



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10774.000012/2011-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.098 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2023
Recorrente HNK BR INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 2009, 2010

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MERCADORIA CLASSIFICADA CONFORME NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. SELOS HIGIÊNICOS PARA PROTEÇÃO DA TAMPA DE LATA DE CERVEJA.

A mercadoria "*selos higiênicos para proteção da tampa de lata de cerveja*" tem correta classificação no código NCM 7607.19.10. Trata-se de produto que apenas protege e não se confunde com a tampa da lata de cerveja, esta sim classificada na NCM 8309.90.00.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que lhe negava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Helcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisário, Mateus Soares de Oliveira e Helcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente a Conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº 16-85.990, de 21 de fevereiro de 2019, proferido pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP).

O Relatório elaborado pela DRJ assim descreveu os fatos controvertidos:

Trata-se de processo administrativo fiscal no qual restou constituído, pela Autoridade Aduaneira, nos termos do art. 142 do CTN (Código Tributário Nacional), crédito tributário, pelo lançamento (Auto de Infração), no valor total de R\$ 211.862,40 (duzentos e onze mil, oitocentos e sessenta e dois reais e quarenta centavos), conforme Demonstrativo Consolidado à fl. 2, relativo ao I.I. (Imposto de Importação), PIS (Programa de Integração Social) e COFINS-Importação (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), acrescidos de multas e juros, apurados em face da classificação incorreta de mercadoria importada.

O contribuinte teve ciência do Auto de Infração em 03-02-2011 (conforme se verifica do AR de fl. 142 do e-processo). E apresentou impugnação protocolada em 03-03-2011 (fls. 159 a 179).

Os Autos de Infração

Nos termos da autuação fiscal e dos documentos que instruem o processo, assevera a Autoridade Tributária e Aduaneira que a subscreveu haver apurado e constatado (conf. auto de infração – fundamentação – fls. 111 e ss. e Termo de Verificação Fiscal de fls. 134 a 139 do e-processo), em apertada síntese, que:

1. Quando da importação das mercadorias em foco (selos higiênicos para proteção da tampa de lata de cerveja), o contribuinte as classificou na posição 7607.19.10 da Nomenclatura Comum do Mercosul — NCM (extratos das Declarações de Importação — DI — e telas onde constam as datas do registro, do desembaraço, o valor aduaneiro e os cálculos dos tributos: fls. 2-32);
2. Classificam-se nessa posição "folhas e tiras, delgadas, de alumínio (mesmo impressas ou com suporte de papel, cartão, plásticos ou semelhantes), de espessura não superior a 0,2mm (excluindo o suporte), gravadas, mesmo com camada de óxido de alumínio, de espessura inferior ou igual a 110 micrômetros (microns) e com um conteúdo de alumínio superior ou igual a 99,9%, em peso" (Resolução Camex nº 43/2006);
3. Que "as amostras dos tais selos higiênicos (fl. 102), entregues à fiscalização pelo contribuinte sob intimação, denotam que se trata de um produto acabado, pronto à utilização, não sendo necessário qualquer procedimento industrial adicional. Sua forma final já está definida — é uma cápsula feita com folhas delgadas de alumínio, utilizada para recobrir a extremidade da lata de bebida. E isto está disposto, inclusive, nas Declarações de Importação (quando o contribuinte declara tratar-se de "selos higiênicos": fls. 4, 10, 16, 22 e 29), nas faturas (*lids for beverage cans*: fls. 55, 56, 64, 65, 67, 69, 76, 77, 84, 85, 92 e 93), no folheto publicitário da fabricante (*can lid labels*: fls. 103-4) e na especificação técnica do produto (*protección higiénica para latas*: fl. 101). Não se trata, portanto, de folhas de alumínio que devem ser recortadas ou submetidas a outros processos industriais para se tornar "selo higiênico". Não lidamos aqui com uma parte do produto, e sim com o próprio, acabado, pronto para uso sobre as latas de bebidas".
4. Que "a posição 8309.90.00 da NCM abrange as "rolhas, tampas e cápsulas para garrafas (incluídas [...] as rolhas e cápsulas, de rosca, e as rolhas vertedoras), tampões roscados. protetores de tampões ou batoques, selos de garantia e outros acessórios para embalagem, de metais comuns", exceto as "cápsulas de coroa" (posição 8309.10.00)";
5. Que "dispõe a 1ª. Regra para a Interpretação do Sistema Harmonizado (Anexo ao Decreto nº 97.409/88)";

“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:” [grifo nosso]”;

6. Que, portanto, “de acordo com a regra supracitada, **é na posição 8309.90.00 que se enquadra a mercadoria importada sob análise**” (grifos do original);

7. Que “o Imposto de Importação é calculado pela aplicação das alíquotas fixadas na Tarifa Externa Comum — TEC — sobre sua base de cálculo (RA/2009: art. 90). A alíquota aplicável 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. (RA/2009: art. 94, caput). O fato gerador ocorre na entrada da mercadoria estrangeira no território nacional (RAJ2009: art. 72) e, para efeito do seu cálculo considera-se a data de registro da Declaração de Importação (RA/2009: art. 73, inciso I). A TEC em vigor As datas da ocorrência dos fatos geradores, instituída pela Resolução Camex nº 43/2006, determina às mercadorias dispostas na posição 7607.19.10 uma alíquota de 2%, ao passo que, aquelas classificadas na posição 8309.90, uma alíquota de 16%.

8. Que “houve, portanto, nas Declarações de Importação de nºs. 09/1247911-0, 09/1273010-7, 09/1732435-2, 10/0416825-1 e 10/1407297-4, erro na classificação fiscal e, conseqüentemente, no cálculo do imposto devido. Assim, na realização da revisão aduaneira (RA/2009: art. 638), lança o crédito tributário correspondente à diferença”.

A Impugnação

Consoante referenciado, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 159 a 179), na qual alega, em apertado resumo:

1. Em sede preliminar, alega que “a pretensa alteração de classificação fiscal só poderia ser feita mediante o devido processo legal administrativo, franqueando-se à impugnante o direito à mais ampla defesa. Como a alteração do critério anteriormente adotado se deu ao arrepio do direito de defesa da impugnante, o presente auto de infração foi lavrado em violação aos incs. LIV e LV do art. 5º da CF é patente”;

2. Que “não procede a pretensa classificação contida no auto de infração. Isso porque a os "selos higiênicos para proteção da tampa de lata de cerveja" (fotos As fls. 102) são classificados na posição 7607.19.10 da NCM”;

3. Que “fisco não pode, a gosto e ao acaso, classificar mercadoria em desconformidade com a classificação apresentada pelo fornecedor do produto importado”; e que “a classificação fiscal na posição 7607.19.10 da NCM está em conformidade com pretérita fiscalização realizada e aceita pela Receita Federal (DRF em Itajai/SC)” quando do despacho da DI nº. 08/1611900-1 e que “os efeitos da fiscalização das mercadorias objeto da DI nº 08/1611900-1, além de afastar qualquer classificação em sentido contrário, introduziu norma individual e concreta declarando a regularidade da classificação na posição nº 7607.19.10 da NCM (à semelhança do efeito normativo de qualquer consulta realizada)”;

4. Que “assim, não pode o fisco rever posição que há muito já adotou e entendeu por correta, sob pena de subseqüente alteração de critério violar o artigo 146 do CNT”;

5. Que “descabe a interpretação do fisco no sentido de enquadrar o “selo higiênico para proteção da tampa de lata de cerveja” na posição nº 8309.90.00 da NCM”; “A um, porque o “caput” da posição nº 83.09 se refere a artefatos utilizados para vedar, tampar e lacrar barris ou recipientes:”, e a mercadoria em exame não tem nenhuma dessas funções; “A dois porque a interpretação As posições do Capítulo 83 da Instrução Normativa RFB 807/2008 devem ser realizadas de forma restritiva e literal, sem ampliações conceituais”; “A três, porque equivocada a seguinte premissa com que partiu o fisco para classificar o selo higiênico: “A posição 8309.90.00 da NCM abrange as “rolhas, tampas e cápsulas para garrafas (incluídas [...] as rolhas e cápsulas, de rosca, e as rolhas vertedoras), tampões roscados, protetores de tampões e boquetes, selos de garantia e outros acessórios para embalagem, de metais comuns”, exceto as “cápsulas de coroa” (posição 8309.10.00).”;

6. Que “a primeira analogia equivocada do fisco, acima citada, diz respeito a materiais para embalagem (e isso dentro do preceito primário que repousa em tampar, lacrar e/ou vedar um recipiente hermeticamente fechado). O selo higiênico não lacra, fecha, tampa ou veda a cerveja ou a lata em si” e que “Já a segunda analogia é mais equivocada ainda, porquanto quer equiparar os selos higiênicos ao conteúdo de “cápsulas feitas com folhas delgadas de chumbo, estanho ou alumínio, próprias para recobrir a rolha e tampar parte do gargalo de garrafas de champanha ou de outros vinhos finos.” Nada mais ilógico tal equiparação. Os materiais utilizados para recobrir a rolha e tampar parte do gargalo de garrafas de champanha e vinhos configuram o invólucro do próprio vinho ou espumante, ou seja, o lacre necessário para se manter o vinho e um ambiente hermeticamente fechado”;

7. Que “... a investida do fisco no sentido de dizer que os selos higiênicos não seriam uma parte do produto (e sim o produto acabado em si) é irrelevante, o que se diz por cautela. A mercadoria internacional é classificada na NCM por si, independentemente do destino que lhe é dado”;

8. Que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de seus institutos, conceitos e formas de direito privado, sob pena de violação ao art. 110 do CTN. Logo, descabe tentar, a fórceps, tentar fazer do selo higiênico um artefato para vedar, tampar e/ou lacrar um barril ou recipiente”;

9. Que “... eventual equidade ou analogia, como fez a acusação fiscal, só poderia ser utilizada inexistindo outra classificação fiscal, conforme prescreve o art. 108 do CTN”;

10. Que “considerando que os produtos em foco “selo higiênico para proteção da tampa de lata de cerveja” estão corretamente classificados na posição nº 7607.19.10 da NCM, correto foi o imposto de importação calculado e recolhido na alíquota de 2%”, pelo que “descabe a diferença de II, Pis-Importação e Confins-Importação” e as multas e juros respectivos;

11. Alega ainda a “improcedência da multa regulamentar que foi aplicada na alíquota de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, com fulcro no art. 711 do RA/2009” ao argumento de que “a referida multa tem suporte no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35” e que “Medida Provisória não é lei e, portanto, não pode criar penalidades. Tal assertiva é corolário do princípio da legalidade, previsto nos artigos 5º, II e 150, I da Constituição Federal...”;

12. Aduz que “como a impugnante supostamente teria classificado equivocadamente a mercadoria importada, com suposto recolhimento a menor (e não com falta de recolhimento de imposto), a multa a ser eventualmente considerada, ao contrário daquela constante na acusação fiscal e o que se diz por

cautela, não poderia passar de R\$ 500,00, a teor de expressa previsão no §1º do art. 84 da MP nº 2.158-35”;

13. Argumenta que as multas de 75% “são descabidas (...) posto que as mesmas (*sic*) só podem ser aplicadas em casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, o que não ocorreu. Mais ainda, as multas configuram verdadeiro *bis in idem* considerando a previsão específica de multa para o classificação fiscal equivocada prevista na MP nº 2.158-35”;

14. Alega também que “caso devidas, ... as multas não de ser relevadas e/ou reduzidas. As multas punitivas, em patamares de 75% sobre o valor do imposto devido, ferem o princípio da capacidade contributiva a que alude o §1º do art. 145 da CF e, ainda, não guardam paridade com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade previstos no “caput” do art. 37 da CF, de modo que há de serem anuladas, ou, sucessivamente, reduzidas para patamares que melhor se coadunam com os princípios...”;

15. Por derradeiro, requer “seja acolhida e provida a impugnação para julgar improcedente e cancelar o auto de infração objeto do processo administrativo nº 10774.000012-2011-06, tornando-o insubsistente e afastando-se o pretense imposto de importação, Confins-Importação, Pis-Importação, correlatas multas e juros moratórios, bem assim afastando-se a multa regulamentar. Sucessivamente, caso mantido o auto de infração, o que se diz por cautela, requer seja afastada a multa regulamentar ou, sucessivamente, reduzida ao valor de R\$ 500,00, isso caso ambas as multas (punitiva e regulamentar) não sejam relevadas e afastadas, ou reduzidas a patamares que melhor se coadunam com os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, tendo em vista a boa-fé comprovada da impugnante. Requer, ainda, sejam produzidas todas as provas em direito admitidas, em especial as seguintes: (i) ser oficiada a Secretaria da Receita Federal do Brasil em Itajaí/SC, para que traga aos autos todo o processo administrativo de fiscalização pertinente à DI 08/1611900-1, inclusive o laudo técnico produzido com a finalidade de possibilitar a adequada classificação fiscal (vide doc. 03); (ii) inspeção judicial e perícia com vistas à adequada classificação fiscal”.

É o breve relato do que, na essência, afigura-se, na ótica deste Relator, de relevo.

Em apreciação dos argumentos apresentados pela Contribuinte em sede de impugnação, a Turma Julgadora *a quo* entendeu pela improcedência dos pedidos.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 2009, 2010

ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MERCADORIA CLASSIFICADA INCORRETAMENTE NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL. SELOS HIGIÊNICOS PARA PROTEÇÃO DA TAMPA DE LATA DE CERVEJA. DIFERENÇA DE TRIBUTOS DEVIDOS NA IMPORTAÇÃO.

A mercadoria "selos higiênicos para proteção da tampa de lata de cerveja" tem correta classificação no código NCM 8309.90.00. Trata-se de produto acabado, para aposição sobre as latas, conferindo-lhas maior higiene por tampar a parte exterior da lata que, após aberta, terá contato com o líquido a ser consumido. É portanto uma tampa, um acessório para a lata, que é a embalagem da cerveja.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 146 DO CTN. INCABIMENTO. A classificação fiscal efetuada pela autoridade aduaneira, divergente de classificação anterior, não configura violação ao art.

146 do CTN, pois tal procedimento não se reputa critério jurídico, por expressa disposição legal. Inteligência do art. 30, § 1º, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

MULTA REGULAMENTAR PROPORCIONAL AO VALOR ADUANEIRO. ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. INFRAÇÃO QUE INDEPENDE DE DOLO OU MÁ-FÉ.

A aplicação da multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158/35, de 24 de agosto de 2001, independe de dolo ou má-fé por parte do sujeito passivo, reclamando apenas o erro de classificação fiscal (exegese do art. 136 do CTN).

QUESTIONAMENTO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO.

A ilegalidade e a inconstitucionalidade da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa.

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário aduzindo **(i)** ilicitude de autuação por inovação de critério na classificação aduaneira; **(ii)** impossibilidade de classificação de “selo higiênico para proteção da tampa de lata de cerveja” na posição nº 8309.90.00 da NCM; **(iii)** inconstitucionalidade do inciso I do art. 7º da lei nº 10.865/2004; e **(iv)** impossibilidade de aplicação da multa por falta de esclarecimento.

Os autos foram, então, remetidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Relatora.

O Recurso Voluntário interposto é próprio e tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Como se depreende dos fatos apresentados, a controvérsia posta decorre da reclassificação fiscal de mercadorias realizada por meio de procedimento de revisão aduaneira.

(i) ilicitude de autuação por inovação de critério na classificação aduaneira

Alega a Recorrente que a classificação fiscal adotada está em conformidade com as especificações do próprio fabricante e que não compete à Fiscalização questionar tal enquadramento.

Também aduz que “já houve a análise, pela autoridade fiscal, em caso estritamente idêntico ao da recorrente, ocasião em que se concluiu pela correta classificação dos selos higiênicos na posição nº 7607.19.10 da NCM”, arguindo que “não pode o fisco rever posição que há muito já adotou e entendeu por correta, sob pena de alteração de critério e violação ao artigo 146 do CNT (sic)”.

Traz argumentos relativos à existência de Laudo Técnico elaborado a pedido da RFB em novembro de 2008, por ocasião do exame DI nº 08/1611900-1, registrada em 13/10/2008, cujo teor será analisado no tópico destinado ao exame da classificação fiscal.

Por fim, aduz que a alteração de entendimento da RFB quanto à correta classificação fiscal a ser adotada apenas poderia ter sido feita se precedida do devido processo legal administrativo.

Como bem consignado no acórdão recorrido, o direito ao devido processo legal e contraditório está sendo plenamente garantido ao Contribuinte por meio do presente processo administrativo, cuja fase contenciosa se instaura exatamente no momento da apresentação da Impugnação, nos termos do art. 14 e seguintes do Decreto nº 70.235/72.

Quanto à ofensa ao art. 146 do CTN (alteração do critério jurídico), também remeto ao que foi decidido pela instância a quo:

Aprecie-se inicialmente a letra do referido dispositivo legal, cujos grifos ora foram acrescidos:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados pela autoridade** administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, **quanto a fato gerador ocorrido posteriormente** à sua introdução.

Observando-se a parte final da prescrição legal, nota-se que o que ela afirma é que a modificação de critérios jurídicos não pode retroagir. Tão-somente isso.

Ainda que se considere, *ad argumentandum*, que a classificação de mercadoria é um critério jurídico, tal dispositivo não restou ferido, posto que não se verificou nenhuma retroação de entendimento da autoridade fiscal no exercício do poder (prerrogativa funcional) de lançamento.

Salienta-se que o Laudo apresentado foi elaborado em 2008, quanto o presente Auto de Infração data do ano de 2011 e não há, nos autos, qualquer indicação quanto à sua aceitação ou não por parte da RFB.

Nesse aspecto, acrescenta, quanto à necessidade de vinculação a um laudo técnico elaborado por solicitação da RFB, o seguinte trecho da decisão recorrida:

Assim, pode-se facilmente depreender do referido art. 30, § 1º, c/c art. 18, *in caput*, ambos do PAF, que a classificação de mercadorias, justamente por não ser considerada um aspecto técnico – por expressa disposição legal –, não requer ou exige a elaboração de laudo técnico. Ou seja, a autoridade tributária-aduaneira a quem tocar fiscalizar determinada operação de importação é a responsável pela sua classificação fiscal. E o Auditor-Fiscal pode, ou não, a seu juízo, requisitar a realização de laudo técnico. E, ainda assim, destaque-se: não se vincula às conclusões do laudo técnico, mesmo que o requisite.

Não se verifica, portanto, qualquer ilegalidade no procedimento fiscal.

(ii) impossibilidade de classificação de “selo higiênico para proteção da tampa de lata de cerveja” na posição nº 8309.90.00 da NCM

Nesse tópico é que, efetivamente, se debate acerca da correta classificação fiscal a ser adotada.

Os produtos em questão consistem em “selos higiênicos para proteção de lata de cerveja” e a divergência apresentada é:

Classificação do contribuinte	Reclassificação Fiscal
7607.19.10	8309.90.00
76 - Alumínio e suas obras 7607 - Folhas e tiras, delgadas, de alumínio (mesmo impressas ou com suporte de papel, cartão, plástico ou semelhantes), de espessura não superior a 0,2 mm (excluindo o suporte). 7607.1 - Sem suporte: 7607.19 - Outras 7607.19.10 - Gravadas, mesmo com camada de óxido de alumínio, de espessura inferior ou igual a 110 micrômetros (mícrons) e com um conteúdo de alumínio igual ou superior a 99,9 %, em peso	83 - Obras diversas de metais comuns 8309 - Rolhas, tampas e cápsulas para garrafas (incluindo as cápsulas de coroa, as rolhas e cápsulas, de rosca, e as rolhas vertedoras), batoques ou tampões roscados, protetores de batoques ou de tampões, selos de garantia e outros acessórios para embalagem, de metais comuns. 8309.90.00 - Outros

Em que pese a não vinculação da Autoridade Fiscal ao Laudo Técnico acostado aos autos, sua análise é importante para fins de esclarecimento dos aspectos fáticos envolvidos.

Trata-se de um Laudo Técnico elaborado pela Universidade Federal de Santa Catarina UFSC, por solicitação da autoridade aduaneira quando do exame da DI nº 08/1611900-1, registrada em 13/10/2008, do mesmo contribuinte. (fls. 192/195 e-processo)

Por meio do referido documento técnico foram examinados os seguintes quesitos acerca do produto “selo higiênico”:

AUDITOR FISCAL: GUILHERME TARRAN VERONEZZI

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

INSPECTORIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM ITAJAÍ - SC

QUESITOS:

1- Trata-se de selos, delgados, de alumínio de espessura não superior a 0,2mm?

R- Sim.

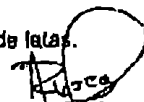
2- Se positiva a resposta anterior, trata-se de selos gravados ("etched"), mesmo com camada de óxido de alumínio, de espessura inferior ou igual a 110 micrometros (microns) e com um conteúdo de alumínio superior ou igual a 99,90%, em peso?

R- Sim.

3- Descreva detalhadamente as mercadorias, sua utilização e demais características de forma a permitir sua correta classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul.

R- A amostra é constituída com um elevado teor de alumínio conforme laudo laboratorial em anexo.

Utilização: utilizado como lacre que envolve e cobre a abertura da lata.

4º TABELÃO DE NOTAS
SOROCARA-SP R. Santa Clara, 91
AUTENTICAÇÃO: Autentico
Angela A. Ruzza
Responsável Técnico
Químico
CRQ 13100504

(fl. 194 e-processo)

Inicialmente cumpre destacar que a presente análise está sendo realizada em consonância com a TIPI vigente no período em que ocorreram as importações (2009 e 2010), aquela aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, revogado apenas pelo Decreto nº 7.660/2001, bem como a Instrução Normativa RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008

De acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh) aplicável à Seção XV, que abrange ambas as posições:

Os Capítulos 72 a 76 e 78 a 81 abrangem os metais comuns, em bruto ou sob a forma de produtos, tais como barras, fios ou chapas, bem como as obras destes metais, **exceto** os artigos metálicos incluídos nos **Capítulos 82 ou 83**, independentemente do metal que os constitui, sendo estes Capítulos **limitados** a artigos bem determinados.

Ou seja, a classificação do Capítulo 83 precede às classificações pelos capítulos 72 a 76 e 78 a 81 e abrange “*artigos bem determinados*”.

As Notas Explicativas do Capítulo 83 corroboram:

Enquanto que os Capítulos 73 a 76 e 78 a 81 reúnem as obras de metais comuns a partir do metal de que são formados, **o presente Capítulo**, como o Capítulo 82, abrange **limitativamente** um certo número de artigos sem considerar os metais comuns constitutivos.

As Notas Legais:

Capítulo 83

Obras diversas de metais comuns

Notas.

1.- Na aceção do presente Capítulo, as partes de metais comuns devem ser classificadas na posição correspondente aos artigos a que se referem. Todavia, não se consideram como partes de obras do presente Capítulo os artigos de ferro fundido, ferro ou aço das posições 73.12, 73.15, 73.17, 73.18 ou 73.20, nem os mesmos artigos de outros metais comuns (Capítulos 74 a 76 e 78 a 81)

Portanto, nos termos do próprio o Acórdão Recorrido, as classificações do Capítulo 76 “*são **subsidiárias**, e somente devem ser utilizadas na classificação se e somente se a mercadoria não puder ser incluída em outra posição (a mais específica, por exemplo)*”.

Ou seja, para a classificação na posição 83 é indispensável a exata conformação com o texto descritivo de cada uma das suas posições e sub-posições.

No caso, as notas explicativas da posição 83.09, defendida pelo Fisco, assim define os artigos que a integram:

83.09 - Rolhas, **tampas** e cápsulas para garrafas (incluindo as cápsulas de coroa, as rolhas e cápsulas, de rosca, e as rolhas vertedoras), batoques ou tampões roscados, protetores de batoques ou de tampões, selos de garantia e **outros acessórios para embalagem, de metais comuns**.

NOTA EXPLICATIVA

A presente posição engloba uma gama de artigos, de quaisquer metais comuns, às vezes associados a outras matérias (plástico, borracha, cortiça, etc.), utilizados para **vedar** ou **tampar** tambores, barris, garrafas ou **outros recipientes**, bem como para **lacrar latas** ou outras embalagens.

Estes artigos **consistem** em:

1) **Rolhas** metálicas de qualquer tipo (cápsulas de coroa, rolhas e cápsulas de rosca, de mola, por exemplo), incluindo as rolhas ou **tampas** (de rosca, de grampo, de braçadeira, de flange, de presilha etc.), utilizadas para **tampar** garrafas de cerveja, de leite, boiões de conserva, tubos de comprimidos farmacêuticos ou recipientes semelhantes.

Excluem-se desta posição as rolhas mecânicas com cabeça de plástico, porcelana, etc.

(...)

4) **Tampas destrutíveis** para **garrafas** de óleo, de leite, de cerveja, etc., cápsulas feitas com folhas delgadas de chumbo, estanho ou alumínio, próprias para recobrir a rolha e tampar parte do gargalo de garrafas de champanha ou de outros vinhos finos.

(...)

10) **Tampas comportando uma incisão em forma de lingueta com um anel puxador, de metal comum, utilizadas, por exemplo, em latas para bebidas ou para gêneros alimentícios.**

O Acórdão DRJ aplica à hipótese concreta o item 4, supra, entendendo a adoção dessa classificação compreende a aplicação da Regra Geral 1 de Interpretação.

Todavia, entendo não assistir razão ao Acórdão recorrido. O item 4 se refere especificamente a “tampas”. No caso, não estamos falando de tampa, mas de um selo protetor utilizado para cobrir a tampa das latas.

O mesmo parágrafo utiliza a expressão “recobrir e tampar”, contudo, referindo-se especificamente ao gargalo de garrafas de champanha ou de outros vinhos finos. No caso, também não estamos falando de garrafas, mas, sim, de latas de cervejas.

No caso de garrafas, pode-se verificar que tais materiais tem a função de recobrir no sentido de preservar o gargalo, seja de quebras (vidro) ou mesmo evitar a saída da rolha e abertura accidental.

No caso das latas de cerveja, a cobertura de um fino papel laminado apenas tem o condão de evitar o contato direto da lata com impurezas externas, não sendo capaz de recobrir ou aferir qualquer proteção à “tampa”.

Logo, não vejo a necessária especificidade da posição 8309.90.00 e tampouco a coincidência entre o selo protetor e a própria “tampa” da lata de cerveja, como pretende atribuir a Fiscalização e a DRJ ao caso concreto:



Ademais, a Coletânea dos Pareceres de Classificação da OMA, versão consolidada pela IN 1.926-2020 (https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/coletanea_in_1926-2020x.pdf), assim ilustra a posição **NCM 8309.90**:

1. Tampas de alumínio para latas de bebidas ou de gêneros alimentícios de dimensões diversas e formas diferentes (circular, oval, retangular com ângulos arredondados), comportando uma borda para engaste permanente das tampas nas latas, e cuja face que formará o interior é recoberta com um verniz de proteção adequado para contacto com as bebidas e os alimentos. Estas tampas contêm também uma incisão em forma de lingueta, na extremidade da qual é fixado um anel, permitindo cômoda abertura da lata ao longo da incisão.



Veja-se que se classificam na NCM 8309.90 as próprias tampas das latas de cerveja (item 10 das Notas Explicativas, acima). E, se todo o contexto extraído das Notas Explicativas acima citadas exigem que a classificação no Capítulo 83 se dê por **especificidade**, não a identifique na hipótese ora examinada.

Sendo assim, não vejo como os selos utilizados para proteção das tampas de latas de cerveja devam ser classificados na posição 8309.

Agora cumpre examinar a NCM apontada como correta pela Recorrente (NCM 7607.19.10).

As Notas Explicativas do Capítulo 76, Alumínio e suas obras, esclarecem:

Dadas as suas propriedades particulares, o alumínio e suas ligas são muito empregados nas indústrias aeronáutica, automobilística e naval, na indústria de construção civil, na construção de material ferroviário (vagões, bondes (carros elétricos*), por exemplo), na indústria elétrica (cabos, fios, por exemplo), na fabricação de recipientes de qualquer espécie (reservatórios e tintas de grande capacidade, tambores de transporte e embalagem, por exemplo) ou de **utensílios de cozinha e de uso doméstico, para acondicionamento (sob a forma de folhas delgadas)**, por exemplo.

O presente Capítulo compreende:

(...)

C) Nas posições 76.04 a 76.07, os produtos de transformação, em geral por laminação, extrusão, estiragem, trefilagem e forjagem, do alumínio em formas brutas da posição 76.01.

Já a Nota Explicativa específica da posição 7607:

76.07 - Folhas e tiras, delgadas, de alumínio (mesmo impressas ou com suporte de papel, cartão, plástico ou semelhantes), de espessura não superior a 0,2 mm (excluindo o suporte).

A presente posição abrange os produtos definidos na Nota 1 d) deste Capítulo, com espessura não superior a 0,2 mm.

As disposições da Nota Explicativa da posição 74.10 respeitantes aos mesmos produtos de cobre, aplicam-se, mutatis mutandis, às folhas e tiras desta posição.

As folhas e tiras, delgadas, de alumínio são utilizadas na fabricação de cápsulas para vedar, bem como no **acondicionamento de gêneros alimentícios**, charutos, cigarros, tabaco, etc. As folhas delgadas de alumínio são também a principal matéria-prima para

a fabricação de pó impalpável e para prateação ou para iluminuras falsas. Também se utilizam como material calorífugo (quando amarrotadas), bem como em cirurgia ou medicina (especialmente a veterinária) para cicatrização de feridas.

Destaca-se que o Laudo Técnico elaborado atesta que os selos higiênicos para proteção de latas possuem espessura inferior a 0,2mm.

Ademais, estabelece a Nota Explicativa da posição 7607 que “*as disposições da Nota Explicativa da posição 74.10 respeitantes aos mesmos produtos de cobre, aplicam-se, mutatis mutandis, às folhas e tiras desta posição*”, da qual destaco:

As folhas e tiras da presente posição são obtidas por laminagem, batedura ou eletrólise. Apresentam-se em folhas extremamente delgadas, cuja espessura não excede, em nenhum caso, 0,15 mm. As folhas que se utilizam em douradura ou falsa iluminura, etc., em geral, inserem-se entre folhas de papel dispostas em cadernos. As outras folhas delgadas, especialmente o ouro, fixam-se muitas vezes em papel, cartão, plástico ou outros suportes semelhantes, quer para facilidade de manipulação ou de transporte, quer para um trabalho ulterior, etc. **As folhas e tiras desta posição podem apresentar-se gofradas, recortadas (mesmo em ângulos diferentes do reto), perfuradas, revestidas (douradas, prateadas, envernizadas, etc.) ou impressas.**

Logo, entendo tratar-se de produto enquadrado na posição 7607.

Quanto à sub-posição residual 7607.19, temos que esta se subdivide em 7607.19.10 e 7607.19.90,

A classificação 7607.19.10 utilizada pela Recorrente pressupõe a existência de aspectos técnicos bem definidos:

Gravadas (“etched”), mesmo com camada de óxido de alumínio, de espessura inferior ou igual a 110 micrômetros (microns) e com um conteúdo de alumínio superior ou igual a 99,90%, em peso

Tais aspectos foram objeto do Laudo Técnico Elaborado pela UFSC:

2- Se positiva a resposta anterior, trata-se de selos gravados (etched), mesmo com camada de Óxido de alumínio, de espessura inferior ou Igual a 110 micrometros (microns) e com um conteúdo de alumínio superior ou igual a 09,90%, em peso?

R- Sim.

É preciso observar que a Fiscalização e a Decisão recorrida em nenhum momento questionaram a validade desse Laudo Técnico, mas, apenas, consignaram que a Fiscalização não está adstrita a ele na realização da atividade de classificação fiscal.

Pelo exposto, entendo assistir razão à Recorrente quanto à classificação fiscal a ser utilizada para os produtos importados: NCM 7607.19.10.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao Recurso para afastar a reclassificação fiscal realizada pela Fiscalização, com a adoção da NCM 8309.90.00 e acatar a validade da classificação fiscal NCM 7607.19.10 utilizada pela contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário