



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

Processo n° 13895.720458/2014-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.972 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente VALID SOLUCOES E SERVICOS DE SEGURANCA EM MEIOS DE PAGAMENTO IDENTIFICAÇÃO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 05/01/2009 a 09/10/2013

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO II. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI. REFLEXOS NA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS IMPORTAÇÃO. DECADÊNCIA ART.150, § 4º,DOCTN. Em relação aos tributos que foram declarados e pagos, ainda que parcialmente, deve-se aplicar a decadência segundo o disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO II. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI. REFLEXOS NA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS IMPORTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. REVISÃO ADUANEIRA. MICROCONTROLADORES OU CIRCUITOS INTEGRADOS ELETRÔNICOS PARA USO EM CARTÕES INTELIGENTES (“SMART CARDS”).

Não se mostra adequada a classificação na Posição NCM 8523.52.00 (Cartões Inteligentes “Smart Cards”), quando os microcontroladores prescindirem de etapas de fabricação para serem acabados, já que são com isso excluídos da definição de cartões inteligentes pela Nota 4, do Capítulo 85, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias NESH.

Recurso Voluntário Provido

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José Henrique Mauri - Presidente Substituto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Liziane Angelotti Meira- Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros José Henrique Mauri (Presidente Substituto), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Valcir Gassen, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Marcos Roberto da Silva (suplente convocado).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela decisão recorrida (fls. 1052/1100), abaixo transcrito:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 23/01/2013, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados na importação, Contribuições PIS/COFINS - Importação crescidos de multa de ofício e juros de mora, além de Multa sobre o Imposto de Importação, no valor de R\$ 14.366.907,55 em virtude dos fatos a seguir escritos.

O contribuinte registrou as Declarações de Importação (DI) arroladas no presente Auto de Infração, produto intitulado, resumidamente, como "CIRCUITO INTEGRADO", com descrição complementada por expressões como "PARA FABRICAÇÃO DE CARTÕES PLÁSTICOS", "SEMICONDUTOR", "COM FUNÇÃO DE MICROCONTROLADOR" e "SMARTCARD".

A classificação tarifária (NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul) utilizada nas DIs foi a seguinte: código NCM 8542.31.90 (OUTROS CIRCUITOS INTEGRADOS), com alíquota de 2,00 (dois)% em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e alíquota de 0,00 (zero)% em relação ao Imposto de Importação (II).

A fiscalização entendeu que a classificação tributária adequada para mercadoria seria no código NCM 8523.52.00 [CARTÕES INTELIGENTES ("SMART CARDS")], possuindo alíquota de 5,0(cinco)% de IPI e alíquota de 6,0(seis)% de II.

Cientificado do auto de infração, eletronicamente, em 01/10/2014 (fls 725), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 21/10/20149, na forma do artigo 56 do

Decreto nº 7.574/2011, de fls. 730 à 750, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

⊙ *DA DECADÊNCIA PARCIAL DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DE IPI, PIS-IMPORTAÇÃO, COFINS-IMPORTAÇÃO E MULTA REGULAMENTAR*

Inicialmente, deve-se destacar que parte dos créditos tributários objeto das presentes autuações sequer poderia ser exigida, eis que os referidos créditos se encontram atingidos pelo decurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

De fato, como se sabe, o fato gerador dos impostos incidentes sobre a importação é a entrada do bem no País, a qual ocorre no momento do registro da Declaração de Importação (em relação ao PIS-Importação e COFINS-Importação), bem como do desembaraço aduaneiro (em relação ao IPI). É o que se pode depreender dos seguintes dispositivos da Lei nº 10.865/04 e do Código Tributário Nacional.

Transcreve os artigos 3º e 4º da Lei nº 10.865/04.

Transcreve os artigos 46 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, através de simples leitura das autuações em questão, pode-se constatar que os seguintes créditos tributários originários encontram-se atingidos pela decadência:

Relaciona créditos tributários às folhas 735 e 736 do processo digital.

Com efeito, tendo em vista que os créditos acima descritos são referentes ao período de 05/01/2009 a 10/09/2009, e tendo a constituição do crédito ocorrido em 15/09/2014 através da lavratura dos presentes autos de infração, constata-se a extinção dos referidos créditos pelo decurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Transcreve os artigos 150, §4º e o artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional.

E nem se venha alegar que a norma a ser aplicada no caso em tela seria o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Isto porque, sendo certo que uma parcela dos tributos em controvérsia foi recolhida aos cofres públicos, conforme consta dos próprios "Demonstrativos de Apuração" dos autos de infração, verifica-se que se trata de caso de recolhimento a menor do tributo, razão pela qual o dispositivo aplicável é o artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Com efeito, a norma inserta no artigo 173, I, do CTN somente se aplica àquelas hipóteses onde não há o recolhimento do imposto.

Inclusive, por essa razão, entende almpugnante que a decadência não se operou em relação a nenhum crédito tributário de imposto de importação, tendo em vista a ausência de recolhimento quanto ao referido tributo.

De fato, nos casos onde o tributo é apurado e recolhido, tal como nos casos do IPI, PIS-Importação e COFINS-Importação, a contagem do prazo decadencial se inicia apartir do fato gerador, nos exatos termos do art. 150, §4o, do CTN.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Acórdão nº 2402-003.730).

Junta textos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: (RESP - 678454/SC - Primeira Turma - DJ: 17/09/2007); (RESP - 636626/PR - Primeira Turma - DJ: 04/06/2007).

Assim, tendo que em vista que os autos de infração de IPI, PIS-Importação, COFINS-Importação (além do valor de Multa Regulamentar) compreenderam supostos créditos tributários referentes ao período compreendido entre 05/01/2009 a 10/09/2009, e tendo o presente auto sido lavrado em 15/09/2014, resta inequívoco o decurso do prazo decadencial de cinco anos previsto no artigo 150, §4º do CTN em relação aos referidos fatos geradores, razão pela qual a ora Impugnante requer, desde já, que V. Sa. Se digne determinar o cancelamento das autuações em relação a tal período.

⊙ **DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO DOS “CIRCUITOS INTEGRADOS” SOB O CÓDIGO Nº 8542.31.90**

Conforme exposto acima, os presentes autos de infração foram lavrados em decorrência de classificação tarifária supostamente incorreta realizada pela ora Impugnante relativamente aos “circuitos integrados” importados.

De fato, a Impugnante classificou os referidos produtos sob o código nº 8542.31.90 (“OUTROS CIRCUITOS INTEGRADOS”) da Nomenclatura Comum do Mercosul (“NCM”), contudo, a d. autoridade fiscal entendeu que os referidos produtos deveriam ter sido classificados no código nº 8523.52.00 (“CARTÕES INTELIGENTES -SMART CARDS”) da NCM.

Com a máxima vênia, o entendimento aduzido encontra-se equivocado, uma vez que, ao contrário do que foi afirmado, os produtos importados não possuem todas as funções de um smart card. Com efeito, ainda que importados com o sistema operacional instalado, os “circuitos integrados” são apenas um dos componentes do smart card, que só poderá exercer a sua função após o cumprimento de todo o processo produtivo pela ora Impugnante.

De fato, nos termos do item b da Nota 8 do Capítulo 85 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (“TIPI”), os “circuitos integrados” são definidos da seguinte forma:

Transcreve o item b da Nota 8 do Capítulo 85 da Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

Em linhas gerais, o smart card se trata de um cartão equipado com um microprocessador embutido, o qual é utilizado para a realização de operações em diversos segmentos (por exemplo, telecom, bancário, transportes, etc), com a utilização de mecanismos que garantem a segurança e confiabilidade das operações.

Em resumo, o smart card é composto por (i) cartão plástico; (ii) chip (“circuito integrado”); e (iii) dados de personalização (podendo conter também tarja magnética, holograma, painel de assinatura, termo impressão, emboss/ng/gravação em alto relevo gravação a laser, OCR ou indent print).

Ou seja, o “circuito integrado” (ou chip) é apenas um dos componentes do smart card, que, isolado, não tem a capacidade de exercer a sua função, uma vez que, não poderá ser utilizado na realização de operações de telecom, bancárias, etc.

Em outras palavras, o “circuito integrado” não se confunde com o smart card. O “circuito integrado” é apenas um dos componentes do smart card, que, por sua vez, se trata de um produto perfeito e acabado, mas que somente estará pronto para uso após o cumprimento de todo o processo produtivo pela Impugnante.

Portanto, cumpre destacar, desde já, a impossibilidade de classificação dos “circuitos integrados” como smart cards, pelo simples fato daqueles, isoladamente, serem absolutamente incapacitados de exercer tal função.

Para comprovar tal assertiva, lança-se a seguinte pergunta exemplificativa: seria possível o pagamento de uma conta de restaurante, via cartão de crédito, utilizando-se apenas o chip? Claramente, a resposta é não, uma vez que, para o pagamento da conta, toda a estrutura do cartão de crédito - ou seja, o smart card deverá ser utilizada.

O chip, assim como o cartão plástico, a tarja magnética, etc, jamais poderiam, separadamente, exercer a função do cartão de crédito. Em contrapartida, todos três reunidos no “formato” do cartão de crédito (ou seja, o smart card perfeito e acabado) têm a capacidade de servir como instrumento para o pagamento da conta do restaurante.

Dessa forma, é inequívoco que, por smart card, deve-se entender como o conjunto de componentes que possibilitam a execução das operações com a utilização de mecanismos de segurança, sendo certo que os “circuitos integrados” (chips) são apenas um desses componentes, que isoladamente, são imprestáveis para a execução de tal função.

De fato, não pode a d. autoridade fiscal equiparar dois tipos de produtos diversos para fins de classificação tarifária. Trata-se,

em última análise, de violação ao artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Por conseguinte, diante da existência de dois códigos diversos para os “circuitos integrados” e smart cards, é lógico e inequívoco que os produtos importados pela Impugnante deverão ser classificados sob o código que mais se adequar à natureza dos mesmos, que, no caso, foi o código nº 8542.31.90 (“OUTROS CIRCUITOS INTEGRADOS”).

Junta textos da doutrina: (Dalston, Cesar Olivier. Classificando Mercadorias: uma abordagem didática da ciência da classificação de mercadorias. São Paulo: Lex Ed.; Aduaneiras, 2005, pp. 426-427).

Transcreve ementa de soluções de consulta: (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 127 de 09 de Setembro de 2010).

E para defender a presença das características essenciais dos smart cards nos “circuitos integrados”, a d. autoridade fiscal afirma que o circuito integrado É A ESSENCIALIDADE DE UM CARTÃO INTELIGENTE, já que apresenta a função principal e essencial de um cartão inteligente, sendo que somente poderá ser utilizado na fabricação de um cartão inteligente, uma vez que no mesmo já se encontra instalado o sistema operacional para realizar as funções pertinentes ao cartão inteligente. ”, acrescentando, ainda que “{...} há DE FATO um software instalado previamente - contrariamente ao que afirma o contribuinte em sua resposta. ”

Ocorre que, o fato de os “circuitos integrados” já serem importados com os softwares instalados, em momento algum, confere aos referidos circuitos a essencialidade de um smart card.

Isto porque, ao contrário do que foi afirmado pela d. autoridade fiscal, os procedimentos realizados pela Impugnante após a importação não se resumem ao acoplamento do “circuito integrado” no plástico e a customização estética do cartão. De fato, após o processo de manufatura, faz-se necessário o cumprimento do restante do processo produtivo, sem o qual não é possível o efetivo funcionamento do smart card.

Conforme se pode depreender da apresentação anexa (doc. 03), após a importação dos “circuitos integrados” (com os softwares já instalados) e inserção dos mesmos nos cartões de plástico (processo de manufatura), a Impugnante dá início às seguintes fases do processo produtivo:

(i) Preparação de Dados e Pré-personalização:

Nessas etapas, a Impugnante, em um primeiro momento, prepara os dados lógicos para gravação do chip, os quais serão variáveis de acordo com o “circuito integrado” e o conteúdo a ser gravado.

Ato contínuo, a Impugnante realiza uma troca de chaves com o fornecedor dos chip, os para a realização do desbloqueio, uma vez que os circuitos vêm bloqueados para precaução em relação a eventual roubo/furto.

Após a troca de chaves com o fornecedor, a Impugnante recebe o arquivo contendo os dados de seus clientes. Dessa forma, é feita uma nova troca de chaves (entre a Impugnante e os clientes), para fins de desbloqueio dos dados que serão inseridos nos smart cards.

Nesse sentido, importante destacar que todas as etapas acima são necessárias para garantir a segurança do uso do produto, uma vez que, conforme exposto anteriormente, os mecanismos de segurança das operações se tratam de uma das funções essenciais do smart card.

Dessa forma, a Impugnante dá início ao processo de gravação (programação) na fábrica, a fim de preparar o circuito para ser personalizado nos equipamentos de produção, seja pela própria Impugnante, seja por pessoa diversa.

(ii) Personalização:

Ato contínuo, a Impugnante realiza a fase de personalização do smart card, que consiste na aplicação dos dados variáveis, mediante a customização do cartão com as informações dos clientes dos clientes da Impugnante (por exemplo, clientes de banco, de operadores de telefonia móvel, etc). Tal personalização não é feita apenas no cartão de plástico, mas também no próprio chip e na tarja magnética.

E somente após o cumprimento de todas as etapas acima, o cartão plástico com chip pode ser considerado um smart card.

Portanto, verifica-se que, não obstante os “circuitos integrados” sejam importados com os softwares instalados, estes não possuem a essencialidade do smart card no momento da importação, uma vez que não poderão ser utilizados como tal. De fato, somente após o cumprimento de todas as fases acima descritas, é possível a sua utilização nas operações pretendidas.

Por conseguinte, resta devidamente rechaçada a premissa adotada pela d. autoridade fiscal, no sentido de que o software instalado já seria suficiente para atribuir “circuito integrado” a essencialidade de um smart card.

Transcreve a Regra 2 a das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

Junta textos da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Processo Administrativo nº10314,720412/2011-41, 4a Câmara / 2a Turma Ordinária, Sessão de 25 de abril de 2013).

Junta textos da jurisprudência administrativa: (2a Turma, Acórdão nº 17-54407 de 06 de Outubro de 2011).

Diante do exposto, resta inequívoca a improcedência das presentes autuações, razão pela qual deve ser acolhida a presente defesa, para fins de desconstituição dos créditos tributários ora exigidos.

Diante da complexidade da matéria em discussão, que envolve aspectos e conceitos específicos da área tecnológica, torna-se indispensável a produção de perícia técnica, com base nos documentos acostados à presente defesa, bem como nos documentos acostados pela fiscalização.

Para tanto, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/722, a Impugnante nomeia como seu assistente técnico o Sr. André Faitlowicz, brasileiro, casado, engenheiro, portador da carteira de identidade nº 23.086.678-5 e inscrito no CPF sob o nº 277.762.10803, com endereço profissional na Estrada do Ingaí, nº 200 - Campo do Gupe, CEP nº 06428000, Barueri - SP, e passa a formular os seguintes quesitos:

1 - Queira o i. Perito descrever os produtos importados pela Impugnante através das Declarações de Importação (“DEs”) objeto dos presentes autos de infração;

2 - Queira o i. Perito conceituar os “circuitos integrados”, mencionando as suas funções e partes integrantes;

3 - Queira o i. Perito conceituar os smart cards, mencionando as suas funções e partes integrantes;

4 - Queira o i. Perito informar se o “circuito integrado” (ou chip) pode, isoladamente, exercer a função de um smart card;

5 - Queira o i. Perito descrever todo o processo de fabricação do smart card, desde a importação do “circuito integrado” até que o smart card esteja efetivamente pronto para uso; e

6 - Queira o i. Perito informar se os “circuitos integrados” importados pela Impugnante, após serem acoplados no cartão de plástico, já podem ser utilizados como smart cards.

DOS PEDIDOS

Por todo o exposto, a Impugnante vem, respeitosamente, requerer a V. Sa., sejam os Autos de Infração julgados totalmente IMPROCEDENTES, com o consequente cancelamento de todas as exigências deles decorrentes, pelas sólidas razões acima expostas.

Nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, a Impugnante requer seja deferida a realização de prova pericial, nos moldes definidos no tópico “IV”, sobre os documentos ora apresentados, bem como sobre outros que serão eventualmente apresentados em caso de necessidade, a fim de esclarecer as dúvidas relativas aos produtos importados pela Impugnante e a classificação tarifária correta dos mesmos.

A 23ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo decidiu baixar os presentes autos em diligência, através da Resolução nº 16.000.538, de 26 de fevereiro de 2016, para que a autoridade preparadora nomeie PERITO CREDENCIADO para esclarecer os seguintes pontos:

- - *Queira o Perito descrever os produtos importados pela Impugnante através das Declarações de Importação objeto do presente auto de infração;*
- - *Queira o Perito conceituar os “circuitos integrados”, mencionando as suas funções e partes integrantes;*
- - *Queira o Perito conceituar os smart cards, mencionando as suas funções e partes integrantes;*
- - *Queira o Perito apontar quais as características essenciais dos smart cards;*
- - *Queira o Perito informar se na ausência do “circuito integrado” (ou chip) é possível produzir um smart card;*
- - *Queira o Perito informar se o “circuito integrado” (ou chip) pode, isoladamente, exercer a função de um smart card;*
- - *Queira o Perito descrever todo o processo de fabricação do smart card, desde a importação do “circuito integrado” até que o smart card esteja efetivamente pronto para uso; e*
- - *Queira o Perito informar se os “circuitos integrados” importados pela Impugnante, após serem acoplados no cartão de plástico, já podem ser utilizados como smart cards.*

Findada a instrução, intimou-se a parte interessada, em 16/11/2015, via eletrônica (folhas 1000) concedido o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, em atenção ao art. 28 da Lei No. 9.784/99 c/c art. 35, Parágrafo único do Decreto 7.574/2011.

A parte se manifestou no sentido de reforçar as alegações já apresentadas na impugnação.

Foi apresentado Recurso Voluntário às fls. 1140/1160, no qual se alegou, em síntese:

- a preliminar de decadência de parte dos lançamentos relativos às DI registradas e desembaraçadas entre 05/01/2009 e 10/09/2009, tendo em conta que a Recorrente apenas foi intimada dos autos de infração objeto dos presentes autos no dia 22/09/2014;
- "é inquestionável que um chip puramente, livre de quaisquer dados personalizados, bem como sem estar integrado a um cartão plástico de PVC que lhe confira conectividade com o meio externo, jamais poderia ser utilizado como um *smartcard*, que passa por uma série de processos industriais necessários à sua caracterização como tal, dentre eles o da inclusão de dados de personalização do usuário, que viabilizem o seu uso,

- inclusive pela internet, a inclusão de tarja magnética, bem como a inclusão do cartão físico que viabilize a sua utilização em máquinas ou em celulares por exemplo";
- os "chips, portanto, se tratam de um dos elementos que irão compor o *smartcard*, sendo uma das principais características necessárias para que um *smartcard* seja considerado como tal, que ele passe pela importante etapa de personalização, com a inserção dos dados do usuário, bem como que os mesmos sejam acoplados a um corpo físico que lhes dêem conectividade com o meio externo, o que apenas é feito durante esse processo produtivo e se trata de uma característica extremamente essencial ao *smartcard*";
 - a "fiscalização, portanto, não deveria ter aduzido que apenas o chip seria essencial ao *smartcard*, menos ainda que este, por si só, já seria um produto acabado. Trata-se de um grande equívoco, na medida em que é tão essencial quanto o *chip*, que o insumo relacionado à prestação de serviços de inserção de dados de personalização do usuário seja realizado, do mesmo modo é essencial que haja a inserção da tarja magnética no cartão, que viabilize o seu uso em certas máquinas, a gravação de dados no mesmo, que viabilize a realização de compras pela internet, dentre outras essencialidades que indubitavelmente não se restringem apenas ao chip";
 - o chip é inserido ao cartão plástico, posteriormente a tarja magnética é inserida, é elaborado todo um design apropriado para o cartão que é gravado no seu corpo físico, posteriormente a instituição financeira passa as informações do usuário do cartão, que serão programadas no chip, bem como gravadas no cartão; apenas nesse momento é que o cartão estará pronto e com conectividade para ser utilizado; sem esses procedimentos todos, não tem como o *smartcard* ser considerado um *smartcard*;
 - a aplicação da Regra 2a), portanto, mostrou-se totalmente inadequada, incorreta, na medida em que o chip não pode ser considerado como um produto acabado, eis que não
 - apresenta, "*no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado*" (cfr. Regra 2ª).
 - tampouco poderia ser considerado como o único elemento essencial a um *smartcard*, até mesmo porque o *smartcard* pode ser por exemplo, destinado a bancos, ou a empresas de telefonia, ou a entidades que queiram criar identificação aos seus usuários, como ocorre, por exemplo, com os cartões da Ordem dos Advogados do Brasil ("OAB").

A Recorrente cita então cita o Parecer Técnico proferido pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (fls. 1242/1344)

Pergunta 8 – Queira o Perito informar se os Objetos de Análise importados pelo CLIENTE, após serem acoplados no cartão plástico, já podem ser utilizados como Smart Cards com Contato.

R (viii): Não. Nada obstante os objetos de análise possuam um sistema operacional embarcado para permitir a instalação das aplicações comerciais, conforme especificado pelo fabricante, o fato de haver um sistema operacional embarcado não significa que os objetos de análise estejam prontos para o usuário final. Os objetos de análise necessitam receber as aplicações proprietárias e os dados variáveis do usuário final, os quais são fornecidos pelo emissor do cartão. Em suma, os objetos de análise devem obrigatoriamente passar por todas as etapas de "Personalização Bancária", item 3.1.3, e

“Personalização GSM”, item 3.1.4, do processo produtivo para que possa ter alguma funcionalidade para o usuário final.

No momento que o objeto de análise termina de ser acoplado no plástico, inexistem os aplicativos e os dados do usuário final que são necessários para a realização de operações bancárias ou de telefonia.”(grifos no original)

A Recorrente colaciona em seguida Decisão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil:

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: Ementa. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA. **Mercadoria identificada como circuito integrado eletrônico, contendo circuito processador, memórias ou outros circuitos, do tipo utilizado em cartão inteligente, apresentado numa tira com duas fileiras contendo milhares de circuitos e acondicionada em carretel, comercialmente denominado “Chip para Cartão Inteligente”, classifica-se no código NCM 8542.31.90**, segundo as RGI 1 (Notas 4 "b)" e 8 do Capítulo 85 e texto da posição 85.42) e 6 (texto da subposição 8542.31), e Regra Geral Complementar da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC) 1 (texto do item 8542.31.90), da TEC (Tarifa Externa Comum).

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/11/2010” (2ª Turma, Acórdão nº 17-54407 de 06 de Outubro de 2011 – grifou-se)

Por fim, assevera a Recorrente que continua realizando importações dos seus chips sob a classificação fiscal do código NCM nº 8542.31.90, não tendo mais sofrido qualquer constrangimento por parte da fiscalização nesse sentido, o que apenas corrobora ter se tratado de uma situação de equívoco pontual.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Defende a Recorrente que, tendo em conta que a constituição do crédito tributário se deu em 15/09/2014 por meio da lavratura dos presentes autos de infração, e que os créditos são referentes ao período de 05/01/2009 a 10/09/2009, estariam eivados pela decadência.

Para a Recorrente, contrariou a adequada análise dos dispositivos constantes do art. 150, §4º e art. 173, I, do CTN, tendo em vista que somente nas hipóteses de total ausência de recolhimento do tributo sujeito a lançamento por homologação, o início da contagem do prazo decadencial deverá ser postergado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o referido lançamento poderia ser efetuado.

Neste aspecto, entendo que os argumentos da Recorrente devem ser acolhidos em relação aos tributos que tiveram declaração e recolhimento, ainda que a menor. Nesse sentido, adoto o entendimento constante do Acórdão no. 9202-044.413-2a turma, de 25 de agosto de 2016), nos seguintes termos:

aqui transcrevo o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado no livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Calmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplicase ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar." Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, nas palavras do Ministro Luiz Fux: "Assim é que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito".

Referida posição foi ratificada por aquele tribunal por meio da Súmula nº 555 a qual dispõe:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em

que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Para melhor esclarecer, vale citar parte do voto proferido pelo Ministro Benedito Gonçalves no AgRg nos EREsp 1.199.262, um dos paradigmas que deu origem a referida súmula:

Pois bem, a decisão da Primeira Seção, tomada em recurso especial representativo da controvérsia em comento, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, leva em consideração, apenas, a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Lado outro, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I, do CTN.

Portanto, ao contrário do argumentado pelo Recorrido e em que pesem os debates ainda existentes sobre o tema, entendo que o STJ definiu no sentido de que o que se homologa é o pagamento. Assim, na ausência dolosa ou culposa do pagamento ou na ausência de declaração constitutiva do débito, resta ao Fisco identificar o tributo devido mediante procedimento fiscal que culminará com um lançamento de ofício e como tal será esse lançamento regido pelo art. 173, inciso I.

Como afirmado pelo próprio Contribuinte, no presente caso não houve o pagamento do imposto e nem declaração com força constitutiva de débito, afinal a Declaração de Ajuste Anual (fls. 365) erroneamente não apurou imposto a pagar. Assim, mesmo sendo o imposto em sua essência classificado como de "lançamento por homologação", o que ocorreu de fato foi que o lançamento se deu de ofício, após a realização do trabalho de fiscalização. Portanto, se não há pagamento a ser homologado, não há que se falar em aplicação do art. 150, §4º do CTN.

Logo, no caso em tela, o termo inicial do prazo decadencial para o lançamento, nos moldes do art. 173, I do CTN, foi o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Considerando que o fato gerador ocorreu em 31 de dezembro de 1999 temos como termo final do prazo decadencial a data de 31/12/2005. Tendo o Contribuinte sido notificado do lançamento em 01/11/2005 (fls. 321), devese afastar a decadência.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para afastar a aplicação da decadência em relação ao ano calendário de 1999 e consequentemente determino o retorno dos autos à instância a quo para a análise das demais questões apresentadas pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário.

Dessa forma, conclui-se pelo provimento do recurso voluntário quanto aos créditos referentes ao período de 05/01/2009 a 10/09/2009 em que houve recolhimento parcial dos tributos (IPI, Cofins e contribuição para o PIS/Pasep).

No que concerne ao mérito, cumpre inicialmente analisar as conclusões do laudo técnico pericial, elaborada por perito designado pela Receita Federal do Brasil, constante das fls. 880/946.

O perito afirmou, como esclarecimentos preliminares, que "Em geral, as mercadorias importadas pela VALID não se tratam de simples circuitos integrados monolíticos, conforme declarado nos documentos de importação e sim módulos smart card." (fls. 884).

Depois analisa cada produto de 191 DI e conclui que (fl. 945):

Pelo exposto neste Laudo, posso afirmar que as mercadorias periciadas não se tratam de simples circuitos integrados monolíticos conforme declarado pelo importador nos documentos de importação.

Tecnicamente, as mercadorias importadas consistem em:

- **36 modelos de módulos smart card**

Placas de circuito impresso flexíveis com circuitos integrados monolíticos (chip SMD) do tipo micro controladores dedicados para serviços de telecomunicação (SIM Cards), do mercado financeiro (Cartões Bancários de Débito e Crédito) e de identificação de usuários (Cartões Pessoais de acesso), montados e provido de terminais elétricos de acesso

01 modelo de circuito integrado monolítico (chip) apresentado na forma de wafer

01 modelo de antena para utilização em cartões inteligentes (smart cards) contactless

01 modelo de módulo processador com rolete de pressão

01 modelo de placa eletrônica para equipamento de gravação e leitura de smart cards

01 modelo de módulo de controle utilizado no processo produtivo e testes smart cards (grifos no original)

A Recorrente transcreve a ementa da Solução de Consulta nº 127, de 09 de setembro de 2010 e junta Parecer Técnico do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (fls 1243/1344), Cópia do Acórdão 3402002.066 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária (fls. 1346/1358), cópia do Acórdão 3202-001.339 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária.

Nos dois acórdãos colacionados, verifica-se que a decisão foi de aplicar a classificação pleiteada pela Recorrente. Transcrevo trecho do Acórdão 3402002.066 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

A análise acurada dos autos dá conta de que a questão central da controvérsia reside em aquilatar se a Classificação Fiscal adequada para os Microcontroladores ST21Y144, S3CI9E0X01 e S3CC9AW importados pelo sujeito passivo por meio das DI's listadas nos Autos de Infração, no período de 2007 a 2011, sendo que o sujeito passivo vinha classificando-os na Posição NCM 8542.31.90 (Circuito Integrado Eletrônico), enquanto que a Autoridade Fiscal atribuiu a Posição NCM 8523.52.00 (Cartões Inteligentes – “Smart Cards”).

Sustenta a Recorrente que os Microcontroladores são circuitos integrados eletrônicos, e, portanto, diversos dos produtos “Smart Card”, que são suportes ou mídias que por sua vez são uma das aplicabilidades dos Microcontroladores, nos quais estes podem ser acoplados, juntando Laudo Técnico visando comprovar suas alegações, assim como afirmando que o fato de importar, por diversas vezes numa mesma DI, tanto Microcontroladores quanto Smart Cards, destas vezes classificando estes últimos na posição desejada pela Autoridade Fiscal (NCM 8523.52.00), demonstra que se tratam de produtos diversos. Afirma ainda que os Microcontroladores por si só não são “Cartões Inteligentes”, prescindindo de processo industrial dotado de diversas etapas, até que sejam habilitados para que, técnica e efetivamente, possam vir a ser compreendidos como “Smart Cards”. Entende os “Smart Cards” como sendo meros suportes ou mídias, “receptáculos” dos Microcontroladores, mas estes sem aquelas mídias, têm aplicabilidade própria, não necessariamente exclusiva para “Smart Cards”.

Por sua vez, a Decisão Recorrida, proferida pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/SPOI, fundamenta-se nas seguintes premissas:

- a. Segundo Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH, referente ao item 85, item 8, “a posição 85.42, adotada pela INCARD, não tem prioridade sobre a posição 85.23, indicada pela fiscalização”;
- b. Segundo as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, se um artigo mesmo incompleto ou inacabado no estado em que se encontra, apresentar as características essenciais do artigo completo ou acabado, abrangerá essa posição. Ou seja, por considerar que os Microcontroladores já reúnem as características dos Cartões Inteligentes, mesmo sem passar pelas etapas do processo (acoplagem, “plugin”, personalização, etiquetagem, embalagem, conferência e transporte), entende que a classificação deve ser a do produto acabado, por reunir as características essenciais deste;
- c. Diante de duas posições aparentemente possíveis, deve prevalecer aquela posição mais específica, entendendo que a Posição NCM 85.23.52.00 (Cartões Inteligentes) é mais específica que a Posição NCM 8542.31.90 (Circuito Integrado Eletrônico).

Resumindo as premissas acima, colhe-se da decisão recorrida que a mesma pautou suas conclusões por entender que “(...), os componentes importados, ainda que destacados dos cartões tipo SIM, já possuem a condição de Cartões Inteligentes ‘Smart Cards’ por força das Regras 2 e 3 das Regras Gerais do Sistema Harmonizado combinadas com a nota 8 do capítulo 85 das NESH, já que a posição assinalada vem abranger o artigo ainda que incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, suas características essenciais.” (fls. 2339, ne)

A solução da controvérsia passa, portanto e necessariamente, pela verificação do produto em si, a partir do que se deve avaliar também as premissas adotadas pela decisão recorrida, em cotejo com tudo o que dos autos consta, como passo a proceder.

Inicialmente, cumpre transcrever, para melhor visualização, inclusive comparativa, as Classificações controvertidas:

<i>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.</i>	<i>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.</i>
Sub-Posição 8523: Discos, fitas, dispositivos de armazenamento não-volátil de dados à base de semicondutores, “cartões inteligentes” (“smart cards”) e outros suportes para gravação de som ou para gravações semelhantes, mesmo gravados, incluídos as matrizes e moldes galvânicos para fabricação de discos, exceto os produtos do Capítulo 37.	Sub-Posição 8542: Circuitos integrados eletrônicos
Posição Final 8523.52.00: Cartões inteligentes (“smart cards”)	Posição Final 8542.31.90: 8542.3 - Circuitos integrados eletrônicos: 8542.31 - Processadores e controladores, mesmo combinados com memórias, conversores, circuitos lógicos, amplificadores, circuitos temporizadores e de sincronização, ou outros circuitos 8542.31.10 - Não montados (Ex 01 - Obtidos por tecnologia bipolar) 8542.31.20 - Montados, próprios para montagem em superfície (SMD - "Surface Mounted Device") 8542.31.90 - Outros

Por sua vez, especificamente no que diz respeito ao Capítulo 85, mostrase relevante o critério interpretativo emanado das Notas abaixo transcritas:

“4. Na aceção da posição 85.23:

a) ...;

b) entende-se por cartões inteligentes (“smart cards”) os cartões que comportem, embebidos na massa, um ou mais circuitos integrados eletrônicos (um microprocessador, uma memória de acesso aleatório (RAM) ou uma memória somente de leitura (ROM)), em forma de chips. Estes cartões podem apresentar-se munidos de contatos, de uma tarja (pista) magnética ou de uma antena embebida, mas não contêm outros elementos de circuito ativos ou passivos.

(...)

8. Na aceção das posições 85.41 e 85.42 consideram-se:

a) Diodos, transistores e dispositivos semicondutores semelhantes, os dispositivos semicondutores cujo funcionamento se baseia na variação da resistividade sob a influência de um campo elétrico;

b) Circuitos integrados:

1º os circuitos integrados monolíticos em que os elementos do circuito (diodos, transistores, resistências, condensadores, indutâncias, etc.) são criados essencialmente na massa e à superfície de um material semicondutor (por exemplo, silício impurificado (“dopé”), arsenieto de gálio, silício-germânio, fosfeto de índio), formando um todo indissociável;

(...)

Para fins de classificação dos artefatos definidos na presente Nota, as posições 85.41 e 85.42 têm prioridade sobre qualquer outra posição da Nomenclatura, exceto a posição 85.23, suscetível de os incluir devido, em especial, à sua função.” (destaquei)

Pela leitura que se faz da Nota 4, acima, que é específica em definir o que vem a ser Cartão Inteligente (“Smart Card”), resta claro que este produto, na linha dos artigos constantes da Posição 8523, consiste em mídia sobre a qual será acoplado os microprocessadores, os quais “...podem apresentar-se munidos de contatos, de uma tarja (pista) magnética ou de uma antena embebida, mas não contêm outros elementos de circuito ativos ou passivos”.

É certo também que a Nota 8, igualmente transcrita, é expressa em determinar que a Posição 8542 não prevalecerá à Posição 8523, já que esta última poderá incluir àquela devido à função que exercer. Assim, deve-se aquilatar quando que a Posição 8523 prevalecerá sobre a Posição 8542 (Nota 8), bem como, se é necessário para que essa prevalência ocorra, que o artigo preencha a definição do que venha a ser “Smart Card”, ou seja, que o artigo esteja embebido em massa e não contenha elementos de circuitos ativos e passivos (Nota 4).

Nesse sentido, tenho que essa prevalência apenas se dará na hipótese de não haver uma classificação fiscal específica para o

artigo, ou então, para a hipótese em que for possível se atribuir a um mesmo artigo duas ou mais classificações. Nessa hipótese, prevalecerá a Posição NCM 8523 sobre a NCM 8542.

Havendo, no entanto, uma posição definida ou uma única classificação possível para o produto, de pronto se deve descartar a hipótese da “regra da prevalência”, prevista na Nota 8.

E segundo colho do estudo do produto, a partir dos elementos constantes dos autos (Laudos Técnicos, especialmente), a resposta quanto à correta classificação fiscal é fornecida pela funcionalidade que os Microcontroladores, considerados individualmente, exercem, os quais podem ser aplicados em outras espécies de mídias, que não apenas e unicamente para fabricação de “Smart Cards”, da telefonia celular, conforme se extrai do Laudo de Avaliação trazido pela Impugnante às fls. 2242 – numeração eletrônica, pois que podem ser aplicados, como dito acima, para controle de máquinas diversas, como esteiras transportadoras, sistemas de segurança etc.

Assim, se é acertada a premissa de que de fato a Posição 8523 prevalecer sobre a Posição 8542, é apenas quando não houver posição específica, bem como, especialmente, quando o artigo em questão puder exercer a funcionalidade contida no “Smart Card”, no sentido do artigo referido ser munido de contatos, ou de tarja (pista) magnética ou de antena embebida.

É dizer, se um artigo for munido de contatos para receber a acoplagem posterior de circuitos microprocessadores, ou então, ser munido de antena ou de tarja, e estiver classificado na Posição 8542, deverá ser modificada sua classificação para a Posição NCM 8523.

Porém, em sentido inverso, quando o artigo for dotado de circuitos ativos ou passivos, não será um “Smart Card”, por expressa exclusão da Nota 4 ao Capítulo 85, e, conseqüentemente, não há como prevalecer a Nota 8 ao mesmo Capítulo. Por esta razão, embora a DRJ tenha entendido que a posição “8523” prevalece sobre a “8542”, no que estava certa, no caso em particular, analisando o produto e considerando que a Nota 4 expressamente afasta da definição do que seja Cartão Inteligente aqueles artigos que possuam “circuitos ativos ou passivos”, tenho que a conclusão atingida não é aplicável ao caso em concreto em si.

Partindo para a premissa “c” do voto da DRJ, sintetizada neste voto (e deixando a premissa “b”, por pertinência para o momento seguinte), tenho que a norma da classificação pela Posição mais específica, até por consequência do que restou abordado até aqui, igualmente foi atendida pelo sujeito passivo, pois que a Nota 4, ao afastar do conceito do que venha a ser “Smart Card” os artigos dotados de “circuitos ativos ou passivos”, para contemplar apenas aqueles que tenham contatos, antenas ou tarjas (faixas), como receptáculos de microprocessadores e microcontroladores, deixa claro que a classificação deve ser a que mais se coadune com o produto em questão.

Nesse sentido, no cotejo entre as Notas 4 e 8, do Capítulo 85, entendo que no caso em concreto deverá prevalecer a Nota 8, alínea b, item 1º, que reproduzo, pois que mais específica ao produto em questão:

“8. Na aceção das posições 85.41 e 85.42 consideramse:

(...) Circuitos integrados:

1º os circuitos integrados monolíticos em que os elementos do circuito (diodos, transístores, resistências, condensadores, indutâncias, etc.) são criados essencialmente na massa e à superfície de um material semiconductor (por exemplo, silício impurificado (“dopé”), arsenieto de gálio, silício-germânio, fosfeto de índio), formando um todo indissociável;”

Havendo posição específica na qual deva ser enquadrado o artigo, não vejo como aplicar a regra da posição mais específica, pois que aquela que está sendo apontada como sendo a mais adequada, está sendo excluída pela Nota 4, do Capítulo 85, da NESH.

Entendo, portanto, que essa premissa “c”, segundo acima elencado, é perfeitamente correta em termos de Normas de Interpretação, mas no caso, mesmo que a Posição 8523 devesse prevalecer em face da Posição 8542, seria somente para o caso de o artigo em questão pudesse realizar as funcionalidades próprias do Cartão Inteligente, sem outras providências quaisquer, enquadrando-se no seu conceito legal, o que pelo que da Nota 4 consta expressamente, não se mostra ser o caso.

Assim, não vejo seja o caso de haver possibilidade de duas Posições possíveis para o mesmo artigo, a exigir a aplicabilidade da regra do produto “mais específico”, e, mesmo que assim o seja, tenho minha convicção no sentido de que a Posição 8542 é mais específica que a Posição 8523.52.00, pelo fato da Nota 4 excluir os artigos dotados de “circuitos ativos ou passivos” do conceito de Cartões Inteligentes, de modo que os microcontroladores por si só não têm “um todo indissociável” que reunisse em um só produto todas as funcionalidade essenciais dos “Smart Cards”, como passa a abordar, à guisa da verificação da premissa “b”.

Finalmente, com relação à premissa “b” da decisão recorrida, que considerou que os Microcontroladores já reúnem as características dos Cartões Inteligentes mesmo inacabados ou incompletos, por reunir as suas características essenciais, e que, por tal motivo, devem ser classificados na Posição dos produtos como se acabados ou completos fossem, passo a tecer algumas considerações.

A questão relevante diz respeito em aquilatar se as etapas pelas quais os Microcontroladores são submetidos para se converterem em “Smart Cards” (ou outro produto no qual suas funcionalidades são exigidas), permitem concluir que esses Microcontroladores já ostentam, isoladamente, antes de tais

etapas, os elementos essenciais do produto acabado ou completo, para que receba a classificação fiscal deste artigo final.

Colhe-se da decisão da DRJ as etapas do processo fabril pelas quais passam os Microcontroladores:

“O módulo passa pelo processo de laminação (aplicação de fita termossensível); Após esta etapa, o módulo segue para o processo de milling and embedding (processo onde a superfície do cartão plástico é “escavada” e o chip é inserido automaticamente (sem contato manual). Neste instante, o chip é aquecido à uma temperatura média de 150 graus o que provoca a ativação do adesivo “termossensível” gerando a fusão entre “módulo” e cartão plástico;

Cartão segue para etapa de “PLUGIN” (processo de corte que define o formato do “chip” para que o mesmo possa ser “encaixado” no aparelho celular) ocorrem também alguns cortes especiais de acordo com a necessidade e exigência das operadoras.

O cartão segue então para etapa de personalização (nesta etapa o “chip” passa a ser gravado com todas as informações “perfil elétrico” + INPUT file da operadora e passa ainda pela etapa de testes de funcionalidade, também é feita a personalização “gráfica” do cartão processo este que marca com laser o verso do cartão com informações de “PIN” ; “PUK” e “ICCID” código de barra).

O cartão segue então para o processo de aplicação de uma etiqueta especial (scratch label) para cobrir os códigos de segurança do cartão (PIN e PUK).

Ao final da aplicação do “label” o cartão segue para etapa de embalagem que consiste de um processo de “matching” onde o cartão é inserido em uma embalagem (blister; envelope papel; embalagem plástica BOPP) e durante esta atividade temos um SW para garantir que o cartão seja colocado na embalagem correspondente através da conferência da identidade do cartão x identidade da embalagem (“processo de matching”) ao final do matching os cartões são inseridos em caixas “berço”; “Box” e de transporte que por sua vez são paletizadas e ou ensacadas e entregues aos CDL's de acordo com a região de cada um deles (região é definida no início do processo ao recebermos o arquivo “INPUT file” do cliente).

Somente após todo esse procedimento, é que os controladores são programados de acordo com as solicitações dos clientes e estarão prontos para o uso.”

Embora, aparentemente, as etapas de “PLUGIN” (Corte segundo especificações do encomendante), de aplicação de etiquetas especiais (para cobrir os códigos de segurança do cartão), embalagem, conferência e transportes especializados conforme o caso), efetivamente em nada alteram as características essenciais do artigo final, tenho que a etapa de

milling and embedding, na qual há a acoplagem à uma temperatura determinada (150° C), gerando a ativação do adesivo “termosensível” e gerando a fusão entre o “módulo” e cartão plástico [01]; e, também, a etapa de personalização, na qual o “chip” passa a ser gravado com todas as informações da operadora e submetese a etapa de testes de funcionalidade, com a personalização “gráfica” do cartão etc. [02]; são efetivamente “transformadoras” dos Microcontroladores, alterando significativamente o estado do artigo antes e depois de a elas submeterem-se.

Assim, antes de tais etapas, os Microcontroladores, segundo minha convicção, não reúnem isoladamente as características essenciais do artigo completo ou acabado. Sem tais etapas, não se poderia extrair daqueles artigos as mesmas funcionalidades do artigo acabado ou completo, sendo elas determinantes para inserirem as características essenciais que o artigo adquirirá ao final, para que seja, aí sim, considerado completo ou acabado.

Por tal razão, entendo que a premissa adotada pela decisão recorrida, igualmente é válida, mas para parte das etapas do processo produtivo pelo qual são submetidos os Microcontroladores, mas não pode ser aplicada para todas as etapas, pois que antes destas duas etapas, tenho que as características essenciais ainda não estão reunidas no artigo inacabado ou incompleto, que seriam os Microcontroladores. Tais etapas que efetivamente agregarão tais atributos, tornando, aí sim, completos e acabados, e, com isso, serão convertidos em “Smart Cards”.

Cabe aqui, finalmente, mais um reporte à Nota 8, ao Capítulo 85 da NESH, no sentido de que a Posição 8523, no caso em concreto não poderá prevalecer sobre a Posição 8542, pois que sem tais etapas de industrialização, as funções para as quais o Smart Cards foram concebidos, não estão ainda reunidas nos Microcontroladores da Posição NCM 8542. E a prevalência apenas ocorrerá se os artigos puderem ter, ambos, as mesmas funções, o que não ocorre sem que os Microcontroladores submetamse aos processos acima descritos.

Nesta linha de entendimento, cumpre citar as Soluções de Consulta nº 127, de 09 de setembro de 2010, a qual, muito embora não tenha sido emitida para o contribuinte em si (pois que se assim fosse a questão teria outro enfoque), vem em reforço ao entendimento aqui declinado:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 127 DE 09 DE SETEMBRO DE 2010 ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: Código TEC: 8542.31.90 Mercadoria: Circuito integrado eletrônico monolítico, contendo circuito processador, memórias e outros circuitos, montado (isto é, encapsulado no seu invólucro de plástico e provido de suas conexões elétricas com aparência de um circuito impresso), do tipo utilizado em cartão inteligente, apresentado numa tira com duas fileiras contendo milhares de

circuitos e acondicionada em carretel, comercialmente denominado de Chip para Cartão Inteligente'.”

Consequentemente, tenho que a classificação adequada para os Microcontroladores em análise é aquela mais específica e que se coaduna com o produto em questão, qual seja, na Posição NCM 8542.31.90.

Cumprido observar que o produto objeto da decisão colacionada não foi considerado *smartcard* porque ainda havia necessidade de "de aplicação de etiquetas especiais (para cobrir os códigos de segurança do cartão), embalagem, conferência e transportes especializados conforme o caso), efetivamente em nada alteram as características essenciais do artigo final, tenho que a etapa de **milling and embedding**, na qual há a acoplagem à uma temperatura determinada (150° C), gerando a ativação do adesivo 'termosensível' e gerando a fusão entre o 'módulo' e cartão plástico [01]; e, **também, a etapa de personalização, na qual o 'chip' passa a ser gravado com todas as informações da operadora e submete-se a etapa de testes de funcionalidade, com a personalização “gráfica” do cartão etc. [02]; são efetivamente “transformadoras” dos Microcontroladores, alterando significativamente o estado do artigo antes e depois de a elas submeterem-se**" (grifei).

Segundo o laudo pericial (fl. 940) , "A última etapa do processo é a aplicação da resina para proteção mecânica do chip microcontrolador e dos pontos de solda. Após a aplicação da resina a fita é alimentada em um forno para cura do material, finalizando esta fase do processo construtivo, que resulta na obtenção dos módulos Smart Cards." Afirma-se no laudo que "Estes (os módulos smartcards) possuem as características essenciais para permitirem ser enquadrados tecnicamente como cartões inteligentes. Contudo, para sua utilização final em qualquer que seja a aplicação a que se destina, o módulo *smartcard* deve ser acomodado em um suporte plástico adequado, para a correta interação com dispositivos como leitores de cartões, aparelhos telefônicos etc."

Nessa acomodação, os "módulos smartcards" são insertos no cartão plástico durante o processo de “**embedding**” e, também conforme o Laudo "**Este processo é realizado em três etapas, iniciando com a fresagem da cavidade na superfície dos cartões, seguido da aplicação de cola para fixação do chip e inserção**" (fls. 941/942) (grifei).

Considerando os documentos do presente processo, conclui-se que, apesar do produto importado pela Recorrente já estar em um estágio avançado de produção de um *smartcard*, esse produto ainda depende da agregação de serviço e material para realizar as funções de um *smartcard* e, ainda depende da conclusão do processo denominado **embedding** e também do processo denominado **personalização**, essenciais à caracterização do *smartcard*. Portanto, não se mostra adequada a classificação na Posição NCM 8523.52.00 (Cartões Inteligentes “Smart Cards”), quando os microcontroladores prescindirem de etapas de fabricação para serem acabados, já que são com isso excluídos da definição de cartões inteligentes pela Nota 4, do Capítulo 85, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias NESH. Assiste, assim razão à Recorrida.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Liziane Angelotti Meira - Relatora

Processo nº 13895.720458/2014-15
Acórdão n.º **3301-003.972**

S3-C3T1
Fl. 1.483
