



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

Processo n° 15165.000471/2011-73
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-002.930 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria II - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente VISUM SISTEMAS ELETRÔNICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 15/12/2008 a 26/10/2009

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). PLACAS DE MICROPROCESSAMENTO COM DISSIPADOR DE CALOR. CÓDIGO NCM.

As placas de microprocessamento com dispositivo de dissipação de calor e de proteção do processador (placa de metal IHS - *Integrated Heat Spreader*), especialmente concebida para utilização em uma máquina automática de processamento de dados, classificam-se no código NCM 8473.30.43.

ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONTRIBUINTE E DA FISCALIZAÇÃO. TERCEIRO CÓDIGO NCM CONTENDO AS MESMAS ALÍQUOTAS DO CÓDIGO INFORMADO PELO CONTRIBUINTE. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO DOS TRIBUTOS E CONSECTÁRIOS LEGAIS. CABIMENTO.

Se autuação foi fundamentada em código NCM não pertencente ao produto importado, cujo código NCM contém as mesmas alíquotas do código NCM errado declarado pelo contribuinte, inexistente diferença de tributos e respectivos consectários legais (juros moratórios e multa de ofício), por ausência da diferença de alíquotas que fundamentava o lançamento.

ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA DA AUTUAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA COBRANÇA DOS TRIBUTOS E CONSECTÁRIOS LEGAIS LANÇADOS. POSSIBILIDADE.

Se código NCM correto do produto importado não corresponde ao código NCM declarado pelo importador nem ao utilizado na autuação pela fiscalização, por erro na fundamentação da autuação, não procede a cobrança dos tributos e consectários legais lançados.

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. DESCABIMENTO. AUSÊNCIA DE LAUDO TÉCNICO PARA A

PERFEITA IDENTIFICAÇÃO DA MERCADORIA NA AUTUAÇÃO. INTERPRETAÇÃO BENIGNA AUTORIZADA PELO ARTIGO 112 DO CTN.

Restando demonstrado nos autos que a fiscalização não se utilizou de assistência técnica para identificar a mercadoria importada na autuação, requisito indispensável no caso da espécie dos autos pela especificidade técnica, aplica-se a interpretação benigna autorizada pelo artigo 112 do CTN.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator, que mantinha a multa de 1% do valor da mercadoria, por classificação fiscal incorreta. Designada para redigir o voto vencedor, a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar. Fez sustentação oral a Dra. Analice Mattos - OAB 32.330/PR.

[assinado digitalmente]

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]

José Fernandes do Nascimento - Relator.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Redatora designada

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Hélcio Lafetá Reis, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo. Ausente justificadamente o Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração (fls. 5/102), em que formalizada a cobrança de crédito tributário no valor total de R\$ 8.317.673,23, compreendendo o somatório do Imposto sobre a Importação (II), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep - Importação e da Cofins - Importação, acrescidos de multa de ofício, juros de mora, e multa regulamentar por erro de classificação fiscal.

De acordo com Termo de Verificação Fiscal de fls. 103/113, o motivo da presente autuação foi a constatação de que a autuada havia cometido erro na classificação fiscal das mercadorias importadas, ao enquadrá-las no código NCM 8542.31.90 (Outros processadores e controladores), com alíquotas do II de 0% e do IPI de 2,0%, em vez de no código NCM 8473.30.49 (Outros circuitos impressos com componentes elétricos ou eletrônicos montados), com alíquotas do II de 12,0% e do IPI de 15,0%, por se tratar de placas de microprocessamento ou processador sem dissipador de calor.

Segundo a fiscalização, o código NCM utilizado pela autuada aplica-se apenas ao microprocessador isolado (placa de silício minúscula), ainda não montada numa placa de microprocessamento, ao passo que o produto efetivamente importado eram placas de microprocessamento montadas, com diversos componentes (substrato, capacitores, processador, dissipador de calor - IHS e interface térmica - TIM), que, portanto, incluía o microprocessador.

Em sede de impugnação, a autuada alegou que: a) a classificação no código NCM 8542.31.90 estava correta; b) a classificação no código NCM 8473.30.43 fora feita sem qualquer estudo técnico, colidindo com o Laudo Técnico LSI-TEC da Escola Politécnica da USP, que classifica os processadores como circuito integrado; c) a própria fabricante definiu o produto como processador, sendo o Core 2 Duo também um circuito integrado, pois o microprocessador sozinho não funcionava, não podendo ser removido do todo; d) o laudo de análise de vistoria aduaneira oficial de 2009, também entendera que estava correta a classificação dos produtos no código NCM 8542.31.90; e) a Administração aduaneira da Argentina também entendera que estava correta o enquadramento nos códigos NCM 8471.41.10 e 8471.41.90 para Tablet PC; f) a DRJ em Florianópolis já se manifestara contrariamente à revisão aduaneira sem laudo técnico; g) eram inaplicáveis novas interpretações em importações anteriores, sendo violados os princípios da irretroatividade tributária, da segurança jurídica e da boa-fé objetiva; e h) não poderia haver revisão aduaneira se a mercadoria fora desembaraçada no canal vermelho.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 309/324), em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgado improcedente, com base nos fundamentos resumidos no enunciado da ementa que segue transcrito:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 15/12/2008 a 26/10/2009

Placas de microprocessamento com dissipador de calor.

Placas de microprocessamento ou processador com dissipador de calor classificam-se no código NCM/TEC 8473.30.49, de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) nºs 1 e 6 e Regra Geral Complementar (RGC) nº 1.

Científica da referida decisão em 12/5/2014 (fl. 340), a autuada protocolou, em 10/6/2014, o recurso de voluntário de fls. 345/377, em que reproduz as razões de defesa apresentadas na fase impugnatória, reforçada com os fundamentos exarados no acórdão nº 3403-002.595, proferido na Sessão de 26 de novembro de 2013 pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste Conselho, que se encontra colacionada aos autos (fls. 396/409).

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colegiado, portanto, dele toma-se conhecimento.

No recurso em apreço foram suscitadas razões de defesa sobre questões preliminares e de mérito. Em sede de preliminar, a recorrente alegou a impossibilidade de realização de procedimento de revisão aduaneira, sob o argumento de que (i) houve prática reiterada da fiscalização aduaneira quanto à classificação do produto na NCM 8542.31.90 e (ii) a nova interpretação adotada pela fiscalização não podia retroagir para reclassificar produto já desembaraçado, sob pena de violação aos princípios da irretroatividade tributária, da segurança jurídica e boa-fé objetiva. No mérito, a recorrente alegou que a classificação fiscal por ela adotada estava correta.

Das questões preliminares.

Em preliminar, a recorrente alegou que, no caso em tela, a fiscalização aduaneira não podia realizar o procedimento de revisão aduaneira, que deu origem as questionadas autuações, com base nos argumentos a seguir analisados.

A recorrente argumentou que, após realizado o desembaraço aduaneiro das mercadorias, especialmente pelo canal vermelho, tal procedimento configurava prática reiterada da fiscalização aduaneira, conferindo-lhe o status de norma complementar do direito tributário, nos termos do art. 100, III, do CTN.

Sem fundamento a alegação da recorrente. O desembaraço aduaneiro, nos termos art. 571 do Regulamento Aduaneiro de 2009 - RA/2009 (Decreto 6.759/2009), é o ato da autoridade aduaneira pelo qual é registrada a conclusão da fase de conferência aduaneira do despacho aduaneiro de importação. Assim, trata-se de mero ato administrativo, que põe termo a um específico procedimento de conferência aduaneira, cujo efeito se restringe ao respectivo despacho aduaneiro. Portanto, não tem a natureza de norma complementar, por não atender os atributos da generalidade próprio dos atos normativos.

Também não impede a realização do procedimento de revisão aduaneira, o fato de o desembaraço aduaneiro ocorrer no âmbito de despacho aduaneiro selecionado para canal vermelho, pois, em conformidade com o que determina o art. 638, § 2º, do RA/2009, a única exigência é que a revisão aduaneira seja concluída no prazo de cinco anos, contados da data do registro da declaração de importação correspondente.

Assim, se há autorização legal para o reexame do despacho aduaneiro de importação dentro do prazo quinquenal de decadência, o que, obviamente, inclui o reexame da classificação fiscal dos produtos importados, e como, no caso em tela, o referido prazo foi obedecido, certamente, inexistia qualquer óbice à cobrança da diferença de crédito tributário apurada, no final do questionado procedimento de revisão aduaneira, por meio das vergastadas atuações.

Além disso, por ter o crédito tributário natureza de direito indisponível, cabe a lei explicitar os efeitos que deve ter o ato administrativo que tem força de extingui-lo. E o desembaraço aduaneiro, inequivocamente, não tem esse efeito, pois não figura no rol taxativo dos atos extintivos do crédito tributário, elencados no art. 156 do CTN.

Não se pode olvidar ainda, que, em face da necessidade de celeridade com que devem ser efetuados os atos de liberação da imensa quantidade de mercadorias importadas, que estocadas diariamente nos recintos alfandegados brasileiros, evidentemente, impossibilita que a fiscalização aduaneira, na fase de conferência aduaneira do despacho, realize um exame

minucioso de todos os aspectos aduaneiros e tributários atinentes aos inúmeros despachos aduaneiros de importação que se processam diariamente nas inúmeras unidades aduaneiras da RFB. Dada essa característica, para evitar prejuízo financeiro aos importadores, com o atraso na liberação das mercadorias, e prejuízo à Fazenda Nacional, com o não pagamento de tributos devidos, andou bem a lei em autorizar a realização do procedimento de revisão aduaneira do despacho aduaneiro, enquanto não ocorrida a decadência do direito de constituir o crédito tributário.

Dessa forma, por se tratar de um procedimento autorizado em lei, também fica demonstrada a improcedência da alegação da recorrente de que houve afronta aos princípios da irretroatividade tributária, da segurança jurídica e boa-fé objetiva. A uma, porque o princípio da irretroatividade aplica-se à lei tributária que rege a instituição e aumento de tributo e esta, indubitavelmente, estava vigente na data da ocorrência do fato gerador dos tributos lançados. A duas, porque não há que se falar em afronta à segurança jurídica, se o procedimento de atuação foi realizado com estrita observância ao que determina a legislação aduaneira, que disciplina o procedimento de revisão aduaneira. A três, porque inexistiu agressão ao princípio da boa-fé objetiva se a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, agiu no estrito cumprimento do que determina o art. 142 do CTN e o art. 638 do RA/2009.

Com base nessas considerações, rejeita-se a preliminar acerca da impossibilidade de realização da revisão aduaneira.

Das questões de mérito.

No mérito, a controvérsia gira em torno da classificação fiscal das mercadorias que a importadora declarou como sendo microprocessadores e classificou no código NCM 8542.31.90, com alíquotas para o II de 0% e do IPI de 2%, enquanto que a fiscalização entendeu que se tratava de placas de microprocessamento, montadas com diversos componentes, dentre os quais um microprocessador, sem dispositivo de dissipação de calor, classificado no código NCM 8473.30.49.

No caso, o ponto central da divergência reside na identificação do produto importado, ou seja, se o produto é um circuito integrado eletrônico, segundo a autuada, ou uma placa de microprocessamento, de acordo com o entendimento da fiscalização.

Assim, uma vez identificado o tipo de produto, inexistiu controvérsia quanto ao enquadramento dele na NCM. Em outras palavras, não há dissenso quanto ao enquadramento do circuito integrado eletrônico na posição 85.42 da NCM e da placa de microprocessamento na posição 84.73 da NCM.

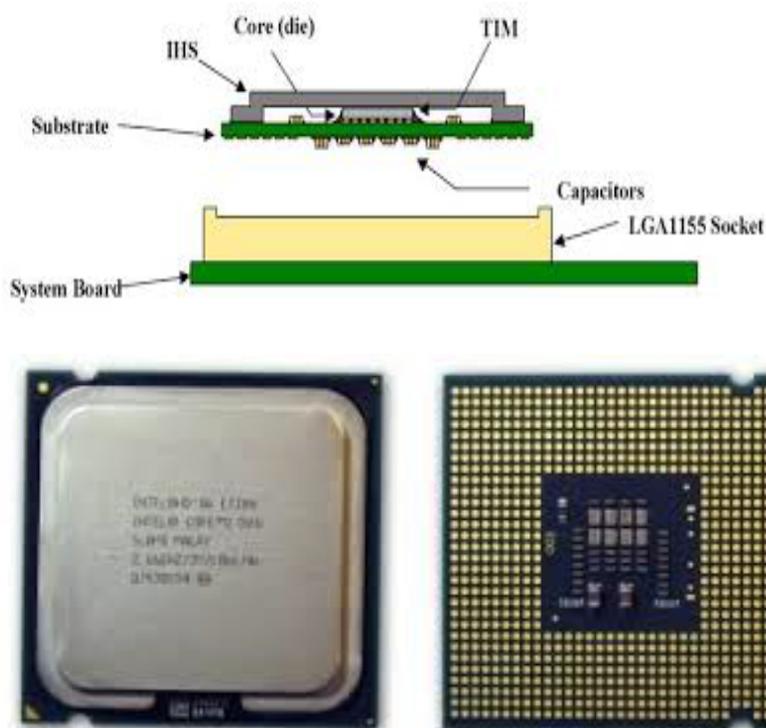
Nesse sentido, o enunciado da posição 84.73 das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), afasta qualquer dúvida respeito, ao determinar que: “Excluem-se também desta posição: [...] e) Os circuitos integrados (posição 85.42).

De acordo com o texto da referida nota, ao excluir o circuito integrado da posição 84.73, que compreende “Partes e acessórios (exceto estojos, capas e semelhantes) reconhecíveis como exclusivos ou principalmente destinados às máquinas ou aparelhos das posições 84.69 a 84.72”, e enquadrá-lo na posição 85.42, que compreende “Circuitos integrados eletrônicos”, ficou claramente definido que a classificação fiscal dos “circuitos

integrados eletrônicos” é determinada pela sua natureza intrínseca e não pela sua aplicação ou destinação.

Assim, embora destinado, exclusiva ou principalmente, à montagem de máquinas automáticas para processamento de dados, pertencentes à posição 84.71 da NCM, se a parte ou acessório tiver natureza de “circuito integrado eletrônico” ele se classifica na posição 85.42 da NCM e não na posição 84.73 da NCM. Portanto, a classificação fiscal dos circuitos integrados é determinada pela sua natureza intrínseca e não em função da sua aplicação ou destinação.

Dessa forma, para o deslinde da controvérsia, a questão relevante passa a ser a precisa identificação do componente eletrônico importado pela recorrente, que, segundo o Termo de Verificação Fiscal (fl. 106), tem a seguinte estrutura e composição: a) Package substrate; b) Capacitors; c) Processor core (die); d) IHS (Integrate Heat Spreader); e e) TIM (Thermal Interface Material), conforme ilustrado na figura a seguir reproduzida:



A figura acima mostra um esboço dos componentes do pacote do processador e como eles são montados na placa do sistema (*system board*) e no soquete (*socket*). No centro, encontra-se o núcleo do processador (*processor core, die*), o processador propriamente dito. Na base se pode visualizar a presença de capacitores, componentes eletrônicos passivos, com a função de filtrar e estabilizar a corrente. Na parte superior do conjunto, uma cobertura de alta condutividade térmica, o IHS (*Integrated Heat Spreader* ou Difusor de Calor Integrado), cuja função é difundir o calor interno gerado pelo funcionamento do chip. Ainda entre o processador e IHS existe uma interface de material térmico, o TIM (*Thermal Interface Material* ou Material de Interface Térmica).

Também com base na referida figura, a fiscalização apresentou a seguinte descrição do produto importado, *in verbis*:

No “substrate” estão montados o processador, os capacitores e o IHS. Temos, então, um circuito impresso com elementos eletrônicos (ativo e passivos), além do IHS. Os capacitores são

considerados componentes eletrônicos passivos, que são simplesmente condutores de sinais elétricos; o processador, por sua vez, componente eletrônico ativo, suscetível de produzir, retificar, detectar, modular ou amplificar sinais elétricos. Observa-se também que os componentes eletrônicos passivos (capacitores) estão dispostos de forma não discreta no substrato.

Cabe ainda ressaltar que, em relação a estrutura e composição do produto importado inexistente controvérsia, uma vez que a recorrente baseia-se nos mesmos elementos para apresentar a sua discordância em torno da conclusão apresentada pela fiscalização.

Feito esses breves relevantes esclarecimentos, passa-se a analisar o ponto fulcral da controvérsia. Para esse fim, inicia-se com a transcrição do texto da Nota 8 b) do Capítulo 85, que apresenta as características intrínsecas do circuito integrado, tais como os elementos de composição e os tipos de fabricação, com os seguintes dizeres, *in verbis*:

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

a) “Diodos, transistores e dispositivos semicondutores semelhantes”, os dispositivos cujo funcionamento se baseie 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 (dopado), arsenieto de gálio, silício-germânio, fosfeto (fosforeto) de índio), formando um todo indissociável;*

*2º **Os circuitos integrados híbridos** que reúnam de maneira praticamente indissociável, por interconexões ou cabos de ligação, sobre um mesmo substrato isolante (vidro, cerâmica, etc.) elementos passivos (resistências, condensadores, indutâncias, etc.) obtidos pela tecnologia dos circuitos de camada fina ou espessa e elementos ativos (diodos, transistores, circuitos integrados monolíticos, etc.), obtidos pela tecnologia dos semicondutores. Estes circuitos podem incluir também componentes discretos;*

3º Os circuitos integrados de múltiplos chips, constituídos por dois ou mais circuitos integrados monolíticos interconectados, combinados de maneira praticamente indissociável, dispostos ou não sobre um ou mais substratos isolantes, mesmo com elementos de conexão, mas sem outros elementos de circuito ativos ou passivos.

*Na 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, em particular, em razão de sua função. (grifos não originais)*

[...]

II. Os circuitos integrados híbridos.

Os circuitos integrados híbridos são microestruturas eletrônicas construídas sobre um substrato isolante no qual um circuito de camada fina ou espessa foi formado. A formação deste circuito permite obter, simultaneamente, alguns elementos passivos (resistências, capacitâncias, indutâncias, por exemplo). Contudo, para constituir um circuito integrado híbrido da presente posição, elementos semicondutores devem ser incorporados, quer sob a forma de microplaquetas (chips), encapsuladas ou não, quer sob a forma de semicondutores previamente encapsulados, por exemplo, dentro de invólucros miniaturas especialmente concebidos para esse fim. Os circuitos integrados híbridos podem também possuir elementos passivos obtidos individualmente e colocados no circuito da camada de base, da mesma maneira que os semicondutores. Trata-se geralmente de componentes, tais como condensadores, resistências ou bobinas, sob a forma de microplaquetas (chips).

Os substratos compostos de várias camadas (geralmente de cerâmica), reunidos por cozedura de maneira a formar um conjunto compacto, devem considerar-se como constituindo um mesmo substrato na acepção da Nota 8 b) 2) do presente Capítulo.

Os componentes que formam um circuito integrado híbrido devem estar reunidos de maneira praticamente indissociável, isto é, a retirada ou a substituição de alguns elementos é possível teoricamente, mas tal só pode ser feito mediante operações minuciosas e delicadas que, em condições normais de produção, não seriam economicamente rentáveis.

[...]

Exceto as combinações (praticamente indissociáveis) referidas nas partes II) e III), acima, relativas aos circuitos integrados híbridos, **excluem-se** também desta posição os conjuntos obtidos por:

a) **Montagem de um ou mais componentes discretos num suporte formado, por exemplo, por um circuito impresso;**

b) Adição de um ou mais dispositivos, tais como os diodos, transformadores, resistências, a uma microestrutura eletrônica; ou por

c) Combinação de componentes discretos ou combinações de microestruturas eletrônicas, exceto os circuitos integrados de múltiplas microplaquetas (chips).

Tais conjuntos são classificados da seguinte maneira:

1º) Os conjuntos que constituem uma máquina ou um aparelho **completo, ou considerado como tal, na posição correspondente à da máquina ou do aparelho em questão.**

2º) Os outros conjuntos, de conformidade com as disposições que regem a classificação das partes de máquinas (Notas 2 b) e 2 c) da Seção XVI, em particular).

Com base nas explicações anteriormente apresentadas e demais informações coligidas aos autos, depreende-se que os produtos importados pela recorrente trata-se de um conjunto obtido pela montagem, na placa do sistema (*system board*) e no soquete (*socket*), do processador, propriamente dito, dos capacitores e do dissipador integrado de calor (IHS). Ademais, verifica-se os capacitores, componentes eletrônicos passivos, estão dispostos de forma não discreta no substrato, mas montados na parte inferior da placa do sistema.

Dessa forma, os produtos importados pela recorrente não pertencem a posição 85.42 da NCM, pois, não atende as características dos circuitos integrados da referida posição, pois, o sistema contém alguns componentes eletrônicos passivos (capacitores) que não foram criados na massa ou à superfície do circuito integrado, mas montados na parte inferior da placa do circuito impresso, portanto, não formam um todo indissociável.

Em outras palavras, para que o produto importado pela recorrente fosse considerado um circuito integrado híbrido era necessário que os componentes que o formam estivessem reunidos de maneira praticamente indissociável, de modo que a retirada ou a substituição de alguns elementos fosse possível teoricamente, mas tal só poderia ser feito mediante operações minuciosas e delicadas que, em condições normais de produção, não seriam economicamente viáveis. Não é o que ocorre com o tipo e característica dos microprocessadores importados pela recorrente, pois, conforme demonstrado, os seus componentes passivos e ativos estão dispostos na placa do sistema e no soquete, de forma que podem ser removidos normalmente. Ademais, os componentes passivos (os capacitores), não foram criados em circuito de camada fina ou espessa, condição necessária para caracterizar o componente eletrônico como circuito integrado híbrido.

Assim, chega-se a conclusão que o produto importado pela recorrente não se trata de um circuito integrado híbrido da posição 85.42 da NCM. Com base nessa conclusão, resta analisar se o produto importado pela recorrente trata-se de placa de microprocessamento da posição do 84.73 da NCM, conforme enquadramento atribuído pela fiscalização.

Para essa finalidade, recorre-se ao disposto na nota 2 b da Seção XVI da NCM, que trata das partes de máquinas dos capítulos da referida Seção, que tem a seguinte redação, *in verbis*:

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

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

*b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), **as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o***

*caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, **84.73**, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artefatos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;*

[...]

Como as placas de microprocessamento, sabidamente, são partes da máquina da posição 84.71 da NCM, não resta qualquer dúvida que, no âmbito da posição 84.73, tais placas se enquadram na subposição **8473.30**, que compreende as “**Partes e acessórios das máquinas da posição 84.71**”.

E em nível da subposição 8473.30, não há qualquer dificuldade em enquadrar as citadas placas no item **8473.30.4**, que compreende os “**Circuitos impressos com componentes elétricos ou eletrônicos, montados**”. Este item desdobra-se em quatro subitens, que, na época dos fatos, tinha a seguinte redação², *ipsis litteris*:

8473.30.41 - Placas-mãe ("mother boards")

8473.30.42 - Placas (módulos) de memória com uma superfície inferior ou igual a 50cm²

8473.30.43 - Placas de microprocessamento com dispositivo de dissipação de calor, inclusive em cartuchos

8473.30.49 - Outros (grifos não originais)

Diante da descrição anteriormente apresentada, fica evidenciado que os produtos importados pela recorrente se enquadram no subitem **8473.30.43**, relativo as “**Placas de microprocessamento com dispositivo de dissipação de calor, inclusive em cartuchos**”.

Porém, este não foi o código da NCM atribuído ao produto nas presentes autuações. Para a fiscalização, os produtos importados pela recorrente classificaram-se no código NCM 8473.30.49, que compreende os “Outros” “Circuitos impressos com componentes elétricos ou eletrônicos, montados”. Os argumentos apresentados para adoção dessa classificação foram os seguintes (fls. 108/109), *in verbis*:

[...]

Conclui-se que os processadores são circuitos impressos com componentes elétricos ou eletrônicos montados, que pelo seu componente principal (processador) pode ser considerado uma placa de microprocessamento. Resta então para definir a classificação, apurar se a placa possui ou não dispositivo de dissipação de calor.

Os dissipadores de calor são mecanismos metálicos, geralmente de alumínio ou cobre, destinados a “esfriar” os processadores, mantendo-os funcionando dentro dos limites de operação. Podemos dizer que os dissipadores de calor têm a função de garantir a integridade do circuito que pode se danificar com o calor gerado por seu funcionamento. Os dissipadores são divididos em duas categorias: passivo e ativo (ventilação

forçada). Os passivos são desprovidos de ventoinhas (*cooler*) e os ativos possuem ventoinhas. Os dissipadores passivos não têm capacidade de resfriar superfícies que gerem grande quantidade de calor, por isso são utilizados em equipamentos que gerem pouco calor. **Este não é o caso dos processadores, que por gerarem grandes quantidades de calor requerem dissipadores ativos.**

[...]

As mercadorias compostas de placa de microprocessamento e um sistema de dissipação de calor, enquadram-se no conceito de “sortidos acondicionados para venda a retalho”, devendo a classificação da mercadoria ser definida pelo artigo que lhe confira a característica essencial, que neste caso é a placa de microprocessamento do código 8473.30.43, “Placas de microprocessamento com dispositivo de dissipação de calor, inclusive em cartuchos”. Caso não haja o dissipador a mercadoria enquadra-se no item 8473.30.49: “Outros”.

[...]

CLASSIFICAÇÕES FISCAIS ADOTADAS

Em relação à classificação fiscal, o sujeito passivo considerou a classificação de processadores na NCM: 8542.31.90. **Considerando que foram importadas Placas de microprocessamento sem a menção ao cooler ou especificamente sem cooler a classificação fiscal correta será 8473.30.49:**

[...] (grifos não originais)

Com a devida vênia, a conclusão apresentada pela fiscalização contém duas contradições insuperável. A primeira, ao afirmar que, por gerarem grande quantidade de calor, os processadores requerem dissipadores de calor ativos, ou seja, dissipadores de calor com ventoinhas (*cooler*). A segunda, ao afirmar que, por não ter feito menção à existência a dispositivo de ventilação ativo, ou a existência de *cooler*, a conclusão seria de que os processadores não continham dispositivo dissipador de calor.

A primeira contradição é evidente por duas razões. Uma, porque toda explicação apresentada pela fiscalização, para excluir os produtos da posição 85.42, foi baseada no argumento de que os microprocessadores eram dotados de dispositivo dissipador de calor (IHS) e de capacitores montados sobre a placa do sistema e o soquete. Duas, porque se não houvesse microprocessador dotado de dispositivo dissipador de calor não tinha o menor sentido a descrição do subitem 3 do código completo NCM 8473.30.43, que contém a seguintes descrição: “Placas de microprocessamento com dispositivo de dissipação de calor, inclusive em cartuchos.”

A segunda contradição também é óbvia, pois, se não houve menção ao sistema de resfriamento ativo, isto é, a existência de *cooler*, a conclusão é que os microprocessadores eram dotados de dispositivo de dissipação de calor.

Além disso, o microprocessador ou placa de microprocessamento com dispositivo de calor é compatível com o sistema de resfriamento ativo, com a utilização de *cooler*, conforme, o entendimento esposado nos enunciados de ementas extraídos das Soluções

de Consulta proferidas pela Divisão Administração Aduaneira (Diana) da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 6ª Região Fiscal (SRRF06), a seguir transcritas:

Solução de Consulta SRRF06/Diana nº 33 de 12 de Abril de 2011

EMENTA: Código TEC Mercadoria 8473.30.43 - Placa de microprocessador com dispositivo de dissipação de calor, especialmente concebida para utilização em uma máquina automática de processamento de dados, comercialmente denominada Processador Intel Pentium Dual-Core - E5400, apresentada isoladamente em bandeja (tray) ou acondicionada para venda a retalho em caixa de papelão com o sistema de solução térmica (dispositivo auxiliar de dissipação de calor com cooler).

Solução de Consulta SRRF06/Diana nº 43 de 15 de Abril de 2011

EMENTA: Código TEC Mercadoria 8473.30.43 - Placa de microprocessador Intel®, dotada de dispositivo para dissipação de calor e proteção do processador (placa de metal IHS - Integrated Heat Spreader), especialmente concebida para utilização em uma máquina automática de processamento de dados, comercialmente denominada "Processador Intel Celeron 430", apresentada isoladamente em bandeja (tray) ou acondicionada em caixa de papelão com o sistema de solução térmica (dispositivo auxiliar de dissipação de calor com cooler).

Por ser pertinente, cabe ainda mencionar que, em essência, o código NCM definido na decisão de primeiro grau foi o código 8473.30.43, conforme se infere dos textos extraídos, respectivamente, do voto condutor e da ementa do referido julgado, que seguem transcritos:

*Segundo a RGC -1, transcrita acima, dentre os desdobramentos da suposição 8473.30, a mercadoria deve ser classificada no item **8473.30.4 – Circuitos impressos com componentes elétricos e eletrônicos, montados, e, dentro deste, no subitem 8473.30.43 Placas de micro processamento, mesmo com dispositivo de dissipação de calor** por descrever literalmente em seu texto o produto sob consulta, placa de microprocessador **contendo dispositivo de dissipação de calor.***

[...]

*Placas de microprocessamento **com dissipador de calor.***

*Placas de microprocessamento ou processador **com dissipador de calor** classificam-se no código NCM/TEC 8473.30.49, de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) nºs 1 e 6 e Regra Geral Complementar (RGC) nº 1. (os grifos em negritos e sublinhados não originais)*

Em suma, embora tenha afirmado que as placas de microprocessamento contivessem dispositivo dissipador de calor, equivocadamente, no enunciado da ementa, foi mencionado o código NCM 8473.30.49, em vez do código NCM 8473.30.43.

Enfim, cabe ainda noticiar que, a partir de 1º de janeiro de 2011, data da vigência da Resolução Camex 84/2010, o código NCM 8473.30.43, passou a compreender as placas de microprocessamento, com ou sem dispositivo de dissipação de calor, acabando com a diferenciação existente na descrição anterior do citado código NCM.

Com base nessas considerações, fica demonstrado que os produtos importados pela recorrente, objeto das presentes autuações, classificam-se no código NCM 8473.30.43, por se tratar de placas de microprocessamento com dispositivo de dissipação de calor, que, na época dos fatos geradores, tinham alíquota do II de 0% e do IPI de 2%³, que era as mesmas alíquotas dos outros circuitos integrados eletrônicos classificados no código NCM 8542.31.90, que foi a classificação fiscal adotada pela recorrente nas respectivas DI.

Dessa forma, inexistente diferença de alíquota do II e do IPI a ser cobrada da recorrente, bem como as diferenças de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins lançadas, decorrentes do lançamento das referidas diferenças de alíquotas, e das multas de ofício lançadas.

No caso, cabe ressaltar ainda que, se houvesse diferença positiva de alíquotas dos citados impostos, o crédito tributário lançado e os respectivos acréscimos legais (juros moratórios e multa de ofício), inequivocamente, também deveriam ser cancelados, por fundamentação equivocada do lançamento, caracterizado pelo enquadramento do produto em código NCM errado.

Entretanto, esse equívoco por parte da fiscalização, não justifica o cancelamento da multa por classificação fiscal incorreta, estabelecida no art. 84, I, da Medida Provisória 2.158-35/2001, a seguir transcrita:

Art. 84 Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;
ou

[...]

A referida multa deve ser mantida, porque ficou comprovado nos autos que a recorrente classificou incorretamente os produtos importados (placas de microprocessamento com dispositivo de dissipação de calor), ao atribuí-los o código NCM 8542.31.90, ao invés do código NCM 8473.30.43.

Por todo o exposto, vota-se pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para manter a cobrança da multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, por erro de classificação fiscal dos produtos na NCM.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

VOTO VENCEDOR

Da Identificação da Mercadoria Importada

Inicialmente cabe esclarecer que a divergência a seguir explicitada cinge-se unicamente à manutenção do crédito referente à multa por classificação fiscal incorreta, prevista no art. 84, I, da Medida Provisória 2.158-35/2001.

O Brasil, como Parte Contratante da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de mercadorias aplica no processo classificatório de uma mercadoria as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e, subsidiariamente, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NESH).

Com efeito, o Brasil como Estado-Parte do Mercosul, adota desde janeiro de 1995 a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) que tem por base o Sistema Harmonizado (SH).

Ocorre que a classificação fiscal de uma mercadoria pressupõe a perfeita identificação e esta encontra amparo no universo da Merceologia que segundo a doutrina mais festejada sobre o assunto **trata-se do estudo técnico** e econômico de todas as problemáticas afetas ao projeto, produção, comercialização, uso e pós-uso **das mercadorias**, sejam elas tangíveis ou não.

Assim, a perfeita identificação é pressuposto indubitável e antecedente lógico para a classificação fiscal de qualquer mercadoria.

No caso em apreço, a questão nuclear da lide prende-se exatamente à identificação do produto importado, ou seja, se o produto é um circuito integrado eletrônico, conforme identificado pela autuada, ou uma placa de microprocessamento, de acordo com o entendimento da fiscalização, conforme se depreende das peças que compõem o caderno processual.

Ou seja, a questão relevante passa a ser a precisa identificação do componente eletrônico importado pela recorrente, que, segundo o Termo de Verificação Fiscal (fl. 106), tem a seguinte estrutura e composição: a) Package substrate; b) Capacitors; c) Processor core (die); d) IHS (Integrate Heat Spreader); e e) TIM (Thermal Interface Material), conforme demonstrado na figura 5, fls.106.

Com base na referida figura, assim se pronunciou a fiscalização, conforme exemplificativamente se transcreve a seguir, fl.106:

No “substrate” estão montados o processador, os capacitores e o IHS. Temos, então, um circuito impresso com elementos eletrônicos (ativo e passivos), além do IHS. Os capacitores são considerados componentes eletrônicos passivos, que são simplesmente condutores de sinais elétricos; o processador, por sua vez, componente eletrônico ativo, suscetível de produzir,

*retificar, detectar, modular ou amplificar sinais elétricos. Observa-se também que os componentes eletrônicos passivos (capacitores) estão dispostos de forma **não** discreta no substrato.(grifo do original).*

(...)

*Para que o produto seja considerado um circuito integrado híbrido é necessário que os componentes que o formam estejam reunidos de maneira praticamente indissociável, isto é, a retirada ou a substituição de alguns elementos é possível teoricamente, mas tal só pode ser feito mediante operações minuciosas e delicadas que, em condições normais de produção, não seriam economicamente viáveis. **Não é o que ocorre com ele, pois os componentes passivos e ativos estão dispostos de forma que podem ser removidos, os componentes passivos não foram criados em um circuito de camada fina ou espessa.(grifei).***

Em que pese a análise minudente do i. Relator sobre os códigos de classificação fiscal adotados pela fiscalização e contribuinte para o produto importado, objeto da presente lide que culminou com a exoneração do crédito tributário lançado em face do equívoco da fiscalização quanto ao código indicado na autuação, verifica-se da figura 5, fl. 106 do Auto de Infração e da análise que se segue sobre as principais características do referido produto importado, cujos excertos foram acima transcritos, que **a fiscalização não se utilizou de assistência técnica para identificar a mercadoria importada**, requisito indispensável no caso da espécie dos autos pela especificidade técnica que lhe é peculiar, conforme se pode constatar pela figura 5 acima mencionada.

Com efeito, constata-se ainda do Termo de Verificação Fiscal, de fls. 103/111 que a fiscalização discorre quanto às especificações técnicas do produto, visando identificá-lo, sem no entanto indicar a fonte de tais afirmações técnicas sobre o produto. Note-se que a identificação do produto que ora se examina, para fins de subsidiar a análise classificatória situa-se no campo probatório, sendo portanto imprescindível a análise técnica abalizada que possibilite a perfeita identificação do produto efetivamente importado através das DIs identificadas no auto de infração.

Ou seja, no caso *sub examine* não se valeu a fiscalização dos procedimentos regulares previstos na legislação de regência para a esmerada identificação da mercadoria e consequente classificação fiscal, residindo portanto dúvida razoável quanto à perfeita identificação do produto importado, principalmente quanto à característica intrínseca ao produto, que efetivamente o distingue (*se os componentes que o formam estão reunidos de maneira praticamente indissociável e se os componentes eletrônicos passivos (capacitores) estão dispostos de forma **não** discreta no substrato*), uma vez que não se verifica no auto de infração a fonte de tais afirmações técnicas sobre o produto como já mencionado.

Estando assim o auto de infração desprovido de assistência técnica para fins de identificação do produto, fica prejudicada a possibilidade de análise comparativa com o laudo técnico de fls. 194/237 para fins de apreciação da prova, nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Da aplicabilidade do artigo 112 do CTN

Prevê o art. 84, I, da Medida Provisória 2.158-35/2001:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e

m 29/12/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por RICARDO PAULO

ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR

Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 84 Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou

[...]

Conforme se demonstrou acima, a fundamentação do auto de infração não se fez acompanhar de assistência técnica para a perfeita identificação da mercadoria importada, balizamento imprescindível neste caso para possibilitar a correta análise classificatória.

Assim a ausência de laudo técnico por parte da fiscalização, impossibilitando inclusive a análise comparativa com o laudo técnico produzido pela recorrente justifica a exoneração da multa por classificação fiscal incorreta, estabelecida no art. 84, I, da Medida Provisória 2.158-35/2001, com escopo no artigo 112 do Código Tributário Nacional - CTN.

Ressalte-se que a interpretação benigna autorizada pelo art. 112 do CTN norteia-se pelo que dispõem seus incisos [Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.].

No presente caso existindo dúvida razoável quanto à precisa identificação técnica do produto importado com relação a sua característica principal, visto que prejudicada a perfeita identificação desta pela ausência de laudo técnico, dado o grau de especificidade técnica do referido produto importando, impossibilitando inclusive a análise comparativa com o laudo técnico produzido pelo contribuinte, aplica-se a interpretação benigna autorizada pelo art. 112, II do CTN, para exonerar o crédito referente à multa por classificação fiscal incorreta.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário no tocante à multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar

Redatora designada

CÓPIA