após concluído o despacho aduaneiro, em procedimento de revisão aduaneira, não representa mudança de critério jurídico. Não há que se falar em retificação de lançamento em razão de erro de direito, pois o despacho aduaneiro não tem o condão de homologar lançamento tributário.

No despacho aduaneiro de importação, o ato de desembaraço aduaneiro da mercadoria encerra a fase de conferência aduaneira mediante a liberação da mercadoria importada, dando início à fase de revisão aduaneira, expressamente autorizada em lei. Enquanto não decaído o direito de constituir o crédito tributário e na eventual apuração de irregularidade quanto ao pagamento de tributos, à aplicação de benefício fiscal e à exatidão de informações prestadas pelo importador na DI, incumbe à autoridade fiscal proceder ao lançamento da diferença de crédito tributário apurada e, se for o caso, aplicar as penalidades cabíveis.

NORMAS COMPLEMENTARES. PRÁTICAS REITERADAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ART. 100 DO CTN. DISPENSA DE MULTA E JUROS DE MORA. NÃO CABIMENTO.

O despacho aduaneiro, sujeito à revisão por expressa disposição legal, não se reveste do atributo de pronunciamento inequívoco da Administração necessário a caracterizar a prática reiterada de que trata o art. 100 do CTN, ainda que tenha havido a conferência física e/ou documental das mercadorias (canais vermelho e amarelo) e de forma repetida.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem demonstrar os fatos ocorridos no processo, reproduzo o relatório da decisão de primeira instância:

O presente processo refere-se ao auto de infração (fls. 2/582) lavrado para a exigência das diferenças do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI - Importação), acrescidos da multa de ofício e juros de mora, além da multa regulamentar de 1%, nos termos do art. 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 c/c arts. 69 e 81, inciso IV da Lei n.º 10.833/2003, no valor de R\$ 20.763.596,14.

No período de 09/01/2014 a 22/11/2018, a contribuinte submeteu a despacho de importação, por meio das Declarações de Importação (DI) listadas no Anexo I (fls. 586/792), a mercadoria de nome comercial Apple TV, descrita como "(...) *APARELHO TRANSMISSOR RECEPTOR PARA TELEVISAO COM CABO HDMI DENOMINADO APPLE TV UTILIZADO NA TRANSMISSAO DE SINAL DE VIDEO E AUDIO E RECEBIMENTO DE TECNOLOGIA (802.11) WIFI (...)*", classificando-a na **NCM 8525.60.90**, cujas alíquotas de II e IPI - Importação eram, respectivamente, 12% e 15%.

Conforme detalhado no Relatório Fiscal (fls. 835/840), com fundamento nas Regras Gerais de Interpretação (RGI) n.º 1 (texto da posição 85.17) e n.º 6 (textos da subposição de primeiro nível 8517.6 e de segundo nível 8517.62), bem como da Regra Geral Complementar (RGC) n.º 1 (textos do item 8517.62.9 e do subitem 8517.62.99),

a fiscalização determinou que a mercadoria classifica-se na **NCM 8517.62.99**, cujas alíquotas de II e IPI - Importação eram ambas 20%.

Além da multa de 1% sobre o valor aduaneiro por erro de classificação fiscal, efetuou-se o lançamento da diferença de II e IPI - Importação, com acréscimos legais, devido à majoração das alíquotas na NCM correta.

Considerando-se que as importações foram realizadas por conta e ordem de APPLE COMPUTER BRASIL LTDA, CNPJ 00.623.904/0003-35, lavrou-se o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 584/585).

Regularmente cientificada (fls. 843), a autuada apresentou impugnação tempestiva às fls. 852/873, na qual, em síntese, argumenta que:

A mercadoria sempre foi classificada na NCM 8525.60.90 sem que houvesse questionamento pelas autoridades, mesmo nas importações em canal vermelho ou amarelo;

O equipamento importado Apple TV é um dispositivo eletrônico transmissor e receptor para televisão que permite a reprodução de conteúdo de áudio e vídeo (por exemplo, filmes, músicas, fotos, jogos) no aparelho televisor;

A recepção dos sinais ocorre por meio de duas unidades de entrada: com fio, via cabo ethernet, e sem fio, via conexão WiFi e Bluetooth;

A transmissão dos sinais para o aparelho televisor ocorre por meio da conexão da unidade de saída com fio (cabo HDMI) da Apple TV no aparelho televisor;

A reprodução do conteúdo no aparelho televisor é proveniente tanto dos sinais recebidos da internet quanto de outros aparelhos Apple, mediante o espelhamento do conteúdo no televisor;

O equipamento não necessita de aparelho secundário para exercer suas funções, ou seja, não há necessidade de conectá-lo a roteador, modem ou outro dispositivo, pois conecta-se diretamente à internet;

O equipamento não possui qualquer funcionalidade/utilidade caso não esteja conectado a um aparelho televisor;

Sendo um dispositivo eletrônico transmissor de sinais para aparelho televisor que incorpora um aparelho receptor, enquadra-se na subposição 8525.60 e, por não haver subitem específico, classifica-se na NCM 8525.60.90;

A conclusão da adoção da NCM 8525.60.90 é corroborada pelo laudo técnico (fls. 922/1320);

A posição 8525 é adotada em diversos outros países onde o produto é comercializado, sendo que a matriz da adquirente Apple nos Estados Unidos, bem como a Apple do Canadá, obtiveram orientação formal das autoridades aduaneiras no sentido de que a Apple TV deve ser considerada um aparelho transmissor (emissor) para televisão - posição 8525 (fls. 1321/1328);

O auto de infração não contém informações suficientemente aptas a desqualificar a utilização da NCM 8525.60.90, nem elementos que justifiquem a adoção da NCM 8517.62.99 defendida pela fiscalização;

A conclusão da autoridade fiscal de que a Apple TV não deve ser classificada na posição 8525, por não se tratar de um transmissor cuja emissão é feita via "broadcasting" ou específica, carece de fundamentação legal e técnica;

A inconsistência do auto de infração também é verificada pela menção a uma terceira classificação fiscal: a classificação de decodificador (set top box) contendo modem na posição 8528, conforme Parecer da OMA;

Defende que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) da posição 8517 define que a classificação abrange os aparelhos de comunicação que utilizam a rede para receber ou transmitir sinais via rede, sendo que a Apple TV recebe sinais via rede (com e sem fio), mas transmite via cabo HDMI ao televisor, sendo a função principal do aparelho;

Aduz que a função principal é essencial para a classificação das máquinas e aparelhos classificados no Capítulo 85, conforme as NESH da Seção XVI;

Refere que, caso não seja possível definir a função principal do equipamento, deve ser aplicada a RGI n.º 3 c), conforme determina a Nota 3 da Seção XVI;

Alega a impossibilidade de revisão aduaneira por erro de direito, pois concluído o desembaraço aduaneiro, o lançamento fiscal torna-se definitivo e a revisão do lançamento de ofício, nos termos do art. 149 do CTN, só é permitida quando houver erro de fato;

Refere que o Superior Tribunal de Justiça, bem como o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, já manifestaram o entendimento de que a reclassificação fiscal de mercadorias consiste em mudança de critério jurídico, sendo vedada a revisão de lançamento;

Defende a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN, conforme já se posicionou o CARF, uma vez que os procedimentos adotados pela impugnante foram pautados em orientação/prática reiterada da RFB;

A multa de 1% se mostra inaceitável pois as mercadorias foram corretamente descritas nas DI;

Por fim, requer que o lançamento seja julgado improcedente, seja em virtude da regularidade da classificação fiscal utilizada pela impugnante, seja pela impossibilidade de revisão aduaneira por erro de direito;

De forma subsidiária, requer o cancelamento das multas (75% e 1%) e dos juros de mora, nos termos do art. 100 do CTN.

Regularmente cientificada (fls. 846), a responsável solidária apresentou impugnação tempestiva às fls. 2769/2788, defendendo os mesmos argumentos e culminando em idênticos pedidos.

A Contribuinte **Cisa Trading S/A** foi intimada da decisão de primeira instância em **02/05/2019** (Termo de Abertura de Documento de e-fls. 4741), apresentando Recurso Voluntário em **29/05/2019** (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 4746), pelo qual pediu pela reforma do Acórdão recorrido e a integral improcedência do lançamento fiscal, com o reconhecimento da regularidade da classificação fiscal utilizada nas importações objeto do auto de infração ou, ainda, da impossibilidade de revisão aduaneira por erro de direito.

Subsidiariamente, pediu a defesa pela aplicação do comando do artigo 100 do CTN, com o consequente cancelamento da multa e juros aplicados, uma vez que os procedimentos adotados pela Recorrente foram pautados em orientação/prática reiterada da própria Receita Federal do Brasil.

A Contribuinte Apple Computer Brasil Ltda, na condição de responsável solidária, foi igualmente intimada da decisão de primeira instância em **02/05/2019** (Termo de

Abertura de Documento de e-fls. 4742), apresentando Recurso Voluntário em **29/05/2019** (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 4815), o que fez com os mesmos argumentos e pedidos da Autuada Interessada, acima mencionados.

Através do Despacho de e-fls. 4854 o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio.

Inicialmente, este Colegiado decidiu por converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos da Resolução n.º 3402-003.242, para as seguintes providências:

Por tais razões, para que seja elucidada toda e qualquer dúvida sobre a controvérsia posta neste litígio, com fulcro nos artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora adote as seguintes providências:**

a) Analise o LAUDO TÉCNICO TW – ACB 01/2019 (e-fls. 922) e, caso entenda necessário, proceda à realização de prova pericial técnica, respondendo de forma conclusiva sobre os seguintes esclarecimentos:

a.1. Qual a função principal dos produtos importados pela Recorrente, objeto da revisão aduaneira?

a.2. O equipamento necessita de aparelho secundário para exercer suas funções? É necessário conectá-lo a roteador, modem ou outro dispositivo ou conecta-se diretamente à internet?

a.3. O equipamento trata-se de: *i*) dispositivo eletrônico para recepção de dados (som, imagem etc) via rede local sem fio (Posição 8517) **OU** *ii*) para transmissão de sinais para aparelho televisão que incorpora um aparelho receptor (Posição 8525)?

b) Caso a Unidade de Origem entenda pela necessidade de realização de perícia técnica, observe que deverá a Recorrente ser intimada para, querendo, apresentar quesitos e indicar assistente técnico, bem como ser intimada da data e local para a realização da perícia, no prazo legal;

c) Concluída a diligência, intimar a Recorrente para manifestação no prazo de 30 (trinta) dias;

d) Após, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

A diligência foi cumprida através do Relatório de e-fls. 7351-7362, com manifestação das Recorrentes às e-fls. 7375-7389 e 7392-7410.

Após, através do Despacho de e-fls. 7371 o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme análise já realizada através da Resolução n.º 3402-003.242, os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

Observo que tanto o Recurso Voluntário da Contribuinte Cisa Trading S/A e Apple Computer Brasil Ltda foram apresentados com os mesmos argumentos, motivo pelo qual faço a análise conjunta das defesas.

2. Preliminarmente

Alegam as Recorrentes pela impossibilidade de revisão aduaneira, uma vez que o presente processo versa sobre operações de importação realizadas no período compreendido entre os anos calendários de 2014 e 2018 e, por ocasião desses procedimentos de desembaraço aduaneiro, foram fornecidas às autoridades aduaneiras todas as informações pertinentes aos produtos importados, em estrita observância às obrigações tributárias principais e acessórias aplicáveis.

Alega ainda que dezenas de Declarações de Importação que contemplavam o produto Apple TV foram parametrizadas para o canal vermelho ou amarelo ao longo dos últimos anos, sendo que em todas as oportunidades a classificação fiscal utilizada pela Recorrente foi aprovada pelas Autoridades Fiscais.

Não assiste razão à defesa.

O procedimento de revisão aduaneira é realizado após o desembaraço aduaneiro ou liberação da mercadoria, com o propósito de apurar a regularidade das operações.

Assim dispõe o artigo 54 do Decreto-Lei n.º 37, de 18/11/1966:

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

Por sua vez, o Regulamento Aduaneiro (RA), aprovado pelo Decreto n.º 6.759/2009, assim estabelece:

Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, **após o desembaraço aduaneiro**, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e **da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação**, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o; e Decreto-Lei n.º 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 n.º 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2o); e

II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado. (sem destaque no texto original)

Art. 571. **Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira** (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 51, caput, com a

redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º). (sem destaque no texto original)

Art.589. **A conferência aduaneira na exportação tem por finalidade** identificar o exportador, **verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal**, quantificação e preço, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da exportação.

Parágrafo único. **A fim de determinar o tipo e a amplitude do controle a ser efetuado na conferência aduaneira, serão adotados canais de seleção** (Norma Relativa ao Despacho Aduaneiro de Mercadorias, Artigos 64 e 65, aprovada pela Decisão CMC n.º 50, de 2004, e internalizada pelo Decreto n.º 6.870, de 2009). (Incluído pelo Decreto n.º 8.010, de 2013) (sem destaque no texto original)

Observo que os dispositivos acima delimitam a possibilidade de revisão aduaneira após o desembaraço aduaneiro, o qual conclui a conferência aduaneira. Ao dispor sobre a conferência aduaneira, são previstos os canais de seleção, tratados pelo DECRETO N.º 6.870, DE 4 DE JUNHO DE 2009 com a seguinte redação:

ARTIGO 64

A fim de determinar o tipo e amplitude do controle a ser efetuado, ficam estabelecidos os seguintes canais de seleção:

Canal Verde: a mercadoria será entregue imediatamente, sem a realização da análise documental nem da verificação física;

Canal Laranja: será realizada somente a análise documental e, não sendo constatada nenhuma irregularidade, a mercadoria será entregue. Caso contrário, a mercadoria ficará sujeita à verificação física;

Canal Vermelho: a mercadoria objeto de seleção para esse canal somente será entregue após realização da análise documental e da verificação física.

ARTIGO 65

Até que os Estados Partes não aprovem a norma comunitária relativa ao canal de seleção vinculado aos indícios de fraude, se aplicará a legislação vigente em cada Estado Parte, à data de aprovação da presente Decisão, independentemente do canal de seleção.

ARTIGO 66

Qualquer que seja o canal de seleção indicado, a declaração e o declarante poderão ser objeto de fiscalização “a posteriori”, inclusive com respeito à valoração aduaneira. (sem destaque no texto original)

Portanto, desde que observado o prazo decadencial, a possibilidade de revisão aduaneira é prevista pela legislação independente do canal de parametrização.

No presente caso, através desta revisão foram reanalisados o NCM, RGI e NESH para apuração do código tarifário sobre a mercadoria importada pela Recorrente, nos moldes permitidos pelos dispositivos legais invocados acima.

Outrossim, inexistente consentimento tácito da Autoridade Administrativa sobre importações que não foram objeto de revisão anterior, restando legítimo o ato de fiscalização/conferência aduaneira sobre conduta suspeita de ser irregular.

Por tais razões, deve ser afastado tal argumento da defesa.

3. Mérito

Versa o presente litígio sobre Auto de Infração referente ao período de 09/01/2014 a 22/11/2018, lavrado para a exigência das diferenças do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI - Importação), acrescidos da multa de ofício e juros de mora, além da multa regulamentar de 1%, nos termos do art. 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 c/c arts. 69 e 81, inciso IV da Lei n.º 10.833/2003, no valor de R\$ 20.763.596,14 (vinte milhões, setecentos e sessenta e três mil, quinhentos e noventa e seis reais e quatorze centavos).

Conforme consta no Relatório Fiscal, por ocasião do Despacho de Importação foi analisada a classificação fiscal dos produtos “Apple TV”, dispositivo eletrônico próprio para ser plugado a um aparelho televisor, que utiliza a rede local (WI-FI) para reproduzir na TV conteúdo de áudio e vídeo como filmes, música, fotos e jogos disponíveis na internet (iTunes, Netflix, Youtube, Vimeo etc) ou em outros dispositivos do próprio usuário, como smartphones, tablets e computadores, cujo nome comercial é Apple TV.

O produto foi descrito pela Contribuinte nas Declarações de Importação da seguinte forma:

“MD199BZ/A, APARELHO TRANSMISSOR RECEPTOR PARA TELEVISÃO COM CABO HDMI DENOMINADO APPLE TV UTILIZADO NA TRANSMISSÃO DE SINAL DE VÍDEO E ÁUDIO E RECEBIMENTO DE TECNOLOGIA (802.11) WIFI”

Em síntese, a controvérsia em análise versa sobre a aplicação do **Código NCM 8525.60.90, adotado pela Contribuinte**, cujas alíquotas são de 12% para o Imposto de Importação e 15% para o IPI – Importação, ou o **Código NCM 8517.62.99, adotado pela Fiscalização**, com alíquota de 20% para ambos os tributos.

Os Códigos sob divergência são descritos da seguinte forma:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL ADOTADA PELA CONTRIBUINTE	CLASSIFICAÇÃO FISCAL ADOTADA PELA FISCALIZAÇÃO
NCM 8525.60.90	NCM 8517.62.99
<p>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</p> <p>8525 - Aparelhos transmissores (emissores) para radiodifusão ou televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som; câmeras de televisão, câmeras fotográficas digitais e câmeras de vídeo.</p> <p>8525.6 - - Aparelhos transmissores (emissores) que incorporem um aparelho receptor.</p> <p>8525.60.90 – Outros</p>	<p>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</p> <p>8517 - Aparelhos telefônicos, incluindo os telefones inteligentes (smartphones) e outros telefones para redes celulares ou para outras redes sem fio; outros aparelhos para a transmissão ou recepção de voz, imagens ou outros dados, incluindo os aparelhos para comunicação em redes por fio ou redes sem fio (tal como uma rede local (LAN) ou uma rede de área estendida (longa distância) (WAN)), exceto os aparelhos das posições 84.43, 85.25, 85.27 ou 85.28.</p> <p>8517.6 - Outros aparelhos para a transmissão ou</p>

	<p>recepção de voz, imagens ou outros dados, incluindo os aparelhos para comunicação em redes por fio ou redes sem fio (tal como uma rede local (LAN) ou uma rede de área estendida (longa distância) (WAN)):</p> <p>8517.62 - Aparelhos para recepção, conversão, transmissão ou regeneração de voz, imagens ou outros dados, incluindo os aparelhos de comutação e roteamento</p> <p>8517.62.99 - Outros</p>
--	--

A Contribuinte justifica o NCM adotado com os seguintes argumentos:

- ✓ O equipamento importado “Apple TV” é um dispositivo eletrônico transmissor e receptor para televisão que permite a reprodução de conteúdo de áudio e vídeo (por exemplo, filmes, músicas, fotos, jogos) no aparelho televisor;
- ✓ A recepção dos sinais ocorre por meio de duas unidades de entrada: com fio, via cabo ethernet, e sem fio, via conexão WiFi e Bluetooth;
- ✓ A transmissão dos sinais para o aparelho televisor ocorre por meio da conexão da unidade de saída com fio (cabo HDMI) da Apple TV no aparelho televisor;
- ✓ A reprodução do conteúdo no aparelho televisor é proveniente tanto dos sinais recebidos da internet quanto de outros aparelhos Apple, mediante o espelhamento do conteúdo no televisor;
- ✓ O equipamento não necessita de aparelho secundário para exercer suas funções, ou seja, não há necessidade de conectá-lo a roteador, modem ou outro dispositivo, pois conecta-se diretamente à internet;
- ✓ O equipamento não possui qualquer funcionalidade/utilidade caso não esteja conectado a um aparelho televisor;
- ✓ Sendo um dispositivo eletrônico transmissor de sinais para aparelho televisor que incorpora um aparelho receptor, enquadra-se na subposição 8525.60 e, por não haver subitem específico, classifica-se na NCM 8525.60.90.

Em suma, a Recorrente contesta a classificação fiscal adotada pela Fiscalização, apontando que a função principal do Apple TV é a reprodução de conteúdo de imagem e de áudio no aparelho televisor.

Por outro lado, a Fiscalização aponta o erro na classificação adotada pela importadora, motivando o lançamento da seguinte forma:

- ✓ O texto da posição 8525, fls. 793/795, adotada pelo Importador, remete a aparelhos transmissores (com receptor integrado ou não) para radiodifusão ou televisão, como por exemplo, transmissores de radiodifusão em AM/FM, de televisão em UHF/VH;
- ✓ A RGI 6 estabelece que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas;
- ✓ Tais transmissores fazem uma emissão via *broadcasting*, ou seja, emissão para diversos aparelhos receptores, como ocorre com as emissoras de rádio e TV, ou

uma emissão específica para um aparelho receptor de televisão que possui um sincronizador na frequência do aparelho emissor de sinal de televisão;

- ✓ O dispositivo Apple TV recebe dados (fluxo de mídia) por meio da rede local (Wi-Fi) e os envia para o televisor através do cabo HDMI, portanto, trata-se basicamente de um receptor de dados via rede local/internet. A “transmissão” de dados digitais entre o aparelho Apple TV e o televisor, via cabo HDMI, não se confunde com aquela realizada pelos dispositivos descritos no texto da posição 85.25;
- ✓ A função principal é a recepção de dados (som, imagem etc) via rede local sem fio, se enquadra no texto da posição 8517 “outros aparelhos para emissão, transmissão ou recepção de voz, imagens ou outros dados, incluindo os aparelhos para comunicação em redes por fio ou redes sem fio (tal como uma rede local(LAN)”;
- ✓ Por não se tratar de um aparelho telefônico nem de parte, o produto classifica-se na subposição de primeiro nível 8517.6, e por se tratar de um aparelho de recepção de dados, na subposição de segundo nível 8517.62;
- ✓ A RGC-1 dispõe que as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, *mutatis mutandis*, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente;
- ✓ Por não haver item específico, a mercadoria classifica-se no item residual 8517.62.9, e por não haver subitem específico o produto se classifica no subitem 8517.62.99.

O i. Julgador de primeira instância rejeitou os argumentos da defesa, concluindo que “...a alegação de que o equipamento não possui utilidade caso não seja conectado a um aparelho televisor é indiferente para fins de classificação, vez que a posição adotada pelas impugnantes foi afastada face à constatação de que a “transmissão” realizada pela Apple TV não se confunde com aquela realizada pelos dispositivos contemplados na posição 8525. Aliás, os aparelhos tipo DVD3 também “transmitem”/reproduzem dados via cabo HDMI e não possuem utilidade sem estar conectados ao televisor, mas não se classificam na posição 8525.”

A defesa trouxe aos autos LAUDO TÉCNICO TW – ACB 01/2019 (e-fls. 922), com a seguinte conclusão:

Do exposto neste Laudo Técnico, entendemos que o equipamento em questão reúne as seguintes características técnicas:

- Possui um transmissor (emissor) de sinal de televisão digital, feito exclusivamente através de cabo HDMI (High-Definition Multimedia Interface).
- Possui incorporado, um receptor de sinais digitais através de cabo Ethernet ou rede sem fio, WiFi ou Bluetooth.

É nosso entendimento, portanto, que o produto **Apple TV** é um equipamento transmissor para televisão, que incorpora um aparelho receptor, devendo ser classificado na posição **8525.60.90**.

Ainda assim, serão necessários alguns outros esclarecimentos a cargo da Administração, inclusive sob o pálio do contraditório, com manifestação expressa sobre tais fatos e documentos, para a formação de nosso convencimento a respeito da matéria, vez que é importante para o julgamento do feito.

Realizada a diligência determinada através da **Resolução nº 3402-003.242**, foi apresentado pela Unidade Preparadora o Relatório Fiscal de e-fls. 7351-7362, pelo qual a Fiscalização reiterou que o produto importado Apple TV deve ser classificado na posição 8517, considerando a seguinte conclusão:

O produto importado, Apple TV, cuja função principal é a recepção de dados (som, imagem etc) via rede local com e sem fio, se enquadra, pela aplicação da RGI 1, no texto da posição 8517:

8517 “APARELHOS TELEFÔNICOS, INCLUINDO OS TELEFONES PARA REDES CELULARES E PARA OUTRAS REDES SEM FIO; OUTROS APARELHOS PARA A TRANSMISSÃO OU RECEPÇÃO DE VOZ, IMAGENS OU OUTROS DADOS, INCLUINDO OS APARELHOS PARA COMUNICAÇÃO EM REDE POR FIO OU REDES SEM FIO (TAL COMO UMA REDE LOCAL (LAN) OU UMA REDE DE ÁREA ESTENDIDA (ALARGADA*) (WAN)), EXCETO OS APARELHOS DAS POSIÇÕES 84.43, 85.25, 85.27 OU 85.28.” (grifou-se)

Por não se tratar de um aparelho telefônico, o produto se classifica, pela aplicação da RGI 6, na subposição de primeiro nível 85217.6, e por se tratar de um aparelho de recepção de dados, na subposição de segundo nível 8517.62.

Pela aplicação da RGC-1, por não haver item específico, a mercadoria se classifica no item residual 8517.62.9, e por não haver subitem específico o produto se classifica no subitem 8517.62.99.

Para tanto, o Auditor Fiscal justificou as seguintes respostas aos quesitos suscitados na Resolução:

QUESITO A.1: Qual a função principal dos produtos importados pela Recorrente, objeto da revisão aduaneira?

Resposta: Receber/acessar conteúdo de áudio e vídeo da Internet. O produto é muito mais que apenas um transmissor de áudio e vídeo para um televisor, trata-se de uma “central de entretenimento” e como o próprio laudo aponta no quesito 3 “a função principal do produto Apple TV é permitir acesso a conteúdo de vídeo e áudio da Internet”.

QUESITO A.2: O equipamento necessita de aparelho secundário para exercer suas funções? É necessário conectá-lo a roteador, modem ou outro dispositivo ou conecta-se diretamente à internet?

Resposta: De acordo com o laudo técnico, para acessar a Internet o aparelho precisa estar conectado, via cabo ou via Wifi, a uma rede local com acesso à Internet. E as redes locais se conectam à Internet por meio de um roteador/modem. Dessa forma, o dispositivo Apple TV não se conecta diretamente à Internet, essa conexão se faz por intermédio de um roteador/modem.

QUESITO A.3: O equipamento trata-se de:

i) dispositivo eletrônico para recepção de dados (som, imagem etc) via rede local sem fio (Posição 8517) OU

ii) para transmissão de sinais para aparelho televisor que incorpora um aparelho receptor (Posição 8525)?

Resposta: Recepção de dados (som, imagem etc) via rede local com e sem fio, e se enquadra, pela aplicação da RGI 1, no texto da posição 8517.

Em resposta à diligência, as Recorrentes refutam as conclusões da Fiscalização, reafirmando que a correta classificação fiscal da Apple TV é sob a NCM 8525.62.99.

Cabe observar que, ao tecer análise do texto da posição NCM 8525, o ilustre Auditor Fiscal considerou que, para a correta compreensão do texto da posição 8525, da NESH e de seu contexto, é preciso conhecer o significado de duas palavras chaves: RADIODIFUSÃO e TELEVISÃO, concluindo que “a posição 8525 não se destina a classificação de aparelhos que transmitem áudio e vídeo para um televisor, mas de “aparelhos transmissores (emissores) para radiodifusão ou televisão”, em que o termo “televisão” é usado no sentido amplo, ligado à telecomunicação/radiodifusão: “transmissão e recepção de imagens visuais convertidas em sinais eletromagnéticos, por meio de ondas hertzianas ou de cabo coaxial.”

De outro turno, afirma a defesa que “a Apple TV não necessita de qualquer aparelho secundário para exercer suas funções. Assim, não há necessidade de conectar a Apple TV a qualquer roteador, modem ou outro dispositivo; pelo contrário, a Apple TV conecta-se diretamente à Internet (via cabo ethernet ou WiFi) para que a sua função principal de reproduzir o conteúdo no televisor seja viabilizada. Além disso, a Apple TV pode ser controlada pelo usuário por meio de controle remoto próprio.”

O Laudo Pericial trazidos aos autos atestou que, “verificando-se as REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO (vide ANEXO 1), com fulcro nas RGIs 1a ., 3a (item a) e 6a . (textos da posição 8525 e textos da subposição de primeiro nível 8525.6 e de segundo nível 8525.60), c/c RGC-1 (textos do item 8525.60.9 e do subitem 8525.60.90), todas da TEC (vide ANEXO 1), do Mercosul, com os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Instrução Normativa RFB Nº 1788, de 08 de Fevereiro de 2018), conclui-se que a posição exata a ser adotada para os equipamentos em lide é a posição 8525.60.90. A título de informação, e para corroborar a posição NCM 8525 por nós defendida, o produto Apple TV é classificado no Tariff Code Harmonized System Code nos Estados Unidos e Canadá, entre outro países signatários da Organização Mundial das Alfândegas – OMA, na mesma posição 8525.”

Neste ponto, é importante destacar que as Notas 3, 4 e 5 da Seção XVI têm o seguinte texto:

3.- Salvo disposições em contrário, as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como **as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto.**

4.- **Quando uma máquina ou combinação de máquinas seja constituída de elementos distintos** (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84 ou do Capítulo 85, **o conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha.**

5.- Para a aplicação destas Notas, **a denominação "máquinas" compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos Capítulos 84 ou 85.** (sem destaques no texto original)

Ao responder o quesito 1, a perícia caracterizou o produto Apple TV da seguinte forma:

O produto Apple TV se trata basicamente de um equipamento que se conecta a um televisor e a uma fonte externa de sinal e transforma esse sinal em conteúdo no formato que possa ser apresentado em uma televisão, com imagem em alta definição (High Definition).

No caso do Apple TV, essa fonte externa pode ser uma rede sem fio (wireless) WiFi ou Bluetooth, e/ou um cabo de rede ethernet.

O Apple TV incorpora os seguintes componentes: uma placa lógica principal (inclui um microprocessador e entrada / saída), um disco rígido de 32 ou 64 gigabytes, uma placa IR / LED, antenas, um gabinete, um cabo de alimentação AC, um controle remoto infravermelho e Bluetooth, outras conexões de entrada / saída: Ethernet RJ45, HDMI para vídeo digital.

Este dispositivo também inclui uma placa de rádio 802.11 e uma conexão Ethernet, que lhe permite conectar-se diretamente à Internet usando sua conexão sem fio 802.11 ou Ethernet com fio a qualquer provedor de serviços de Internet (ISP), fornecendo assim uma função de comunicação com os servidores da Apple que reproduzem conteúdo audiovisual, como séries no Netflix e vídeos no YouTube, por exemplo.

A perícia igualmente respondeu que *“a função principal do produto Apple TV é permitir o acesso a conteúdos de vídeo e áudio da Internet, e **transmitir estes conteúdos diretamente em um televisor que possua entrada HDMI**. Os conteúdos são transmitidos sem fio, pois o Apple TV funciona via WiFi; ou através de conexão via cabo Ethernet RJ45.”*

Por sua vez, em resposta ao quesito 8 – A.1, consta a seguinte análise técnica do Laudo Pericial:

O produto Apple TV, objeto desse Laudo Técnico, tem como função e característica principal a transmissão de sinal digital de áudio e vídeo, através de cabo HDMI (High-Definition Multimedia Interface) para um televisor que possua essa conexão. Essa transmissão ocorre após o receptor incorporado ao Apple TV, receber e decodificar os sinais digitais provenientes de suas conexões sem fio (ondas de rádio, em WiFi, ou ainda via cabo de rede Ethernet, que por sua vez encontram-se conectados aos provedores de conteúdo, tais como o iTunes (da própria Apple), NetFlix, Youtube, Vimeo, entre outros.

O Apple TV é a solução da fabricante Apple Inc. para transformar qualquer TV em “Smart TV”, sendo capaz de reproduzir conteúdos na resolução Ultra HD ou 4K (3840 x 2160 pixels), utilizando-se ainda da tecnologia HDR 10 (High Dynamic Range ou Grande Alcance Dinâmico) e suporte ao Dolby Vision, que proporcionam imagens com cores mais vivas, independentemente do formato empregado pela produtora.

A transmissão contínua (streaming) ou fluxo de mídia (português brasileiro), da qual se utiliza o Apple TV, é uma forma de distribuição digital, em oposição à descarga de dados. A difusão de dados, geralmente em uma rede através de pacotes, é frequentemente utilizada para distribuir conteúdo multimídia através da Internet. Nesta forma, as informações não são armazenadas pelo usuário em seu próprio equipamento. Assim não é ocupado espaço no disco rígido (HD), para a posterior reprodução — a não ser o arquivamento temporário no cache do sistema ou que o usuário ativamente faça a gravação dos dados. O fluxo dos dados é recebido e reproduzido à medida que chega ao usuário, caso a largura de banda seja suficiente para reproduzir os conteúdos, pois se não for suficiente, ocorrerão interrupções na reprodução do arquivo, por problema no armazenamento temporário (buffer).

Isso permite que um usuário reproduza conteúdos protegidos por direitos de autor, na Internet, sem a violação desses direitos, similar ao rádio ou televisão aberta diferentemente do que ocorreria no caso do download do conteúdo, onde há o armazenamento da mídia no HD, configurando-se uma cópia ilegal. A informação pode ser transmitida em diversas plataformas, como na forma Multicast IP ou Broadcast. Exemplos de serviços como esse são, como já citamos, a Netflix e Vimeo (vídeo) e o Spotify e o Google Play Música (música).

O Apple TV 4K apresenta-se no interior de uma caixa plástica preta, com 9,8 cm de lado, com cantos arredondados, e 425g de peso. É controlado pelo processador A10X Fusion, podendo contar com memória de 32 GB ou 64 GB, para o armazenamentos de filmes, vídeos ou outros conteúdos. Na sua parte traseira, possui apenas a conexão

HDMI, na versão 2.0, para a transmissão dos sinais para o televisor; a porta Ethernet (Gigabit), e entrada para a fonte de alimentação. A recepção dos sinais sem fio (ondas hertzianas) é feita através da tecnologia WiFi 802.11ac com MIMO Dual Band e Bluetooth 4.0. O controle do Apple TV é feito através do controle remoto, por infravermelho, "Siri Remote". (sem destaque no texto original)

Por outro lado, afirma a Fiscalização que a função principal do produto é permitir acesso a conteúdo de vídeo e áudio da Internet, ou seja, receber/acessar conteúdo de áudio e vídeo da Internet, motivo pelo qual não se trata apenas de um transmissor de áudio e vídeo para um televisor, mas de uma "central de entretenimento", sendo constituído majoritariamente por componentes de recepção de dados.

Ocorre que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado excluem desta posição 8517 os aparelhos de transmissão (emissão) ou de recepção para radiodifusão ou televisão, o que vai de encontro com a conclusão adotada pela Fiscalização para motivar o lançamento de ofício.

Cabe frisar que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) representam a interpretação oficial do SH oriunda da Organização Mundial das Alfândegas. Pelo § único do art. 1º do Decreto nº 435/1992, elas "*constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome*".

O Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) assim prevê:

Art. 94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.

Parágrafo único. **Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância** das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, **subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas.** (sem destaque no texto original)

Considerando a exclusão de aparelhos de transmissão (emissão) ou de recepção para radiodifusão ou televisão da posição 8517, conforme Notas Explicativas acima mencionadas, entendo que deve ser afastada a classificação fiscal adotada pela Fiscalização.

Por outro lado, igualmente não está correta a posição adotada pela Contribuinte.

Observo que, recentemente, a SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 98.238, DE 06 DE OUTUBRO DE 2023¹, ao reformar a Solução de Consulta Cosit no 98.181, de 1º de junho de 2017, definiu a classificação da seguinte mercadoria:

¹ Assunto: Classificação de Mercadorias

Reforma de ofício a Solução de Consulta Cosit no 98.181, de 1º de junho de 2017

Código NCM: 8528.71.90

Ex Tipi: Sem enquadramento

Mercadoria: Dispositivo eletrônico próprio para ser conectado à entrada HDMI de uma televisão, cuja função é receber fluxo de mídia (streaming) através de internet sem fio (Wi-Fi), permitindo a visualização do conteúdo (filmes, programas de TV, vídeos, fotos e jogos) na tela do televisor, sendo o comando de transmissão realizado por meio de aplicativos compatíveis utilizados em aparelhos do tipo smartphone, tablet ou notebook, apresentando

Dispositivo eletrônico próprio para ser conectado à entrada HDMI de uma televisão, cuja função é receber fluxo de mídia (streaming) através de internet sem fio (Wi-Fi), permitindo a visualização do conteúdo (filmes, programas de TV, vídeos, fotos e jogos) na tela do televisor, sendo o comando de transmissão realizado por meio de aplicativos compatíveis utilizados em aparelhos do tipo smartphone, tablet ou notebook, apresentando formato semelhante a pendrive, com dimensões de 72 x 35 x 12 mm, entrada USB para alimentação de energia e é comercializado juntamente com cabo de conexão USB, fonte de alimentação e extensor HDMI.

Vejamos a análise que levou à conclusão pela Posição 85.28:

8. O produto sob consulta é próprio para ser conectado a uma televisão através de entrada HDMI, cuja função é receber fluxo de mídia (streaming) via internet sem fio (Wi-Fi) proveniente de aplicativos compatíveis (YouTube, Netflix, etc) utilizados em dispositivos do tipo smartphone, tablet ou notebook, permitindo a visualização do conteúdo (filmes, canais de TV, vídeos, músicas, fotos, jogos, etc.) na tela do televisor. O produto permite que um aparelho televisor mais antigo seja utilizado como uma smart TV.

9. A **transmissão de sinais de televisão é tradicionalmente realizada por radiofrequência em broadcasting**. *Broadcasting* é um termo que vem do inglês e significa transmitir. É o processo pelo qual se transmite ou difunde determinada informação para muitos receptores ao mesmo tempo. É formado por duas palavras distintas: broad, que significa largo ou em larga escala, e cast, que significa enviar, projetar e transmitir.

10. Esse conceito permaneceu inalterado por muitos anos até o advento da transmissão via streaming. **Streaming é o nome dado à tecnologia de transmitir dados, como vídeos e áudios, através da internet sem a necessidade de baixar o conteúdo em um dispositivo.**

11. O streaming funciona a partir do armazenamento remoto de conteúdos em servidores. Nesses servidores, os arquivos de mídia são divididos em pacotes de dados com partes dos arquivos de vídeo e áudio e que são transmitidos em um fluxo contínuo via internet para a casa dos assinantes. Com a tecnologia de streaming, o arquivo de mídia não fica salvo no aparelho do usuário. Os pacotes de dados são processados em tempo real, e os arquivos de mídia são carregados aos poucos durante a reprodução.

12. A posição 85.28 compreende, entre outros produtos, os aparelhos receptores de televisão. Suas Nesh assim esclarecem sobre esses receptores:

D.- APARELHOS RECEPTORES DE TELEVISÃO

Este grupo compreende os aparelhos, mesmo concebidos para incorporar um dispositivo de visualização de vídeo ou uma tela (ecrã), tais como:*

1) Os receptores de emissões de televisão (por via terrestre, cabo ou satélite) que não comportem dispositivo de visualização (por exemplo, tela (ecrã) de tubo catódico ou de cristais líquidos).*

Estes aparelhos servem para receber sinais e os converter num sinal que pode ser visualizado. Estes receptores podem igualmente incorporar um modem que permite ligá-los à Internet.

Estes receptores destinam-se a ser utilizados com um aparelho de gravação ou de reprodução de vídeo, monitores, projetores ou televisores. Todavia, os dispositivos que servem apenas para isolar os sinais de televisão de alta frequência classificam-se na posição 85.29, como partes. (grifou-se)

formato semelhante a pendrive, com dimensões de 72 x 35 x 12 mm, entrada USB para alimentação de energia e é comercializado juntamente com cabo de conexão USB, fonte de alimentação e extensor HDMI.

Dispositivos Legais: RGI 1, RGI 6 e RGC 1 da NCM, constante da TEC, aprovada pela Res. Gecex nº 272, de 2021, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 11.158, de 2022; e em subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pelas IN RFB nº 1.788, de 2018, e nº 2.052, de 2021, e alterações posteriores.

13. Desta forma, **podemos considerar que estão incluídos nessa posição, além dos tradicionais receptores de televisão por radiofrequência, uma evolução desse tipo de aparelho com nova tecnologia, que seriam os receptores de streaming via internet (Wi-Fi), pois estes aparelhos também servem para receber sinais e os converter num sinal que pode ser visualizado num aparelho televisor, além das Nesh também indicarem que tais equipamentos podem incorporar um modem que os liguem à internet.**

14. O produto em análise é um receptor de conteúdo via streaming, que deve ser considerado, pelos conceitos explanados nas mencionadas Nesh, como um tipo de receptor de televisão. Assim, deve classificar-se na posição 85.28, a qual se desdobra nas seguintes subposições de primeiro nível:

85.28	<i>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.</i>
8528.4	<i>- Monitores com tubo de raios catódicos:</i>
8528.5	<i>- Outros monitores:</i>
8528.6	<i>- Projetores:</i>
8528.7	<i>- 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:</i>

15. Por ser um aparelho receptor de televisão, o produto classifica-se, por aplicação da RGI 6, na subposição de primeiro nível 8528.7, que se subdivide nas seguintes subposições de segundo nível:

8528.7	<i>- 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:</i>
8528.71	<i>-- Não concebidos para incorporar um dispositivo de visualização ou uma tela (ecrã*), de vídeo</i>
8528.72.00	<i>-- Outros, a cores</i>
8528.73.00	<i>-- Outros, a preto e branco ou outros monocromos</i>

16. Por não incorporar um dispositivo de visualização ou tela, o produto classifica-se, por reaplicação da RGI 6, na subposição de segundo nível 8528.71, que assim se subdivide regionalmente em itens:

8528.71	<i>-- Não concebidos para incorporar um dispositivo de visualização ou uma tela (ecrã*), de vídeo</i>
8528.71.1	<i>Receptor-decodificador integrado (IRD) de sinais digitalizados de vídeo codificados</i>
8528.71.90	<i>Outros</i>

17. A classificação nos desdobramentos regionais é comandada pela RGC 1, que determina que as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado aplicar-se-ão, mutatis mutandis, para determinar, dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente.

18. O receptor de streaming via internet recebe pacotes de dados através de protocolo IP e os convertem num sinal de vídeo, que é disponibilizado para a TV através de entrada HDMI. Diferentemente do IRD, o receptor em análise não recebe ou sintoniza faixas diferentes de frequências ou canais. Desta forma, por aplicação da RGC 1, sua classificação se dará no item residual 8528.71.90, que não possui desdobramentos em subitens, sendo este portanto seu código NCM final.

19. Com relação à classificação na Tipi, observa-se que o código 8528.71.90 possui o seguinte Ex-tarifário:

8528.71.90	Outros
	Ex 01 - Receptores de sinais de televisão via cabo

20. Para definição do “Ex” da Tipi, a RGC/TIPI-1 estabelece que: As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, “mutatis mutandis”, para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o “Ex” aplicável, entendendo que apenas são comparáveis “Ex” de um mesmo código.

21. Como a mercadoria não é concebida para receber sinais de televisão via cabo, ela não se enquadra no “Ex” 01 da Tipi.

CONCLUSÃO

22. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 (texto da posição 85.28), RGI 6 (textos da subposição de primeiro nível 8528.7 e da subposição de segundo nível 8528.71) e RGC-1 (texto do item 8528.71.90) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante na Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Gecex nº 272, de 2021, e na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 2022; e em subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pelas IN RFB nº 1.788, de 2018, e nº 2.052, de 2021, e alterações posteriores, **a mercadoria classifica-se no código NCM 8528.71.90, sem enquadramento em Ex da Tipi.** (sem destaques no texto original)

De fato, consta nas Notas Explicativas da Posição 85.28:

D.- APARELHOS RECEPTORES DE TELEVISÃO

Este grupo compreende os aparelhos, mesmo concebidos para incorporar um dispositivo de visualização de vídeo ou uma tela (ecrã*), tais como:

1) **Os receptores de emissões de televisão (por via terrestre, cabo ou satélite) que não comportem dispositivo de visualização (por exemplo, tela (ecrã*) de tubo catódico ou de cristais líquidos). Estes aparelhos servem para receber sinais e os converter num sinal que pode ser visualizado. Estes receptores podem igualmente incorporar um modem que permite ligá-los à Internet.**

Estes receptores destinam-se a ser utilizados com um aparelho de gravação ou de reprodução de vídeo, monitores, projetores ou televisores. Todavia, os dispositivos que servem apenas para isolar os sinais de televisão de alta frequência classificam-se na posição 85.29, como partes.

2) Os receptores de televisão de uso industrial, frequentemente com transmissão por fio; utilizados, por exemplo, para a leitura à distância de mostradores de instrumentos de controle ou para observação em recintos ou locais perigosos.

3) Os receptores de televisão de qualquer tipo (de cristais líquidos (LCD), plasma, tubo catódico (CRT), etc.) utilizados nas habitações (televisores), mesmo que incorporem um receptor de radiodifusão, um gravador de vídeo, um leitor de DVD, um leitor-gravador de DVD, um receptor de emissões retransmitidas por satélite, etc. (sem destaques no texto original)

Tendo em vista que a descrição do produto não é objeto de controvérsia neste litígio, ou seja, que trata-se de “APARELHO TRANSMISSOR RECEPTOR PARA TELEVISÃO COM CABO HDMI DENOMINADO APPLE TV UTILIZADO NA TRANSMISSÃO DE SINAL DE VÍDEO E ÁUDIO E RECEBIMENTO DE TECNOLOGIA (802.11) WIFI” e, que a própria Fiscalização apontou que o dispositivo Apple TV recebe dados (fluxo de mídia) por meio da rede local (Wi-Fi) e os envia para o televisor através do cabo HDMI, tratando-se basicamente de um receptor de dados via rede local/internet, o que corrobora

a descrição apontada no Laudo Pericial constante dos autos, conclui-se que a Solução de Consulta Cosit n.º 98.238, de 06 de outubro de 2023 é perfeitamente aplicável ao presente caso, motivo pelo qual deve ser considerada a classificação fiscal enquadrada no **NCM 8528.71.90**.

Portanto, com já mencionado neste voto, não há que se falar em enquadramento no Código NCM 8525.60.90, adotado pela Contribuinte, tampouco no Código NCM 8517.62.99, adotado pela Fiscalização.

Outrossim, considerando evidente erro no enquadramento indicado pela Fiscalização para sustentar a autuação, deve ser exonerado o crédito tributário constituído para exigência das diferenças do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI - Importação), bem como da multa de ofício e juros de mora.

Por sua vez, em razão de o enquadramento adotado pela Recorrente estar igualmente equivocado, deve ser analisada a infração que enseja a incidência da multa regulamentar de 1%, prevista pelo artigo 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 c/c arts. 69 e 81, inciso IV da Lei n.º 10.833/2003, qual seja: classificação incorreta da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul.

Cumprе ressaltar que, não obstante o entendimento desta relatora de que o erro no enquadramento indicado pela Fiscalização ao lavrar o auto de infração enseja em vício material, acarretando a nulidade do lançamento, deve ser aplicado o entendimento vinculante já pacificado perante este Tribunal Administrativo através da SÚMULA CARF N.º 161, que assim prevê:

Súmula CARF n.º 161

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

O erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, prevista no art. 84, I da MP n.º 2.158-35, de 2001, ainda que órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.

Acórdãos Precedentes:

3201-000.007, 3102-002.198, 9303-006.331, 9303-006.474 e 9303-008.194.

(Vinculante, conforme Portaria ME n.º 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Por tais razões, ao que pese a exoneração do crédito tributário principal, por vinculação da Súmula CARF n.º 161, mantenho a autuação sobre a multa regulamentar aplicada.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial aos Recursos Voluntários, para exonerar o crédito tributário constituído para exigência das diferenças do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI - Importação), bem como da respectiva multa de ofício e juros de mora.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos