



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.721087/2012-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.101 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2021
Recorrente PACO INDUSTRIA METALURGICA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 20/04/2012

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Maria Eduarda Alencar Camara Simoes (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente a conselheira Cynthia Elena de Campos, substituída pela conselheira Maria Eduarda Alencar Camara Simoes.

Relatório

Em julgamento Auto de Infração lavrado para exigência de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS, Cofins, Multa por infração administrativa ao controle das importações e Multa por Classificação Fiscal incorreta.

Como se extrai da descrição dos fatos, foi declarada na adição 002 da DI n.º 12/0727822-1, nove mil peças de “corpos de garrafa térmica”, todos originários da República Popular da China.

Após a parametrização para o canal vermelho, em verificação física da mercadoria, foi constatada a classificação incorreta dos bens importados. Nos termos do relatório da fiscalização, em verdade foram importadas garrafas térmicas (9617.00.10 – Garrafas térmicas e outros recipientes isotérmicos) e não partes de garrafas térmicas (9617.00.20 – Partes).

O Auditor-Fiscal concluiu que, na aplicação da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado n.º 1 e n.º 2, “a”, os bens importados, ainda que incompletos ou inacabados, apresentam as características essenciais do artigo completo ou acabado, devendo ser classificado como garrafa térmica e não suas partes.

Da reclassificação para o código 9617.00.10 – Garrafas térmicas e outros recipientes isotérmicos, nos termos da Resolução Camex n.º 46, de 2011, foram exigidos II, IPI-Importação, PIS-Importação, Cofins-Importação, Multa por falta de Licença de Importação e Multa por classificação fiscal incorreta.

Não concordando com o lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP, que, por unanimidade, entendeu pela sua improcedência, em Acórdão sem ementa, abaixo sintetizado:

“Sobre a **classificação fiscal** que a impugnante contesta, com a simples alegação de que sem a tampa a mercadoria importada não pode ser classificada como garrafa térmica, entendo que não cabe razão à impugnante.

É incoerente ao nosso ver o argumento da impugnante de que a tampa é parte essencial da garrafa térmica, responsável pela manutenção da temperatura uma vez que conforme pode ser observado nas fotografias das fls. 33 a 35, a mercadoria importada (corpo da garrafa térmica) já possui uma tampa interna, ligada ao sistema de bombeamento. Esta tampa interna por si só já isola o líquido interno, garantindo o isolamento térmico.

A tampa a que se refere a impugnante, que no caso seria uma segunda tampa, externa, em nada alteraria o funcionamento do produto em relação ao isolamento térmico, pois esta segunda tampa devido ao fato de não possuir a estrutura destinada a manutenção do calor, que o corpo da garrafa térmica e a tampa interna possuem, não teria a função de impedir a troca de temperatura entre o conteúdo da garrafa e o ambiente externo à garrafa. Desta forma é incorreta a alegação da impugnante de que a tampa externa seria necessária para a manutenção da temperatura no interior da garrafa, motivo pelo qual seria parte essencial da garrafa térmica.

Diante do exposto, também considero incorreta a alegação da impugnante de que a mercadoria deveria ser classificada com a utilização da RG 3 de classificação, tendo como parte essencial a tampa externa, e entendo correto a metodologia de classificação fiscal adotada pela fiscalização no auto de infração, transcrito na sequência, que se faz com a aplicação das regras do Sistema Harmonizado RGI/SH N.º 1 (texto da posição 9617), RGI/SH N.º 2 a) e Regra Geral Complementar da Nomenclatura Comum do Mercosul RGC7NCM N.º 1”

Inconformado com a decisão do Colegiado *a quo*, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), repisando os argumentos apresentados na impugnação.

Em síntese, defendeu a correta classificação fiscal da importação de “partes de garrafas térmicas” (NCM 9617.00.20), explicando que um corpo de garrafa térmica, sem tampa, não tem como cumprir sua função essencial, a de conservação do líquido nela acondicionado. Assim, somente após a sua industrialização, com a colocação da tampa e/ou outros acessórios, passará a ser uma garrafa térmica.

Por fim solicita provimento de seu recurso.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

Ciente do Acórdão de primeira instância em 11/04/2018, apresentou Recurso Voluntário em pen-drive no dia 04/05 do mesmo ano, portanto, tempestivo e dele tomo conhecimento.

Os fatos já foram descritos em Relatório.

Em síntese, o litígio tem como cerne a classificação fiscal de mercadoria importada, afinal, foram importados “corpos de garrafa térmica” (NCM 9617.00.20 – Partes) ou “garrafas térmicas” (NCM 9617.00.10 – Garrafas térmicas e outros recipientes isotérmicos)?

Antes de mais nada, necessário visitar a legislação de regência e a própria Tabela do IPI (TIPI) para verificação das normas e classificações envolvidas.

A TIPI, traz em seu Capítulo 96 – Obras diversas, a posição 96.17 – Garrafas térmicas e outros recipientes isotérmicos, montados, com isolamento produzido pelo vácuo, e suas partes (exceto ampola de vidro).

Os desdobramentos, nas classificações 9617.00.10 e 9617.00.20, objeto do litígio, são assim descritos na Tabela:

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	15
9617.00.20	Partes	15

Os bens foram importados como “corpos de garrafa térmica”, com amostras retiradas pela autoridade fiscal, fotografias às fls. 33-37, abaixo exemplificada:



Das amostras retiradas, a fiscalização concluiu pela aplicação das RGI n.º 1 e n.º 2, “a” do Sistema Harmonizado e RGC n.º 1, conforme abaixo transcritas:

“Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:

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 nas Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:
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.

[...]

Regras Gerais Complementares (RGC)

1. As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, *mutatis mutandis*, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.”

Percebe-se da verificação física realizada pelo Auditor-Fiscal, a conclusão pela importação de garrafas térmicas, ainda que incompletas, conforme exposto em seu relatório (fl.44):

“No caso em análise verifica-se que os produtos possuem as características essenciais das garrafas térmicas (ver fotografias anexadas ao processo), quais sejam: ampola de vidro interna com isolamento pelo vácuo, tampa interna com duto para a saída do líquido e corpo exterior de aço inoxidável, o que possibilita a manutenção da temperatura de líquidos contidos no recipiente. Os produtos encontram-se ainda embalados em caixas individuais que permitem sua direta colocação em pontos de venda ao consumidor final. A simples falta da tampa superior não descaracteriza o produto, que obviamente não terá outra finalidade que não seja a de garrafa térmica.”

Sendo classificadas como garrafas térmicas, no código NCM 9617.00.10, os tributos devidos foram recalculados, de acordo com as alíquotas vigentes à época, inclusive com a alteração da base de cálculo decorrente do aumento do valor devido de Imposto de Importação.

Além dos tributos incidentes na importação, foram exigidas multa por falta de licença para importação (art. 169, I, b, do Decreto-Lei nº 37/66) e multa por classificação fiscal incorreta, no valor de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria (art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Discordando da classificação adotada pelo Fisco, a recorrente defende que não importou garrafas térmicas, mas somente o corpo das garrafas, classificadas como “partes”, na NCM 9617.00.20, posto que, “*sem tampa, não tem como cumprir sua função essencial, qual seja, a conservação do líquido nela acondicionado.*”, devendo ser aplicada a RGI nº 3, “a”, que determina a prevalência da posição mais específica sobre as mais genéricas.

Exposto o litígio, tenho que concordar com as conclusões da autoridade fiscal.

De fato, a simples ausência da tampa, a ser colocada antes da disponibilização ao consumidor final, não lhe retira a sua característica essencial, a de ser uma garrafa térmica, destinada a manutenção da temperatura dos líquidos armazenados em seu interior, ainda que incompleta.

As Regras de Interpretação, aplicadas sucessivamente, impede a utilização da regra 3, “a” mencionada pela recorrente, visto que a regra 2, “a” já soluciona perfeitamente a classificação da mercadoria, excluindo, dentre as possíveis, a classificação pretendida pela recorrente (“partes”).

Aprofundando o estudo da matéria, percebe-se que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, são claras em relação aos bens classificados na posição 96.17:

“NESH

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.

2) Os invólucros, canecas e tampas de metal, ou de plástico, etc, que se adaptem aos invólucros.

As ampolas de vidro, apresentadas isoladamente, incluem-se na posição 70.20.”

Como se percebe das notas explicativas, o bem importando enquadra-se perfeitamente na condição de garrafa térmica exposta no item “1”, contendo os itens essenciais ao seu funcionamento. A ausência tampa externa não lhe retiraria suas características essenciais.

As mesmas Notas Explicativas, abordando a aplicação da RGI 2, “a”, traz expressamente a previsão de que a referência a um artigo, ainda que incompleto ou inacabado, desde que apresente as características essenciais do artigo completo ou acabado, abrange igualmente o artigo completo ou acabado, trazendo como exemplos, os “esboços” de artigos ou os artigos por montar:

“REGRA 2

[...]

NOTA EXPLICATIVA

REGRA 2 a) (Artigos incompletos ou inacabados)

I) A primeira parte da Regra 2 a) amplia o alcance das posições que mencionam um artigo determinado, de maneira a englobar não apenas o artigo completo, mas também o artigo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.

II) As disposições desta Regra aplicam-se aos esboços de artigos, exceto no caso em que estes estão expressamente especificados em determinada posição. **Consideram-se "esboços" os artigos não utilizáveis no estado em que se apresentam e que tenham aproximadamente a forma ou o perfil da peça ou do objeto acabado, não podendo ser utilizados, salvo em casos excepcionais, para outros fins que não sejam os de fabricação desta peça ou deste objeto (por exemplo, os esboços de garrafas de plástico, que são produtos intermediários de forma tubular, fechados numa das extremidades e com a outra aberta e munida de uma rosca sobre a qual irá adaptar-se uma tampa roscada, devendo a parte abaixo da rosca ser transformada, posteriormente, para se obter a dimensão e forma desejadas).**

Os produtos sem (manufaturados que ainda não apresentam a forma essencial dos artigos acabados (como é, geralmente, o caso das barras, discos, tubos, etc.) não são considerados esboços.

[...]

REGRA 2 a) (Artigos apresentados desmontados ou por montar)

V) A segunda parte da Regra 2 a) classifica na mesma posição do artigo montado o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar. As mercadorias apresentam-se neste estado principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte.

VI) Esta Regra de classificação aplica-se, também, ao artigo incompleto ou inacabado apresentado desmontado ou por montar, desde que seja considerado como completo ou acabado em virtude das disposições da primeira parte desta Regra.

VII) Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc, quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.

Para este efeito, não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem. Todavia, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado.”

Da verificação física realizada pela Autoridade Aduaneira, verificou-se inclusive a reunião de todas as características essenciais do artigo completo, como faz prova as fotografias juntadas aos autos, sendo incabível de pronto a argumentação da recorrente de que os bens importados não estão aptos à conservação do líquido nela acondicionado.

Não só. Ainda que tome por verdadeira a argumentação da impossibilidade de cumprir a função essencial de conservação do líquido no estado em que se encontra, a própria NESH, analisando a abrangência das Regras de Interpretação, explica a possibilidade do bem, da forma que importado, **ainda que não utilizável, deve ser classificado como o produto acabado quando presente a forma ou o perfil do objeto pronto**, não restando qualquer dúvida que, no presente caso, foram importadas garrafas térmicas, ainda que incompletas.

Em outras palavras, o perfeito funcionamento do bem importado não é a condição exigida pela RGI 2, a, para classificação como o artigo acabado, e sim, que ele apresente as características físicas do artigo completo.

Cientes dessa conclusão, retomando as fotografias das fls. 33 e seguintes, não há como negar que os bens importados são, de fato, garrafas térmicas.

Prova irrefutável de tais conclusões: as garrafas foram importadas inclusive com as embalagens de apresentação, individualizadas, restando unicamente a inclusão das tampas externas para sua destinação ao consumidor final.

Este Colegiado, apreciando situações semelhantes (apesar da existência de fatos próprios em cada um dos precedentes), em todas as oportunidades entendeu pela classificação como “garrafas térmicas”, ainda que importadas demontadas ou com tampas em separado. É o que se extrai dos Acórdãos nº 3402-004.755 e 3301-008.957, ambos com recurso negado de forma unânime:

“Acórdão nº 3301-008.957

Relatora: Semíramis de Oliveira Duro

Sessão de 20 de outubro de 2020

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 08/04/2003

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. GARRAFAS TÉRMICAS. CORPO E TAMPA. NCM 9617.00.10.

A Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) nº 2 a) e a Regra Geral Complementar (RGC) nº 1 da Nomenclatura do Mercosul (NCM) são o suporte legal para a classificação de “Garrafas Térmicas, de aço inox, a vácuo, de 1 litro (SZ100) e pelo corpo de meio litro (SH050), formadas pelo corpo e pela tampa, apresentadas incompletas, no Item 9617.00.10 da Tarifa Externa Comum (TEC), vigente à época da importação.

[...]

“Para finalizar o tópico “Classificação”, é importante que se entenda que para determinado artigo, aindaque incompleto/inacabado/desmontado ou por montar, esteja abrangido pela Posição do artigo completo/acabado/monstado (RGI 2 a), não é necessário o seu funcionamento e, sim, que ele apresenta, fisicamente, as características essenciais do artefato completo/acabdo/montado.

Essa vinculação às características físicas do bem (e não a sua utilização/destinação), objetivando classificá-lo como parte ou como o bem propriamente dito, é dada pela própria nomenclatura, quando nela existir uma posição que englobe a parte que restou.

“Acórdão nº 3402-004.755

Relatora: Thais de Laurentiis Galkowicz

Sessão de 24 de outubro de 2017

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 24/02/2004

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO SH. GARRAFA TÉRMICA. ARTIGO DESMONTADO OU POR MONTAR. REGRA 2. APLICAÇÃO PARA POSIÇÃO E SUBPOSIÇÃO DA NOMENCLATURA.

O Acordo Internacional estabelece que as regras de interpretação do sistema harmonizado devem ser utilizadas sucessivamente. Ou seja, somente se utiliza uma regra após esgotadas as possibilidades de aplicação da regra imediatamente anterior.

Se com base nas características do produto importado, estamos diante de garrafas térmicas incompletas, mas que, no estado em que se apresentam (corpo da garrafa térmica, em inox e a vácuo, e tampa), possuem as características essenciais do artigo completo, apenas faltando a sua montagem, devem como tal ser classificadas na Posição 9617 (posição do artigo completo primeira parte do texto da Posição), ao amparo da Regra Geral de Interpretação 2, "a" (artigos desmontados ou por montar); e dentro dessa Posição, no Item 9617.00.10, como Garrafas térmicas, ao amparo da Regra Geral de Interpretação n. 1 combinada com as Notas Explicativas da Regra Geral de Interpretação n. 2, "a", não havendo espaço, assim, para a utilização da Regra n. 3.

Portanto, correta a classificação adotada pela autoridade fiscal (9617.00.10 – Garrafas térmicas e outros recipientes isotérmicos), devendo o recurso ser negado neste ponto.

Pelo exposto VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida