



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 15165.000471/2011-73
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-006.331 – 3ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria II- Classificação de Mercadorias
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
VISUM SISTEMAS ELETRÔNICOS S/A.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MICROPROCESSAMENTO COM DISSIPADOR DE CALOR. MULTA POR CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. POSSIBILIDADE.

Placas de microprocessamento ou processador com dissipador de calor classificam-se no código NCM 8473.30.43.

Aplica-se multa de 1 % por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente, nos termos do artigo 84, I, da Medida Provisória 2.15835/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e Contribuinte com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº **3302-002.930**, proferido pela 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária da 3ª Seção de julgamento, que decidiu em dar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que, 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.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"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 aplicase 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.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

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".

Devidamente Cientificada, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso Especial, suscitou divergência contra o entendimento adotado pela decisão recorrida, relativamente à exoneração da multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na NCM.

Visando comprovar o dissenso foi apontado, como paradigma, o Acórdão nº **3102-002.198**.

Em seguida, o Presidente da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso, por entender que foi comprovada a divergência, conforme se extrai do despacho de admissibilidade, fls. 445/447.

Em que pese ter obtido o provimento total do Recurso, a Contribuinte também interpõe Recurso Especial, suscita divergência quanto à correta classificação fiscal da mercadoria em foco.

Para comprovar o dissenso foi colacionado, como paradigma, o Acórdão nº **3403-002.595**.

O Presidente da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso, por entender que foi comprovada a divergência, conforme se extrai do despacho de admissibilidade, fls. 514/516.

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls.518/527.

-É o relatório.

Voto

Demes Brito - Conselheiro Relator

Os Recursos foram apresentados com observância do prazo previsto, atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento, nos termos dos respectivos despachos de admissibilidade.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamado de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos, não tendo espaço para questões fáticas, que já ficaram devidamente julgadas no Recurso Voluntário.

Passo ao julgamento.

Com efeito, os Recursos serão julgados em conjunto, tendo em vista o Recurso Especial da Contribuinte que, embora, tenha sido provido totalmente, ela traz a divergência e dúvida quanto a devida classificação fiscal de sua mercadoria, em que pese o acórdão recorrido ter decidido a lide adotando a classificação fiscal com bem entendeu. Já quanto ao Recurso da Fazenda Nacional, a discussão diz respeito ao entendimento adotado pela decisão recorrida, relativamente à exoneração da multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na NCM.

Compulsando aos autos, verifico que a decisão recorrida deu provimento ao Recurso Voluntário, com o seguinte fundamento:

"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.

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 2.15835/ 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".

Causa espanto, os fundamentos do voto vencedor, sequer fundamentou qual classificação fiscal deve ser adotada, simplesmente alega que: *"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".*

Como visto, a decisão recorrida não empreendeu a melhor solução para lide, neste sentido, adoto como fundamento em minhas razões de decidir os fundamentos e conclusões do Voto irretocável da lavra do Ilustre Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que passa a fazer parte integrante desse voto. Vejamos:

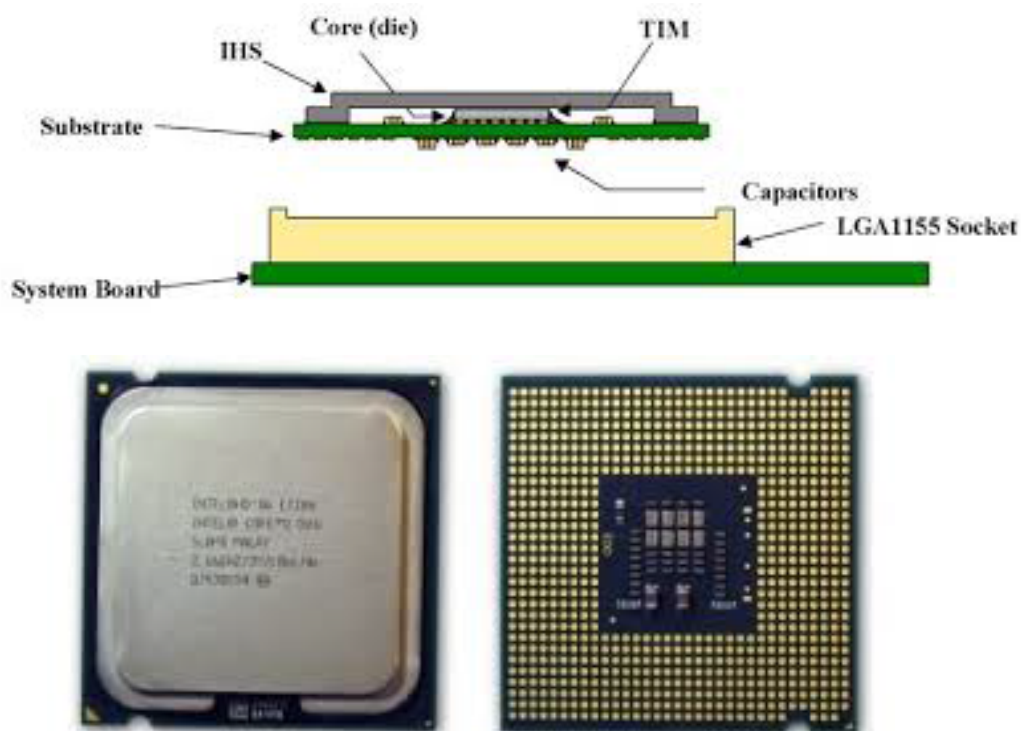
"Assim, uma vez identificado o tipo de produto, inexistente controvérsia quanto ao enquadramento dele na NCM. Em outras palavras, não há dissenso quanto ao enquadramento do circuito integrado eletrônico na posição 85.42 da NCM e da placa de microprocessamento na posição 84.73 da NCM.

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: "Excluemse 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 exclusiva 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 inexistem controvérsias, 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:

1.º 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 ;*

*2.º **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 ;*

3.º 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)*

Da simples leitura do texto transcrito, verifica-se que (i) a classificação do circuito integrado é definida pela sua natureza intrínseca e não em função da sua destinação, conforme ressaltada anteriormente, e (ii) que, de acordo com o tipo de processo de fabricação, existem três tipos de circuitos integrados: circuitos integrados monolíticos, circuitos integrados híbridos e circuitos integrados de múltiplos chips.

Nos autos, há consenso de que o produto importado pela recorrente não atende as características do circuito integrado monolítico nem do circuito integrado de múltiplos chips. O dissenso reside em relação à identificação do produto como circuito integrado híbrido, da posição 85.42 da NCM, ou placa microprocessamento, da posição 84.73 da NCM, como já mencionado.

Assim, com vista ao deslinde da controvérsia, iniciase a análise pelas características do tipo de circuito integrado eletrônico que se enquadra na posição 85.42 da NCM, que, segundo a recorrente é onde se enquadra o produto importado. Para esse fim, passa-se a analisar as pertinentes explicações apresentadas na nota da posição 85.42 das NESH sobre as características definidoras do referido produto, que seguem transcritas:

Os artefatos da presente posição são definidos na Nota 8 b) do presente Capítulo.

Esta posição compreende um conjunto de dispositivos eletrônicos, com uma densidade elevada de elementos ou componentes passivos e ativos, considerados como constituindo uma unidade (ver, no que diz respeito aos elementos ou componentes “passivos” ou “ativos”, a Nota Explicativa da posição 85.34, primeiro parágrafo). Pelo contrário, os circuitos eletrônicos compostos unicamente de elementos passivos são **excluídos** da presente posição.

Diversamente dos circuitos integrados eletrônicos, os componentes discretos podem ter uma só função elétrica ativa (dispositivos semicondutores definidos na Nota 8 a) do Capítulo 85), ou uma só função elétrica passiva (resistências, capacidades, indutâncias, etc.). Os componentes discretos são indivisíveis e são os componentes eletrônicos básicos na construção de um sistema.

Não se consideram, todavia, como componentes discretos os constituídos por vários elementos de um circuito elétrico, e com várias funções elétricas, tais como os circuitos integrados.

Os circuitos integrados eletrônicos compreendem as memórias DRAM (memória de acesso aleatório dinâmica), SRAM (memória de acesso aleatório estática), EPROM (memória programável, apagável, apenas de leitura), EEPRO ou E2PROM (memória programável, eletricamente apagável, apenas de leitura), microcontroladores, circuitos de comando, circuitos lógicos, circuitos de redes de portas programadas gate arrays”, circuitos de interface, etc.

Os circuitos integrados eletrônicos compreendem:

[...]

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 aceção 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 ;

2.º) 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 característica 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 tratase 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:

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 das 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 Placasmãe

("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 atuações. Para a fiscalização, os produtos importados pela recorrente classificarseiam 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)

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

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.

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 n^o 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 DualCore

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 n.º 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).

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%, 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, inexistiu 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 2.15835/2001, 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 derradeiro, por esta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgar apenas conflitos jurisprudências, utilizo subsidiariamente em minhas razões de decidir, a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015, que passa fazer parte integrante do presente voto. Vejamos:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

Por derradeiro, por esta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgar apenas conflitos jurisprudências, utilizo subsidiariamente em minhas razões de decidir, a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015, que passa fazer parte integrante do presente voto. Vejamos:

Com essas considerações, reformo a decisão recorrida, dou provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, para que seja mantida a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, em razão de estar comprovado junto aos autos que a Contribuinte 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, e Nego provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Processo nº 15165.000471/2011-73
Acórdão n.º **9303-006.331**

CSRF-T3
Fl. 576

Declaração de Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza

No presente caso, segundo o acórdão recorrido, o Fisco, no ato lançamento, e a contribuinte, quando da importação, igualmente equivocaram-se ao promover a classificação fiscal do produto importado. Donde a integral exoneração dos valores lançados, inclusive da multa de um por cento em face do erro de classificação fiscal, entendimento contra a qual, especificamente quanto ao cancelamento desta última, insurgiu-se a Recorrente, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

Consoante o mesmo acórdão recorrido, a exoneração da multa aplicada, decorrente do erro de classificação, deveu-se ao fato de o lançamento não estar bem fundamentado ("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").

Já para o il. relator, bastaria, para a aplicação da mesma penalidade isolada, ser necessário apenas comprovar a errônea classificação fiscal do produto importado, sendo absolutamente irrelevante o fato de o Fisco também ter se equivocado em sua classificação fiscal, porque, acredita, o erro de classificação persistiu, bem como as consequências deste erro decorrentes.

Discordamos.

Primeiro, o fato de o erro de classificação fiscal persistir, ou seja, o fato de a classificação fiscal correta não ser a adotada pela contribuinte (classificação "A"), tampouco ser a indicada pelo Fisco (classificação "B"), mas, sim, uma terceira classificação (classificação "C"), não autoriza, só por isso, a manutenção da multa isolada. Se assim fosse, também se deveria manter a exigência do crédito tributário lançado, no caso em que, não obstante o erro de classificação da contribuinte e do Fisco, a terceira classificação fiscal, a classificação "C", se apresentasse com as mesmas alíquotas de II e de IPI vinculado que aquela indicada pelo Fisco no lançamento, a classificação "B". Afinal, neste caso, também continuaria a haver a falta de recolhimento de tributos na importação, assim como, é o que se defende, o erro de classificação ("Onde há a mesma razão, há de se aplicar o mesmo direito").

Segundo, porque, para apontar um erro de classificação fiscal, o Fisco deve indicar as regras de classificação não observadas e a **classificação fiscal correta**. E assim é porque, não fosse pelo caráter norteador das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado – as quais se direcionam a apontar como chegar à correta classificação fiscal do produto importado, não à errada! –, a Administração Tributária deve informar ao administrado (no caso, o importador) não apenas o erro que cometera, mas, também, como deveria ter agido, a fim de que o erro não venha a se repetir, com todas as consequências daí advindas (o art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 9.784, de 1999, impõe que, nos processos administrativos, a atuação da Administração Pública se dê segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé). **Não se pode afirmar errada uma classificação, senão indicando a correta e apontando as regras que autorizam esta nova classificação.**

Terceiro, o lançamento tributário, como se sabe, é um ato administrativo e, como tal, como outros de mesma natureza, apresenta requisitos cuja não observância enseja a declaração de sua nulidade. Um desses requisitos é a motivação, consistente no relato, em linguagem adequada, do motivo do ato – o fato do mundo fenomênico que autoriza o

lançamento. Noutras palavras, é a exposição, por escrito e em forma inteligível, de que os seus pressupostos de fato realmente ocorreram.

Segundo o il. Conselheiro LUÍS EDUARDO BARBIERI, a

"autoridade fiscal, ao efetuar o lançamento, deve demonstrar e comprovar que a situação fática (fato jurídico relatado) se enquadrava perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal). Deve-se, portanto, demonstrar a subsunção entre o evento, ocorrido no mundo fenomênico e relatado na linguagem competente – fato jurídico, à hipótese de incidência tributária" (BARBIERI, Luís Eduardo Gorrossino, Lançamento tributário: vícios e seus defeitos, São Paulo: Novas Edições Acadêmicas, 2015, p. 226).

Um dos equívocos apontados, na mesma obra, quanto à motivação do lançamento, e com a qual concordamos, é a ausência, insuficiência ou o erro na descrição dos fatos do auto de infração (p. 227), erro como o que ora constatamos no presente lançamento, uma vez que, na sua motivação, a autoridade fiscal deveria ter demonstrado, como antes defendemos, o equívoco em que laborou a contribuinte, **mediante a análise das regras de interpretação que seriam aplicáveis ao caso e a indicação, em face dessas mesmas regras, da classificação correta.**

A nosso juízo, portanto, a autoridade fiscal cometeu um vício de motivação no lançamento, do qual resulta, pura e simplesmente, a sua nulidade por vício material. Ainda que persista o erro de classificação – e isso não está em discussão –, há um defeito no ato administrativo que não admite convalidação.

Ante o exposto, somos por negar provimento ao recurso especial da PFN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza