



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10660.723311/2012-72
ACÓRDÃO	3301-014.149 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOBRAL INVICTA SOCIEDADE ANONIMA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 20/08/2012

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE.

É inconstitucional a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo do PIS/COFINS incidentes sobre importações, nos termos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal - STF no julgamento do Recurso Extraordinário 559.937, vinculante à administração pública.

LAUDOS E PERÍCIAS. DESNECESSIDADE

A utilização de laudos técnicos em autuações realizadas para promover a reclassificação fiscal de mercadorias não é obrigatória em todas as situações, mas apenas naquelas em que a autoridade administrativa entende serem necessárias.

GARRAFA TÉRMICA SEM TAMPA EXTERNA. PRODUTO INCOMPLETO OU INACABADO. CLASSIFICADO COMO ARTIGO COMPLETO. RGI 2 A.

A importação de garrafas térmicas sem tampa externa deve ser classificada como garrafa térmica. A referência a um artigo abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.

REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA.

Para que haja mudança de critério jurídico é imprescindível que a autoridade fiscal tenha adotado um critério jurídico anterior, mediante lançamento de ofício, realizado contra o mesmo sujeito passivo, o que não ocorreu no presente caso. Não tendo sido efetuado lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de

revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício que dê ensejo à possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

MULTA. TRATAMENTO ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES. FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. PENALIDADE. CABIMENTO

É cabível a multa por falta de Licença para Importação (LI) quando resta demonstrado que a mercadoria efetivamente importada estava sujeita a licenciamento no órgão competente para apresentação tempestiva por ocasião do despacho aduaneiro, mas deixou de fazê-lo, em razão da não indicação do código devido de NCM.

MULTA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. APLICABILIDADE.

Aplica-se a multa proporcional de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na NCM, tipificada no artigo 84 da Medida Provisória n. 2.15835, de 2001. Súmula CARF nº 161.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher a preliminar arguida e exonerar os créditos de PIS/COFINS-Importação.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Paulo Guilherme Deroulede, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Gisela Pimenta Gadelha (suplente convocado(a)), Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado 09/11/2012, em razão da utilização de código NCM tido como incorreto em operação de importação, resultando em diferenças no recolhimento

no Imposto de Importação, IPI, PIS/COFINS-Importação, somando crédito tributário de R\$ 4.724,40, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias, referente à DI nº 12/1529215-7.

De acordo com o Relatório Fiscal, a Recorrente procedeu à importação de “corpo de garrafa térmica em aço inoxidável”, classificando esse item como “partes de garrafas térmicas” sob o código NCM 9617.00.20, e sujeitando a operação à alíquota de 16% do II.

Já para o Auditor Fiscal, que considerou que o item possuía as características essenciais das “garrafas térmicas”, a classificação correta desse item, aplicando-se o RGI2-a do SH, seria no código NCM 9617.00.10 (“garrafas térmicas e outros recipientes isotérmicos”), sujeitando a operação à alíquota de 18% do II e reflexos do reajuste sobre as bases de cálculo do IPI-Importação e PIS/COFINS-Importação.

Além desse ponto principal, a reclassificação teria gerado outros reflexos:

- (a) Falta de licença de importação, pois o item classificado no código NCM 9617.00.10 está sujeito à licença de importação não automática. Consequentemente, impôs-se multa de 30% sobre o valor aduaneiro, prevista no art. 706, inc. I, do Decreto nº 6.759/2009;
- (b) Multa de 1% sobre o valor aduaneiro por erro de classificação no código NCM, prevista no art. 711, inc. I, do Decreto nº 6.759/2009.

Em 04/10/2012, a Recorrente apresentou a sua impugnação (fls. 50-61), tendo aduzido os seguintes argumentos recursais:

- (a) Nulidade do auto de infração, pois a reclassificação fiscal só poderia ser feita se acompanhada de laudo técnico, o qual não foi apresentado pelo Auditor Fiscal;
- (b) A classificação fiscal feita pela Recorrente é tecnicamente embasada (laudo técnico próprio e NBR 13.282), uma vez que não se pode reputar como “garrafa térmica” item que, sem os demais insumos, não tem a função de preservação de temperatura;
- (c) Como não houve erro na classificação fiscal, tampouco foi apontado embargo à fiscalização, nenhuma das multas imputadas são devidas. Ainda, como as operações já vinham ocorrendo há anos, sem qualquer questionamento da autoridade aduaneira, entendimento em sentido diverso implicaria mudança de critério jurídico;
- (d) Especificamente para a multa de 1%, argumenta que a descrição utilizada não foi rejeitada pela Fiscalização e que a Recorrente teria procedido de boa-fé,

razão pela qual se aplicaria o entendimento disposto no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 10/1997.

Em sessão de 29/10/2019, a DRJ julgou pela improcedência da impugnação (acórdão nº 06-67.919 - fls. 238-254), tendo adotado a seguinte ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 20/08/2012

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. GARRAFAS TÉRMICAS SEM TAMPA

As garrafas térmicas incompletas, sem tampa, contendo corpo externo e ampola interna para armazenamento de líquidos, e que se destinam a manter a temperatura constante durante um certo tempo, classificam-se na NCM 9617.00.10, com base na RGI-1, RGI-"2.a" e RGC-1.

DIREITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LAUDOS E PERÍCIAS. DESNECESSIDADE

A utilização de laudos técnicos em autuações realizadas para promover a reclassificação fiscal de mercadorias não é obrigatória em todas as situações, mas apenas naquelas em que a autoridade administrativa entende serem necessárias.

DIREITO ADUANEIRO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. MULTA POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL

A multa de 1% do art. 84, I, da MP 2158-35, de 24 de agosto de 2001, é de natureza objetiva, não cabendo apreciação de critérios subjetivos quanto a subsunção do fato à norma, devendo a mesma ser aplicada quando da constatação da irregularidade.

DIREITO TRIBUTÁRIO. DESPACHO ADUANEIRO. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É devida a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando da exigência de diferenças tributárias de Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), decorrentes de reclassificação fiscal de mercadorias importadas.

AUSÊNCIA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. MULTA.

A importação de mercadorias sem a correspondente licença de importação, nos casos em que é exigida, enseja a aplicação de multa correspondente a 30% do valor aduaneiro, nos termos da alínea "b" do inciso 1º do artigo 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE.

É inconstitucional a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo do PIS/COFINS incidentes sobre importações, nos termos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal - STF no julgamento do Recurso Extraordinário 559.937, vinculante à administração pública.

Nesse julgamento, é relevante destacar que a DRJ apreciou a questão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação de ofício, aplicando ao caso o Parecer Normativo Cosit nº 01/2017. Contudo, embora tenha sido essa a decisão constante da fundamentação, ela não foi refletida no dispositivo do acórdão.

11/12/2019, a Recorrente apresentou o seu recurso voluntário (fls. 263-299), trazendo as mesmas razões recursais de sua impugnação e, além disso, apontando contradição no dispositivo da decisão da DRJ em relação à sua fundamentação, onde se reconheceu *ex officio* o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Bruno Minoru Takii, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este efeito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

1. Preliminares

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação

Na decisão proferida no Acórdão nº 06-67.919, a DRJ decidiu por aplicar *ex officio* a determinação contida no Parecer Normativo Cosit nº 01/2017, editado pela Receita Federal em razão da decisão do Supremo Tribunal Federal – STF no RE nº 559.937 (Tema 01), julgado sob o rito da repercussão geral, onde se firmou a tese de que *“é inconstitucional a parte do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004 que acresce à base de cálculo da denominada PIS/COFINS-Importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições”*. É o que se pode verificar na fundamentação desse acórdão:

5) ICMS na Base de Cálculo das Contribuições PIS e COFINS

Em relação ao PIS Importação e COFINS Importação, não obstante o lançamento tenha sido efetuado com a observância das normas legais então vigentes, há que se adequar o valor da exigência à decisão proferida pelo Supremo Tribunal

Federal – STF no julgamento do Recurso Extraordinário 559.937, submetido ao rito do art. 543-B do então Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 1973), que declarou a inconstitucionalidade da anterior redação do art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 2004, na parte que acrescentava ao valor aduaneiro o ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor da Contribuição para o PIS/PASEP Importação e da COFINS Importação. Tal decisão passou a ter efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em face das disposições do art. 19, §§ 4º, 5º e 7º, da Lei nº 10.522, de 2002, combinado com a Nota PGFN/CAST/Nº 1.254, de 2014, que incluiu a matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

Ainda, o Parecer Normativo COSIT RF nº 1, de 31 de março de 2017, também aponta que não há mais como exigir o PIS e a COFINS Importação sem excluir a parcela de ICMS e a das próprias contribuições, assim dispõe em sua conclusão:

48.2 – Relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 10 de outubro de 2013, a Administração deve reconhecer que a base de cálculo da Contribuição para o PIS PASEP Importação e da COFINS Importação corresponde tão somente ao valor aduaneiro, em razão do decidido pelo Plenário do STF, no RE n. 559.937.

Ou seja, os lançamentos pendentes de PIS e COFINS precisam ser ajustados para que os valores exigidos atendam integralmente a essa declaração de inconstitucionalidade.

Considerando que nos presentes autos os valores que foram lançados referem-se ao PIS/COFINS em montantes justamente correspondentes às diferenças que deixaram de ser recolhidas em função da incidência do ICMS e das próprias contribuições anteriormente afastadas pela medida judicial favorável ao contribuinte, e ainda considerando os necessários ajustes mencionados pelo Parecer Normativo COSIT acima referido, conclui-se que do presente lançamento nada resta, devendo o mesmo ser extinto.

A meu ver, embora a aplicação *ex officio* desse Parecer seja possível, parece-me que o tópico trazido pela DRJ não trata do caso em questão, sendo até obscuro em determinados pontos, como o que determina a exoneração total dos créditos de PIS/COFINS-Importação, e não o seu recálculo de acordo com a nova sistemática trazida pelo STF.

De toda forma, tem razão a Recorrente em dizer que o dispositivo do acórdão da DRJ não refletiu a sua fundamentação, uma vez que a decisão final foi a de julgar a impugnação totalmente improcedente, mantendo integralmente o valor lançado na presente autuação.

Por este motivo, voto por acolher a preliminar, de forma a considerar como válida a determinação da DRJ contida na fundamentação do acórdão, e não o que constou em seu dispositivo.

2. Mérito

Classificação fiscal do “corpo de garrafa térmica em aço inoxidável”

Alega a Recorrente que a reclassificação fiscal da mercadoria por si importada não pode prevalecer, isto porque, (a) primeiro, a reclassificação fiscal só pode ser realizada se estiver amparada em laudo técnico, o que não foi identificado no presente caso e (b) a classificação por si realizada está tecnicamente embasada, inclusive em laudo técnico que adotou critérios da NBR ABNT nº 13.282, específica sobre garrafas térmicas.

Quanto à primeira alegação, não se verifica na legislação tributária ou aduaneira qualquer norma que condicione a atividade de reclassificação fiscal de mercadorias à anexação de documentação técnica.

Ao se fixar esse ponto, não se quer aqui dizer que a apresentação de laudos técnicos por parte da Fiscalização não tenha a sua relevância, sendo até recomendável que o faça em alguns casos de maior complexidade, mas o seu valor é igual a de toda e qualquer prova – ou seja, a depender do caso, ela poderá ser, ou não, essencial ao deslinde do feito –, conforme se pode depreender da redação do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

A verificação da pertinência acerca da juntada de laudo técnico é atribuição dada ao julgador, que poderá, de ofício ou a requerimento da parte, determinar a realização de perícia, conforme previsto no artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

É relevante ainda apontar que, ainda que houvesse laudo técnico juntado pela Autoridade Fiscal, o conteúdo nele veiculado, mesmo quando elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia - INT, não vincula o julgador quanto à classificação fiscal dos produtos, nos termos do art. 30, §1º, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

Sendo assim, a ausência de laudo técnico na reclassificação fiscal de mercadorias não se consubstancia em motivo para a anulação do auto de infração.

Neste ponto, faz-se necessário esclarecer que a classificação fiscal de mercadorias deve ser feita segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM e que, para esse específico fim, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da NCM deve ser feita com observância às Regras Gerais para Interpretação, às Regras Gerais Complementares e às Notas Complementares e, subsidiariamente, às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas, conforme bem estabelecido no artigo 94, par. único, do Decreto nº 6.759/2009:

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

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas (Decreto-Lei no 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º, caput)

Trazidos os balizamentos necessários à classificação fiscal de mercadorias e contextualizada a devida importância da prova técnica nessa atividade, passemos a avaliar se o “corpo de garrafa térmica em aço inoxidável” deve ser classificado no código NCM 9617.00.20 (partes), tal como sustenta a Recorrente, ou se está correta a reclassificação procedida pelo Fisco,

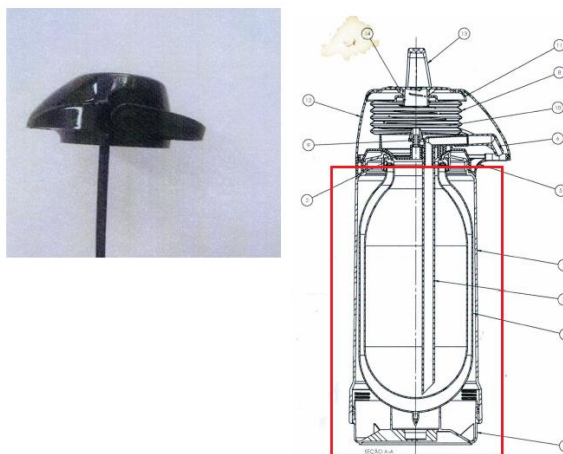
que apontou como correto o código NCM 9617.00.10 (“garrafas térmicas e outros recipientes isotérmicos”).

Analisando-se os documentos juntados aos autos do processo, foi possível verificar que a mercadoria importada se trata de jarra metálica, sem tampa, com ampola de aço e fundo já embutidos, fornecido pela empresa chinesa “Jianxing Huading” (fl. 40).

Ainda, há fotografias que foram tiradas pelo próprio Auditor Fiscal (fls. 45-46) que permitem a constatação das informações descritas no parágrafo anterior:



Essas mesmas características também podem ser observadas, com maior detalhe, no projeto de construção da garrafa térmica juntado à fl. 115 no PAF nº 10611.721412/2012-94, onde é possível verificar, de forma bastante clara, a integração entre a estrutura de aço exterior e ampola interna, também fabricada do mesmo material, bem como as partes que não pertencem a essa mercadoria, qual seja a “cabeça da garrafa” e seu bico de sucção:

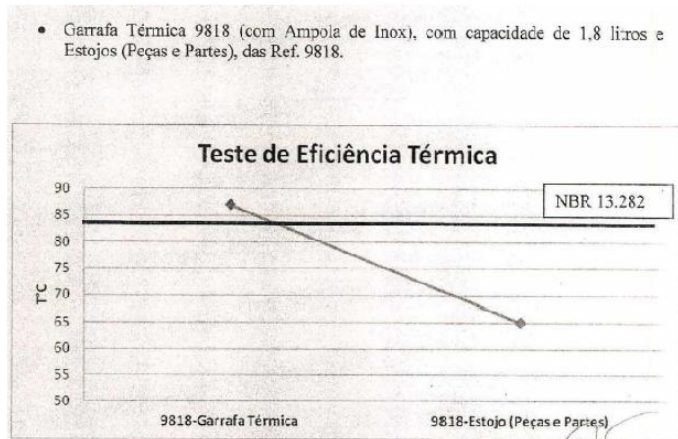


Uma vez conhecidas as características mais explícitas sobre a mercadoria em análise, é também interessante se conhecer os aspectos técnicos mais profundos, apresentados no laudo elaborado pela própria Recorrente (fls. 69-73), assinado pelo Sr. Rogério Galvão (CRQ 004443677).

Nesse laudo, foram submetidos ao teste previsto na NBR ABNT nº 13.282 a garrafa térmica completa da Recorrente e o estojo/corpo de inox, sem a tampa que completa o produto. O teste consiste em preencher as garrafas com água a 98°C e, após 3 horas, fazer nova aferição da temperatura:



Estojo (Peças e Partes) – Ref. 9818.



Analisando-se o gráfico apresentado, verifica-se que o estojo metálico, apesar de ser bem menos eficiente que a garrafa térmica com tampa (87°C da garrafa térmica, contra 65°C do estojo), **também possui a capacidade considerável de manutenção da temperatura (isotermia)**, certamente, bem maior que a de um simples copo de vidro, por exemplo, conclusão esta que reputo importantíssima para a próxima etapa, que é a de classificação fiscal desse material.

Primeiramente, destaco que o código NCM 9617.00.10, apontado pela Autoridade Fiscal como sendo o correto para a mercadoria em questão, alcança não só as garrafas térmicas, mas também outros recipientes isotérmicos:

9617.00	Garrafas térmicas e outros recipientes isotérmicos, montados, com isolamento produzido pelo vácuo, e suas partes (exceto ampolas de vidro).
9617.00.10	Garrafas térmicas e outros recipientes isotérmicos
9617.00.20	Partes

De acordo com definição trazida nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH, os termos “garrafas térmicas” e “outros recipientes isotérmicos” abarcam jarros, baldes, garrafas e outros itens semelhantes, que se destinam a manter a temperatura constante, durante certo tempo, de líquidos, alimentos e outros produtos, sendo que esses itens são geralmente constituídos por uma ampola de parede dupla, no interior do qual se fez vácuo, ou por invólucro externo de proteção, dentre outras especificações, conforme trazido na Nota 96.17:

96.17 - Garrafas térmicas e outros recipientes isotérmicos, montados, com isolamento produzido pelo vácuo, e suas partes (exceto ampolas de vidro). Classificam-se nesta posição: 1) As garrafas térmicas e outros recipientes isotérmicos semelhantes, montados, tais como jarros, baldes, garrafas, etc., que se destinam a manter à temperatura constante, durante um certo tempo, líquidos, alimentos ou outros produtos. Estes artigos são geralmente constituídos por uma ampola de parede dupla, geralmente de vidro, no interior da qual se fez vácuo, e por um invólucro externo de proteção (de metal, plástico ou outras matérias), forrado ou não com papel, couro, imitação de couro, etc. O espaço entre a ampola e o invólucro pode ser preenchido com matérias isolantes (fibras de vidro, cortiça ou feltro). Esta posição compreende também as garrafas térmicas de parede dupla de aço inoxidável isoladas a vácuo sem invólucro externo de proteção, concebidas para conservar a temperatura. No caso das garrafas térmicas, a tampa pode ser muitas vezes utilizada como caneca.

Observe-se que, com base nessa Nota Explicativa, pode-se chegar à conclusão de que o item importado é (a) o componente principal da garrafa térmica, sendo, portanto, um tipo de “garrafa térmica incompleta” ou (b) um tipo de “copo”, “jarra” ou “garrafa” isotérmica, pois, por si só, é de reduzir a taxa de troca de calor entre um objeto nele inserido e o ambiente.

Para concluir a classificação fiscal, é necessário submeter a questão às “Regras Gerais Para Interpretação do Sistema Harmonizado”, de forma sucessiva, a começar pela Regra 01, que diz que a classificação é determinada pelo texto das posições e das notas de seção do capítulo, chegando-se, assim, às posições NCM 9617.00.10 ou NCM 9617.00.20:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

Já a Regra 02A representa um passo derradeiro nessa análise, pois diz que a referência textual a um produto abrange esse produto, mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do produto completo ou acabado:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

Conforme pontuado anteriormente, o estojo metálico possui capacidade de conservação térmica considerável – talvez, semelhante ou até superior a dos populares “copos térmicos” –, que é a característica que pode ser apontada como a “essência” de uma garrafa térmica completa.

Veja que, ao se chegar a esta conclusão, já não se pode mais cogitar em se considerar como adequada a classificação fiscal no código NCM 9617.00.20, referente às “partes”, isto porque, por exclusão, integram esse grupo apenas os itens que, embora integrem produtos acabados isotérmicos, não possuam a “essência” isotérmica, tal como é o caso da tampa plástica, do bico e da bomba de sucção, por exemplo.

Desta forma, após a realização da análise pormenorizada da legislação, da mercadoria importada e dos aspectos técnicos relacionados, a conclusão é a de que a classificação fiscal procedida pelo Fisco está correta e não viola o art. 142 do CTN, sendo devidas, portanto, as diferenças nos tributos que são objeto de cobrança, isto é, Imposto de Importação, IPI-Importação e PIS/COFINS-Importação.

Multa de 30%, prevista no art. 706, inc. I, do Decreto nº 6.759/2009

Esclarecida a questão da classificação fiscal, alega a Recorrente que a multa de 30%, prevista no art. 706, §1º, inc. I, do Decreto nº 6.759/2009, não seria aplicável ao seu caso, isto porque, mesmo que se admita o erro, as *“mercadorias importadas pela Recorrente foram corretamente descritas em todos os documentos que integram o despacho aduaneiro, o que permitiu, inclusive, que a mercadoria fosse fiscalizada e averiguada por parte da autoridade fiscalizadora”*.

A seguir, transcrevo o dispositivo legal em questão:

Art. 706. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 169, caput e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978, art. 2º):

I - de trinta por cento sobre o valor aduaneiro:

a) pela importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, desembarcados no regime comum de importação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 169, inciso I, alínea “b”, e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 1978, art. 2º); e

Para afastar a aplicação da multa, a Recorrente evocou a aplicação da ADN Cosit nº 12/1997, a qual estabelece que *“não constitui infração administrativa ao controle das importações, nos termos do inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, cuja classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque “ex” exija novo licenciamento, automático ou não, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.”*

A aplicação dessa norma interpretativa da RFB foi afastada pela DRJ, isto porque se entendeu que, para a aplicação desse entendimento, seria necessário que a mercadoria em questão estivesse já sujeita a licenciamento no SISCOMEX, o que não é o caso da Recorrente.

De fato, de acordo com o artigo 111, inciso III, do CTN, deve-se interpretar de forma literal as normas que dispensam o cumprimento de obrigações acessórias e, a meu ver, é *conditio sine qua non* que a exoneração da multa só se aplique quando o caso *sub judice* subsuma-se à norma jurídica pretendida.

Quanto à questão de que a reclassificação fiscal e consequente aplicação de multas teria implicado mudança de critério jurídico e, assim, atraído a proteção do artigo 146 do CTN, é

vasta a jurisprudência neste E. CARF no sentido de que a simples revisão aduaneira não significa mudança de critério jurídico:

REVISÃO ADUANEIRA. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DO PRODUTO NA NCM. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. AFRONTA À SEGURANÇA JURÍDICA. INOCORRÊNCIA. É de cinco anos, a contar da data do registro da DI, o prazo para a autoridade proceder à revisão aduaneira das importações. O artigo 54 do DL 37/1966 é lei que autoriza a administração rever as declarações prestadas por contribuinte e os lançamentos pendentes de homologação. Independentemente do canal em que se efetivou o despacho aduaneiro, o resultado da revisão assim realizada não significa mudança de critério jurídico. Aplica-se o artigo 146 do CTN apenas naquilo que a revisão divergir com relação ao anteriormente estabelecido por exigência formal da autoridade fiscal no despacho aduaneiro ou em revisão antecedente, e que tenha sido integrado definitivamente na declaração em análise. Somente nessa situação a revisão aduaneira estará condicionada pelo disposto no artigo 149 do CTN.

(CARF. Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10314.720746/2018-91. Acórdão nº 3302-013.836. Rel. Denise Madalena Green. Pub. 08/12/2023)

REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA. Para que haja mudança de critério jurídico é imprescindível que a autoridade fiscal tenha adotado um critério jurídico anterior, mediante lançamento de ofício, realizado contra o mesmo sujeito passivo, o que não ocorreu no presente caso. Não tendo sido efetuado lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício que dê ensejo à possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

(CARF. Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção. PAF nº 11128.006506/2005-25. Acórdão nº 3402-010.448. Rel. Pedro Souza Bispo. Pub. 13/06/2023)

Por esses motivos, entendo que essa específica multa deve ser mantida.

Multa de 1% por erro de classificação fiscal, prevista no art. 84 da MP nº 2.158/2001

Para afastar a multa de 1% prevista no art. 84 da MP nº 2.158/2001, a Recorrente alega que seria necessário que se demonstrasse que o erro na classificação fiscal decorreu de má-fé da contribuinte, pois o dispositivo, supostamente, teria por função evitar a *“imposição de danos ao erário público”*.

Independentemente da vontade que tinha o Legislador à época que aprovou tal lei, fato é que a multa nele descrita não possui qualquer ressalva de viés subjetivo, bastando que tenha havido erro na classificação do código NCM para que penalidade seja imposta:

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

Para afastar essa multa, a Recorrente a aplicação do ADN Cosit nº 10/1997. Todavia, essa norma da Receita Federal não mais era aplicável à época da ocorrência do fato gerador, uma vez que havia sido revogada pelo ADI SRF nº 10/2002.

Essa ADI, por sua vez, claramente não se aplica ao presente caso, pois, primeiro, trata da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e, depois, diz respeito a *“reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução de imposto de importação e preferência negociada em acordo internacional, bem assim a indicação indevida de destaque de ex, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação a ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé”*.

Por fim, decisão em outro sentido também não seria possível, uma vez que o assunto é tratado pela Súmula CARF nº 161, que diz que *“o erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, prevista no art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001, ainda que órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.”*

Desta forma, não vislumbro a possibilidade de afastamento dessa multa.

3. Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher a preliminar, exonerando os créditos de PIS/COFINS Importação.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii