



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11128.005546/2009-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.590 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2024
Recorrente ARTECOLA INDUSTRIAS QUÍMICAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 04/11/2004

REVISÃO ADUANEIRA APÓS O DESEMBARAÇO ADUANEIRO.
POSSIBILIDADE

O desembaraço aduaneiro não configura homologação da classificação fiscal adotada pelo importador, sendo permitida a posterior revisão aduaneira e o consequente lançamento de ofício, nos termos do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e artigo 638 do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro), situação que não se confunde com revisão de lançamento ou com mudança de critério jurídico.

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. COMPROVAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE
POSIÇÃO NCM MAIS ESPECÍFICA. INSUBSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO

Restando comprovado, por prova técnica, que a mercadoria objeto da reclassificação fiscal possui classificação mais específica do que aquela pretendida pela autoridade autuante, deve ser reconhecida a insubsistência da autuação fiscal.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRIMER UV-03TF. PRODUTO COM
PROPRIEDADES ADESIVAS. NCM 3506.91.90. MANUTENÇÃO DA
CLASSIFICAÇÃO ADOTADA PELO CONTRIBUINTE.

Restando plenamente demonstrado, e comprovado por laudos técnicos, que a principal função do produto PRIMER UV-03TF é proporcionar e manter a adesão do solado plástico ao calçado, sendo destacada a sua força de adesão, deve ser mantida a classificação fiscal adotada pela contribuinte, na NCM 3506.91.90.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, para dar provimento ao recurso no sentido de anular o auto de infração no que se refere à reclassificação fiscal pretendida e cobrança das diferenças de tributos e acréscimos legais correspondentes. Vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva, que negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Sabrina Coutinho Barbosa, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil no Recife (PE):

A empresa Artecola Indústrias Químicas Ltda, CNPJ n.º 44.699.346/000103, ora Impugnante, já devidamente qualificada nos autos deste Processo, será, no âmbito deste, referida simplesmente como "Artecola".

Resumidamente, segundo a Fiscalização Aduaneira, a empresa Artecola classificou mercadoria incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Em decorrência do fato narrado no parágrafo imediatamente anterior, foi lavrado o Auto de Infração (AI) n.º 0817800/20129/09, objetivando lançar (i) diferença de Imposto de Importação (II) e respectivos juros de mora e multa de ofício; (ii) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) vinculado à importação e respectivos juros de mora e multa de ofício; (iii) diferença de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) na importação e respectivos juros de mora e multa de ofício; (iv) diferença de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na importação e respectivos juros de mora e multa de ofício; e (v) multa por erro de classificação fiscal. O valor total lançado foi, em valor original, R\$ 67.799,76 (sessenta e sete mil, setecentos e noventa e nove reais e setenta e seis centavos).

A seguir, transcrevo, de forma sucinta, os principais fatos e fundamentos jurídicos apresentados pela Fiscalização Aduaneira como justificativa para os lançamentos, na forma constante do AI de interesse e seus suplementos:

1. Detalha-se que a empresa Artecola registrou em 04/11/2004 a Declaração de Importação (DI) n.º 04/1117314-0, onde submeteu a despacho 13.600 quilogramas de uma mercadoria descrita como sendo "outros compostos orgânicos, sendo Primer UV-03TF, compostos para fabricação de calçados"; que a mercadoria de interesse foi classificada no código NCM 2942.00.90, cujas respectivas alíquotas para o II, IPI Vinculado, contribuição para o PIS-Importação e Cofins-Importação são, respectivamente, 2,00%, 0,00%, 1,65% e 7,60%; que foi elaborado o Pedido de Exame Laboratorial n.º LAB 3108/04, cujo resultado foi o Laudo de Análise n.º 0133.01 da Fundação de Desenvolvimento da Unicamp (Funcamp); que o citado Laudo de Análise concluiu, dentre outros achados, e que a mercadoria de interesse se trata de "preparação na forma de solução à base de composto orgânico fosforado em 99,1% de solvente";

2. É afirmado que, com base no Laudo de Análise n.º 0133.01 da Funcamp, nas Regras Gerais de Interpretação (RGI) do Sistema Harmonizado n.º 1 e n.º 6, na Regra Geral Complementar n.º 1, nos textos da Posição NCM 38.24 e do Item NCM 3824.90.8, a mercadoria de interesse se classifica no Subitem NCM 3824.90.89, cujas respectivas

alíquotas para o II, IPI Vinculado, contribuição para o PIS-Importação e Cofins-Importação são, respectivamente, 14,00%, 10,00%, 1,65% e 7,60%;

3. Aponta-se a legislação que fundamentou o lançamento do IPI Vinculado, qual seja, arts. 2º e 15 a 17, inciso I do art. 21, inciso I do art. 24, art. 30, inciso I do art. 34, art. 122, alínea "a" do inciso I e alínea "a" do inciso II do art. 123, inciso II do parágrafo único do art. 124, inciso III do art. 125, arts. 127 e 130, alínea "a" do inciso I do art. 131, inciso I do art. 200, inciso I do art. 202, e arts. 465 e 466 do Decreto n.º 4.544, de 26/12/2002, então Regulamento do IPI (RIPI);

4. É demonstrado o cálculo do crédito tributário referente ao IPI Vinculado e respectivos juros de mora e multa de ofício;

5. Indica-se o fundamento para o lançamento do II, qual seja, arts. 2º e 69, caput do art. 72, inciso I do art. 73, inciso I do art. 75, arts. 90, 94 e 97, inciso I do art. 103, arts. 106, 107, 482, 483, 485, 489, 491, 570 e 602, incisos I e IV do art. 603, inciso IV do art. 604 e art. 684 do Decreto n.º 4.543, de 26/12/2002, então Regulamento Aduaneiro (RA);

6. É relacionada a base para o lançamento da multa por erro de classificação, qual seja, inciso I do art. 84 da Medida Provisória (MP) n.º 2.158-35, de 24/08/2001, combinado com o art. 69 e inciso IV do art. 81 da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003, e arts. 2º, 97, 482 a 485, 489, 491, 570 e 602, incisos I e IV do art. 603, inciso IV do art. 604, inciso I e §§ 3º a 5º do art. 636, e art. 684 do então RA;

7. Expõem-se os cálculos dos créditos tributários referentes ao II e respectivos juros de mora e multa de ofício e à multa por erro de classificação fiscal;

8. É explicado que, apesar de não haver diferença entre as alíquotas da contribuição para o PIS-Importação e da Cofins-Importação entre as NCM indicada na DI de interesse e a correta, as respectivas bases de cálculo foram alteradas devido à alteração nos valores do II, do IPI Vinculado e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); e que a base de cálculo do ICMS é alterada devido ao acréscimo de despesas aduaneiras;

9. Destacam-se o anexo único da Norma de Execução Coana n.º 006, de 13/08/2004, e o inciso I do art. 1º e arts. 5º e 8º da Instrução Normativa SRF n.º 436, de 27/07/2004, como orientadores da forma de cálculo das contribuições devidas;

10. São determinados os valores das despesas aduaneiras;

11. Especifica-se a base legal para o lançamento da contribuição para o PIS-Importação e para a Cofins-Importação, qual seja, art. 1º, inciso I do art. 3º, inciso I do art. 4º, inciso I do art. 5º, inciso I do art. 7º, incisos I e II do art. 8º, inciso I do art. 13, e arts. 19 e 20 da Lei n.º 10.865, de 30/04/2004, e arts. 2º, 3º, 482, 483, 485, 491, 570, 602, inciso IV do art. 604, e art. 684 do então RA;

12. São demonstradas as diferenças apuradas de contribuição para o PIS-Importação e para a Cofins-Importação; e

13. Complementa-se o AI com a fundamentação legal para o lançamento dos respectivos juros de mora e multa de ofício, qual seja, § 3º do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, e inciso I do art. 80 da Lei n.º 4.502, de 30/11/1964, com redação dada pelo art. 45 da Lei n.º 9.430/1996.

Contraopondo-se ao relatado e alegado no procedimento fiscal em tela, as contrarrazões manifestadas pela Impugnante podem ser concentradas da seguinte forma:

1. *A respeito da mercadoria de interesse, informa-se que a mesma seria importada com frequência pela empresa Artecola; que a mesma seria utilizada como fixação de solados de borracha e de plástico; que em 2004 a mesma supostamente costumava ser classificada no código NCM 2942.00.90, com alíquotas de II e de IPI Vinculado iguais a zero; e que em 2005 a mesma teria passado a ser classificada no código NCM 3506.91.90, com alíquotas de II e de IPI Vinculado iguais a 16,00% e zero, por orientação de seu fornecedor;*
2. *É declarado que a defesa centrar-se-á no novo suposto entendimento da empresa Artecola, ou seja, o código NCM 3506.91.90;*
3. *Arrazoa-se que a revisão da operação de importação por parte da Fiscalização Aduaneira seria um novo exame de uma situação já consolidada; que o inciso III do art. 145 e o inciso IV do art. 149 da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966, Código Tributário Nacional (CTN), não autorizariam a revisão da importação de interesse;*
4. *É alertado que decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) n.º 202958/RJ orientaria que a reclassificação fiscal de uma mercadoria apenas seria possível se comprovado erro de fato quanto à identificação física das mercadorias;*
5. *Defende-se que decisão do então Conselho de Contribuintes no Acórdão n.º 301-27202 apontaria no sentido de que penalidades decorrentes de reclassificação de mercadorias apenas poderiam ser aplicadas se as empresas importadoras houvessem concorrido para a materialidade do fato;*
6. *É apontado que o Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit n.º 12, de 21/01/1997, seria óbice à aplicação da multa ao controle administrativo das importações;*
7. *Urde-se a tese de que o ato revisional da operação de importação objetivando reclassificar mercadorias apenas seria possível se presente dolo, má-fé ou fraude;*
8. *É asseverado que a posição mais específica na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) prevaleceria sobre a mais genérica; que as notas do Capítulo NCM 35 e da Posição NCM 35.06, em conjunto com a composição da mercadoria de interesse e a Ficha de Segurança do Produto, por aplicação das RGI-1 e RGI-3, apontaria o Subitem NCM 3506.91.90 como a correta classificação fiscal da mercadoria de interesse; e que seria impossível classificar-se a mercadoria de interesse na Posição NCM 38.24;*
9. *Alega-se que a decisão na Execução de Sentença contra Fazenda Pública n.º 2006.71.08.010621-9, que versa a respeito da DI n.º 06/06440500-8, teria concluído que a correta classificação do "Primer UV-03TF" seria no Subitem NCM 3506.91.90;*
10. *É exposto que o erro de classificação fiscal não poderia ser considerado uma infração, a não ser se capitulado no inciso II do art. 449 do então RIPI; que o Parecer Normativo CST n.º 54/1977 e o ADN Cosit n.º 36/1995 robusteceriam esse entendimento; que a decisão da Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes no Recurso n.º 126.067 apontaria no mesmo sentido; e que multas não poderiam ser aplicadas se os requisitos do art. 45 da Lei n.º 4.502/1964 estiverem ausentes; e*
11. *Pede-se que laudo suplementar possa ser apresentado posteriormente, com fulcro na alínea "a" do § 4º do art. 16 do PAF.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (DRJ), por meio do Acórdão n.º 11-63.802, de 19 de junho de 2019, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 04/11/2004

PEDIDO. APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. Exceção feita às hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972.

PRELIMINAR DE MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE DE REVISAR DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

À revisão aduaneira descrita no Regulamento Aduaneiro não se aplicam os dispositivos que tratam de revisão de ofício do Código Tributário Nacional.

PRELIMINAR DE MÉRITO. ADN COSIT N.º 12/1997. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O ADN Cosit n.º 12/1997 apenas se aplica à infração de importação de mercadoria estrangeira sem guia de importação.

PRELIMINAR DE MÉRITO. DOLO. MÁ-FÉ. FRAUDE. CONDIÇÃO PARA REALIZAÇÃO DE REVISÃO ADUANEIRA.

O art. 570 do Regulamento Aduaneiro de 2002 não apresenta o dolo, a má-fé ou a fraude como elementos necessários para a condução da revisão aduaneira.

MÉRITO. DECISÃO DO STJ. VINCULAÇÃO.

Decisões do STJ que não tenham sido Recurso Especial Repetitivo e que não tenham sido objeto de manifestação específica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não serão de observação obrigatória por parte da RFB em suas decisões.

MÉRITO. DECISÃO JUDICIAL. VINCULAÇÃO.

Decisões judiciais que digam respeito a operações de importação diversas daquelas em análise no processo administrativo de interesse não vinculam a Autoridade Julgadora.

MÉRITO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUTO UTILIZADO COMO ADESIVO. SUBITEM NCM 3506.91.90.

Produtos de qualquer espécie utilizados como adesivos, que não forem acondicionados para venda a retalho com peso líquido superior a um quilograma, não podem ser classificados no Subitem NCM 3506.91.90.

MÉRITO. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. TIPIFICAÇÃO NO INCISO II DO RIPI DE 1998.

O inciso II do art. 449 do Decreto n.º 2.637, de 25/06/1998, não se presta a tipificar a infração de erro de classificação fiscal.

A recorrente interpôs Recurso Voluntário resumindo sua pretensão recursal nos seguintes pedidos:

A) Preliminarmente, **seja cancelado o Auto de Infração** ora combatido, tendo em vista que tem como base suposto erro de direito, em razão de mudança de critério jurídico, visto que valora diferentemente os mesmos fatos já apreciados quando do desembaraço aduaneiro do produto "PRIMER UV-03TF", no mesmo lapso temporal, regidos pelo mesmo escopo normativo, fixando critério jurídico diferente;

B) No mérito, caso não acolhida a preliminar, seja **cancelado o Auto de Infração** ora combatido, tendo em vista que a nomenclatura defendida pela Recorrente (NCM 3506.91.90) é mais específica e reflete de forma mais precisa a finalidade de utilização do produto importado, haja vista sua propriedade adesiva, comprovada através dos laudos técnicos apresentados, em comparação à classificação pretendida pela fiscalização (NCM 3824.90.89), que não possui relação com a característica essencial do produto, devendo ser afastada, portanto;

C) Subsidiariamente, em caso de manutenção do lançamento, ainda quanto ao mérito, **seja parcialmente cancelado o auto de infração**, para que seja excluído da base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação os valores relacionados a ICMS e às próprias contribuições, diante da inconstitucionalidade decidida no RE 559.937/RS;

D) Subsidiariamente, e ainda quanto ao mérito, **seja parcialmente cancelado o Auto de Infração**, afastando-se a aplicação de multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre os tributos supostamente devidos, tendo em vista que suposto erro de classificação não pode ser punido de forma tão gravosa;

E) Protesta, outrossim, pela possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade o acima alegado, durante o trâmite do presente processo administrativo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Relator.

O Recurso Voluntário foi protocolado em 24/07/2019, portanto, dentro do prazo de 30 dias contados da notificação do acórdão recorrido, ocorrida em 26/06/2019. Ademais, cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

DA PRELIMINAR DE IMPOSSIBILIDADE DE RECLASSIFICAÇÃO FISCAL EM SEDE DE REVISÃO ADUANEIRA

A recorrente pleiteia, em sede de preliminar, o cancelamento do Auto de Infração combatido, com base nos seguintes argumentos:

A ora Recorrente se insurgiu contra o Auto de Infração, tendo em vista que o lançamento tributário em análise resultou de ato revisional da Autoridade Aduaneira em período posterior à primeira análise da DI n.º 04/1117314-0, que, ao ser analisada pela primeira vez, resultou na liberação da mercadoria importada, com o seu respectivo desembaraço aduaneiro.

Dessa forma, cabe frisar que somente após a primeira análise da DI n.º. 04/1117314-0 e a perfeita liberação do produto "PRIMER UV-03TF", após o seu desembaraço, é que a Autoridade Aduaneira solicitou a realização de exame laboratorial do produto à FUNCAMP.

Pois bem, com o resultado do exame, consubstanciado através do Laudo de Análise n.º 0133.01, entendeu a Autoridade Aduaneira em descaracterizar o enquadramento

*tarifário utilizado pela ora Recorrente na condição de importadora do produto, ou seja, em procedimento de reanálise ou reexame da operação que outrora já havia sido objeto de análise pela fiscalização aduaneira, o que incontestavelmente representa **revisão de lançamento por mudança do critério jurídico** utilizado entre a primeira análise, que resultou na liberação da mercadoria importada, e a segunda análise, que resultou no presente lançamento a que ora se insurge.*

A revisão de lançamento por mudança do critério jurídico é flagrante, tendo em vista que o lançamento não está baseado em erro de identificação física do produto "PRIMER UV-03TF" (erro de fato), mas sim em suposto "erro de classificação" quanto à NCM mais específica a ser aplicada (erro de direito). A diferença existe entre os dois é sutil e precisa ser considerada pelos Ilustres Conselheiros.

Isto porque, erro de fato ocorre quando houver erro relacionado à descrição física do produto importado, no que diz respeito às suas propriedades e/ou características. Já o erro de direito ocorre quando não há dúvidas acerca das características do produto, mas há divergência de interpretação da legislação aplicável, o que, no caso em tela, representa a diferença entre a NCM utilizada pela ora Recorrente e a considerada como correta pela Autoridade Aduaneira, após a conclusão da sua revisão.

Assim sendo, verificada a suposta divergência classificatória entre a NCM utilizada pela ora Recorrente na DI em referência e a NCM considerada como devida pela Autoridade Aduaneira, após a sua reanálise, determinou a reclassificação da mesma para um percentual de tributação maior, por entender que o produto "PRIMER UV-03TF" devesse ser classificado na NCM 3824.90.89.

Denota-se, portanto, que a revisão aduaneira da DI n.º 04/1117314-0, transmitida em 04/11/2004, submeteu a novo exame situação já consolidada, com base em suposto erro de classificação (erro de direito) levado a efeito pela ora Recorrente. Nesse sentido, olvida-se a Autoridade Fiscal que aceitou o código NCM informado pela ora Recorrente quando autorizou o desembaraço aduaneiro do produto e, em procedimento revisional da mesma operação, a mesma autoridade que outrora convalidou as informações, entendendo que a NCM estava equivocada, lançou a diferença de tributos, o que representa mudança de critério jurídico.

Tal postura fiscal é rechaçada pela remansosa jurisprudência nacional, por representar afronta à Segurança Jurídica dos contribuintes, em razão de em um primeiro momento a Autoridade Aduaneira validar as informações contidas na DI e, em ato seguinte, não convalidar o mesmo ato, tão somente por ter alterado a sua interpretação sobre a legislação aplicável ao produto.

No entanto, em que pese a ora Recorrente ter se insurgido contra o lançamento em análise, haja vista tratar-se de clara revisão aduaneira com base em suposto erro de classificação, o r. Acórdão da DRJ/REC manteve o Auto de Infração, tangenciando o debate sobre a diferença entre o "erro de classificação" e o "erro de identificação física do produto", argumentando tão somente que, em verdade, a presente análise posterior da DI pela Autoridade Aduaneira se tratou de "ato revisional de ofício" e não de "revisão de ofício de um lançamento", in verbis:

(...)

Embora, estando a Autoridade Fiscal amparada nos artigos n.º 145, III, n.º 149, caput da Lei n.º 5.172/66 e art. 638 e seguintes do Decreto n.º 6.759/2009, no que se refere à possibilidade de rever os atos constitutivos do crédito tributário, estes mesmos permissivos, não autorizam a Administração Pública a tomar decisões despidas de razoabilidade como no caso em tela, onde em um primeiro momento convalida as informações contidas na DI e, em um segundo momento, não o convalida mais sob o pretexto de que a interpretação da legislação está incorreta.

Portanto, embora a legislação supracitada permita que a Administração Pública, de fato, revise seus atos e que a fiscalização realize a revisão aduaneira dos produtos importados e desembaraçados, tal ato revisional não pode ocorrer desprovido de limites e sem a observância do princípio constitucional da Segurança Jurídica.

A questão a ser dirimida é se os mesmos fatos, referentes ao mesmo sujeito passivo, no mesmo lapso temporal, regidos pelo mesmo escopo normativo foram valorados diferentemente, ou seja, a interpretação jurídica da Autoridade Fiscal foi diversa ainda que idêntico o pressuposto fático e demais elementos identificadores da obrigação tributária.

A este respeito, cabe referir que a jurisprudência nacional tem decidido em diversas oportunidades sobre a impossibilidade de a Fiscalização Aduaneira realizar a reclassificação fiscal de produtos anteriormente já analisados e desembaraçados, apenas com base em suposto erro de classificação (erro de direito).

(...)

*Há que se esclarecer que a ora Recorrente não está se insurgindo contra o direito de a Fiscalização realizar a revisão aduaneira, nos termos do art. 638, do Decreto n.º 6.759/2009, mas a questão que se levanta é a de que **o direito de o Fisco realizar tal revisão não é absoluto**, razão pela qual, assim como qualquer outra norma, deve atenção aos princípios constitucionais, dentre eles o da segurança jurídica.*

Justamente em atenção e obediência a tais princípios é que os contribuintes não podem ser surpreendidos por lançamentos tributários, após a respectiva análise e liberação de produtos importados, por parte da Aduana, em razão de suposto erro de NCM informada na DI, pois, a alegação de tal erro configura mudança de critério jurídico, haja vista a NCM e demais informações constantes da DI já terem sido analisadas anteriormente quando do desembaraço aduaneiro da mercadoria.

(...)

Diante de todos os argumentos acima despendidos, fica demonstrado que o Auto de Infração ora recorrido não tem como base mera revisão aduaneira, mas sim, advém de mudança de critério jurídico visto que valora diferentemente os mesmos fatos já apreciados quando do desembaraço aduaneiro do produto "PRIMER UV-03TF", ou seja, a Autoridade Fiscal, antes os mesmos fatos, referentes ao mesmo sujeito passivo, no mesmo lapso temporal, regidos pelo mesmo escopo normativo fixou um critério jurídico diferente.

Assim sendo, a decisão recorrida merece ser reformada, para que seja aplicado o entendimento de que o ato de revisão, com a finalidade de reclassificar as mercadorias importadas, somente poderá ser feito, havendo prova contundente de dolo, má-fé, ou fraude, com a finalidade de reduzir a tributação quando do ingresso das mercadorias no país, ou seja, quando se tratar de erro de fato. No entanto, conforme restou amplamente demonstrado, se houve algum erro, este se trata de mero erro de direito, tendo em vista suposto equívoco na interpretação da legislação tributária, o que, por si só, não pode ensejar a imputação de lançamento contra a ora Recorrente.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

O desembaraço aduaneiro não configura aceitação ou homologação da classificação fiscal adotada pelo contribuinte, estando prevista, no artigo 54 do Decreto-Lei n.º 37/1966, a possibilidade de posterior apuração, pela autoridade fazendária, da regularidade do pagamento do imposto e da exatidão das informações prestadas pelo importador, no prazo de 5 (cinco) anos, contados do registro da declaração.

Neste cenário, o artigo 638 do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro) prevê o procedimento de Revisão Aduaneira, assim descrito:

Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

É importante esclarecer que a classificação da mercadoria é realizada pelo próprio contribuinte importador na Declaração de Importação, onde o contribuinte aponta todos os elementos constitutivos do fato jurídico tributário e, posteriormente, adianta o pagamento do tributo. Assim, a Revisão Aduaneira se enquadra na sistemática do lançamento por homologação, em que, após a constituição do crédito tributário pelo próprio contribuinte, é dado ao fisco homologar a classificação adotada ou reclassificá-la, lançando o crédito tributário ou as diferenças que entenda devidas.

Neste sentido, ressalta-se que o desembaraço aduaneiro não configura lançamento ou homologação do crédito tributário, o que afasta tanto a aplicação do artigo 149 do CTN, uma vez que não houve lançamento prévio a ser revisto de ofício, quanto do artigo 146 do CTN, tendo em vista que o despacho aduaneiro não caracteriza fixação de critério jurídico quanto às mercadorias desembaraçadas. Pelos mesmos fundamentos, também é inaplicável a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos ("A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento").

Por ser bastante esclarecedora, merece transcrição trecho da ementa de recente julgamento do Superior Tribunal de Justiça:

(...) 2. O "Despacho Aduaneiro" é um procedimento que se inicia com o registro da "Declaração de Importação" (art. 44, do Decreto-Lei n. 37/66), passa pela "Conferência Aduaneira" nos chamados canais "Verde", "Amarelo", "Vermelho" e "Cinza" (art. 50, do Decreto-Lei n. 37/66 e art. 21, da IN/SRF n. 680/2006), depois pelo "Desembaraço Aduaneiro" onde se libera a mercadoria importada (art. 51, do Decreto-Lei n. 37/66) e pode ter sua conclusão submetida a condição resolutória por 5 (cinco) anos, em razão da homologação ("Conclusão do Despacho" via "Revisão Aduaneira") prevista no art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66 e art. 638, do Decreto n. 6.759/2009 - RA-2009).

3. Assim, o lançamento efetuado pela autoridade fiscal e aduaneira no procedimento de "Revisão Aduaneira" tem por base o art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66, o art. 150, §4º, do CTN, e o art. 638, do Decreto n. 6.759/2009 (RA-2009) que permitem a reclassificação fiscal da mercadoria na NCM. Sua autorização legal está nos incisos I, IV e V, do art. 149, do CTN.

4. São inconfundíveis a "Conferência Aduaneira" e o "Desembaraço Aduaneiro" e a "Conclusão do Despacho" ("Revisão Aduaneira") que pode se dar 5 (cinco) anos depois, tendo em vista a condição resolutória prevista tanto no art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66, quanto no art. 150, §4º, do CTN, e no art. 638, do Decreto n. 6.759/2009 (RA-2009) que adotaram a sistemática do lançamento por homologação.

5. É pacífica a jurisprudência desta Casa no sentido de que a "Conferência Aduaneira" e o posterior "Desembaraço Aduaneiro" (arts. 564 e 571 do Decreto n. 6.759/2009) não impedem que o Fisco realize o procedimento de "Revisão Aduaneira", respeitado o prazo decadencial de cinco anos da sistemática de lançamento por homologação (art. 638, do Decreto 6.759/2009). Precedentes: REsp. n. 1.201.845/RJ, Rel. Ministro Mauro

Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 18.11.2014; REsp. n. 1.656.572 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.04.2017; AgRg no REsp. n. 1.494.115 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 03.03.2015; REsp. n. 1.452.531 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 12.08.2014; REsp. n. 1.251.664/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.08.2011.

6. Indiferente os canais adotados para a "Conferência Aduaneira" ("Verde", "Amarelo", "Vermelho" ou "Cinza"), somente há que se falar em lançamento efetuado no ato de "Conferência Aduaneira" se houver a apresentação da Manifestação de Inconformidade a que se refere o art. 42, §2º, da IN/SRF n. 680/2006. Não ocorrendo esse lançamento, as retificações de informações constantes da Declaração de Importação - DI são atos praticados pelo próprio contribuinte na condição de "autolancamento", dentro da sistemática de lançamento por homologação, apenas se cogitando da incidência do art. 146, do CTN (modificação de "critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa"), se esses atos se deram em razão de orientação expressa dada pelo fisco no momento de sua feitura que há de ser comprovada nos autos.

7. A partir do advento do Decreto n. 4.543/2002 (RA-2002), a classificação da mercadoria passou a ser ato praticado pelo CONTRIBUINTE importador na "Declaração de Importação", o que passou a caracterizar portanto, a figura do "autolancamento" ou lançamento por homologação e não mais o lançamento por declaração que vigorava anteriormente na vigência do Decreto n. 91.030/85 (RA-85), pois o contribuinte passou a apontar todos os elementos constitutivos do fato gerador e a adiantar o pagamento. Neste mesmo momento, a inserção da "Revisão Aduaneira" dentro da sistemática do lançamento por homologação se deu também com o advento do art. 570, §2º, I, do Decreto n. 4.543/2002 (RA-2002), que passou a fazer alusão ao prazo do art. 54, do Decreto-Lei n. 37/66 (lançamento por homologação) e não mais ao do art. 149, parágrafo único (revisão de ofício de lançamento), como o fazia o art. 456, do Decreto n. 91.030/85 (RA-85).

8. O registro é importante porque invariavelmente os contribuintes invocam jurisprudência deste STJ, respaldada na Súmula n. 227 do extinto TFR ("A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento") construída para a situação anterior [vigência do Decreto n. 91.030/85 (RA-85)] onde o lançamento era por declaração para as situações que tais (art. 147, do CTN), o que impossibilitava a realização de lançamento suplementar pelo fisco para corrigir a classificação fiscal, já que seria um segundo lançamento efetuado com base no art. 149, parágrafo único, do CTN, havendo, portanto, o óbice do art. 146, do mesmo CTN.

Contudo, em se tratando de Declaração de Importação registrada após a revogação do Decreto n. 91.030/85 (RA-85), na "Revisão Aduaneira" o que existe é o lançamento em si efetuado por vez primeira dentro da sistemática do lançamento por homologação (art. 150, §4º, do CTN) e não uma revisão de lançamento já efetuado, que seria um segundo lançamento realizado consoante o art. 149, parágrafo único, do CTN.

9. Assim, para as Declarações de Importação registradas após a revogação do Decreto n. 91.030/85 (RA-85) é inaplicável a Súmula n. 227 do extinto TFR ("A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento") e, por conseguinte, são inaplicáveis os precedentes: REsp. n. 1.112.702/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20.10.2009; AgRg no REsp. n. 1.347.324 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 06.08.2013; REsp. n. 1.079.383 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 18.06.2009; AgRg no REsp 478389 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 25.09.2007; REsp 654076 / RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 19.04.2005; REsp 412904 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 07.05.2002; REsp. n. 27.564 / RJ, Segunda Turma, Rel. Ari Pargendler, julgado em 02.05.1996; dentre outros que se referem à sistemática de lançamento anterior.

10. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.576.199/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 13/4/2021, DJe de 19/4/2021.)

Assim, o despacho aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, do crédito tributário constituído pelo importador. Tal homologação ocorre apenas com a 'revisão aduaneira' (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita).

Desta forma, não há que se falar em aceitação da classificação fiscal adotada pelo contribuinte em razão do despacho aduaneiro, nem tampouco em revisão de lançamento de ofício ou alteração de critério jurídico pelo fisco, sendo plenamente possível a reclassificação pretendida no auto de infração impugnado.

Diante disto, voto por rejeitar a preliminar de impossibilidade de reclassificação fiscal em sede de revisão aduaneira.

DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL PRETENDIDA

Conforme se extrai dos autos, a recorrente registrou a Declaração de Importação (DI) nº 04/1117314-0, onde submeteu a despacho 13.600 quilogramas de uma mercadoria descrita como sendo "*outros compostos orgânicos, sendo Primer UV-03TF, compostos para fabricação de calçados*"; classificando-a sob o código NCM 2942.00.90.

Por sua vez, em sede de Revisão Aduaneira, a autoridade fazendária realizou Pedido de Exame Laboratorial (fl. 41), cujo resultado foi o Laudo de Análise nº 0133.01 da Fundação de Desenvolvimento da Unicamp (Funcamp) (fls. 42/43); o qual concluiu que a mercadoria analisada se trata de "*preparação na forma de solução à base de composto orgânico fosforado em 99,1% de solvente*".

Com base no referido laudo, a autoridade fazendária entendeu que a mercadoria deveria ser classificada sob o código NCM 3824.90.89, exigindo o recolhimento das diferenças tributárias resultantes da referida reclassificação, assim como, o pagamento de multa por erro de classificação, conforme previsto no inciso I do art. 84 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Em suas razões recursais, a recorrente informa que, a partir de 2005, passou a classificar a referida mercadoria sob o código NCM 3506.91.90 e que, por conta disto, sua defesa centrar-se-ia no seu novo entendimento, e não no código NCM 2942.00.90.

Desta forma, antes de adentrar no mérito da controvérsia, é oportuno destacar que a recorrente não contestou a aplicação da multa prevista no inciso I do art. 84 da MP nº 2.158-35/01, mantendo coerência com seu argumento de que, no seu entendimento, a classificação fiscal correta da mercadoria seria na NCM 3506.91.90 e não na NCM 2942.00.90 (adotada na DI).

Assim, as razões recursais da recorrente se baseiam no suposto equívoco da autoridade fazendária na reclassificação fiscal pretendida e não propriamente na inexistência de equívoco na classificação adotada na DI.

E para defender sua pretensão recursal, a recorrente apresenta os seguintes argumentos:

No presente caso, a classificação no NCM/SH (Sistema Harmonizado) pretendida pela ora Recorrente é de colas e outros adesivos preparados, não especificados nem compreendidos em outras posições (NCM 3506.91.90). Enquanto isso, a posição sustentada pela Fiscalização no auto de infração e ratificada pela DRJ é de que para tal importação a correta NCM seria 3824.90.89, entendendo o produto como aglutinantes preparados para moldes ou para núcleos de fundição.

*No caso ora em análise, a importação realizada, conforme documentação constante dos autos, especialmente os dois laudos técnicos apresentados pela ora Recorrente - do Instituto de Pesquisas Tecnológicas - ITP (fls. 175 a 192); e do Engenheiro Químico Eduardo Kaczynski (fls. 169 a 174), concluem de forma inequívoca a **finalidade de adesivo ou de co-adesivo do produto importado**. Importante referir que ambos os laudos respondem a diversos quesitos, possuindo robustez de informações.*

(...)

Já o laudo técnico solicitado pela Autoridade Fiscal junto à Fundação de Desenvolvimento da Unicamp - FUNCAMP (fls. 42/43) e utilizado como fundamento para o auto de infração em análise, além de possuir apenas 2 (duas) folhas, possui conclusões muito simplórias e genéricas, que traz a finalidade do produto de forma muito abstrata e não específica. Senão vejamos (fls. 42/43):

(...)

O laudo supracitado da FUNCAMP concluiu que o "PRIMER UV-03TF" é um produto utilizado como revestimento, o que de fato está correto e não se discute. No entanto, encerrou sua conclusão por aí, ou seja, não foi além para dizer que se trata de um produto utilizado para revestimento, que possui propriedades adesivas ou co-adesivas, como a conclusão dos laudos juntados pela ora Recorrente.

A finalidade de utilização do produto em análise pode ser comprovada, inclusive, pelo Certificado de Análise n.º 4500034462 produzido pelo seu fornecedor, que lote a lote controla a força de adesão do produto. Além disso, a própria ficha técnica do produto recomenda o produto para colagem de solados plásticos por uma cura UV, oferecendo resistência ao arranchamento (adesão ou "bond strenght").

Embora as informações constantes da ficha técnica do produto, certificado de análise e demais laudos produzidos pela ora Recorrente, apegando-se apenas ao laudo pericial produzido pela FUNCAMP, no bojo da revisão aduaneira -segundo o qual "a mercadoria é utilizada como um revestimento em espumas PHYLON" - a Fiscalização concluiu que a NCM correta seria a 3824.90.89.

(...)

Disto já é possível confirmar o equívoco da classificação fiscal por parte da Autoridade Fiscal, que deveria ter classificado as mercadorias importadas de acordo com a RGI n. 3 (a), clara a resolver casos como o presente. A posição 35.06 adotada pela ora Recorrente observa justamente tal regra e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, como passa-se a explicar.

Primeiramente, os Ilustres Conselheiros devem reconhecer que a classificação fiscal do produto deve ser feita, considerando-se a sua utilização futura. Ora, o Sistema Harmonizado, ao criar a nomenclatura, muitas vezes utilizou a lógica da destinação da mercadoria para guiar a sua classificação fiscal. Ou seja, sendo a destinação do produto critério adotado pela nomenclatura, é justamente ele que deve ser observado.

Portanto, analisando-se a NCM utilizada pela ora Recorrente (colas e outros adesivos preparados) e a NCM utilizada pela fiscalização (aglutinantes preparados para moldes ou núcleos de fundições), depreende-se claramente que a NCM considerada pela empresa se aproxima muito mais da finalidade de utilização do produto.

Contudo, a discussão não se esgota neste ponto.

Isto porque a Posição 3506, que descreve o produto em questão ("colas e outros adesivos preparados"), ressalva aqueles "não especificados nem compreendidos em outras posições".

Então, os Ilustres Conselheiros devem aferir se o critério de especificidade, nos termos da Nomenclatura Comum, permite que a classificação seja deslocada da Posição 3506, a qual, repita-se, nominalmente coloca as "colas e outros adesivos preparados" em sua abrangência, para outra posição, pois esta segunda seria mais específica do que tratar as mercadorias como "colas e outros adesivos preparados".

Para a análise do critério da especificidade, acabamos já recaindo na Regra Geral de Interpretação (RGI) n.º 3, pois, além das RGIs n.º 1 e 2 não dirimirem a questão, de fato há dúvidas sobre a correta classificação da mercadoria em apreço.

(...)

*Da leitura das normas de interpretação supracitadas, depreende-se que o critério da especificidade, para o Sistema Harmonizado, é baseado no seguinte: a classificação que contempla uma família de artigos não pode ser considerada mais específica do que a que contempla um artigo; outrossim, é mais específica a posição que identifique mais claramente, vale dizer, **de forma precisa e completa a mercadoria.***

No presente caso, é fora de debate, o fato de que a classificação pretendida pela autoridade fiscal (posição 38.24), segundo o critério da especificidade constante tanto da Posição 35.06 como da RGI n.º 3 (a), privilegia um vasto conjunto de mercadorias. Lembremos seu conteúdo: Capítulo 38: Produtos diversos das indústrias químicas; Posição 24: Aglutinantes preparados para moldes ou para núcleos de fundição; produtos químicos e preparações das indústrias químicas ou das indústrias conexas (incluindo os constituídos por misturas de produtos naturais), não especificados nem compreendidos noutras posições.

Salienta-se ainda que, tendo em vista que o r. acórdão recorrido não conseguiu comprovar que a NCM defendida pelo Fisco atende ao critério da especificidade quanto à utilização do produto importado (em comparação à NCM defendida pela Recorrente), levantou a questão de que o produto "PRIMER UV-03TF" não estaria acondicionado para venda a retalho e que, portanto, não poderia ser classificado na NCM 3506.91.90, conforme segue:

(...)

Evidencia-se a falta de argumentação do Fisco para sustentar a pertinência da NCM que entende devida, tendo em vista que prefere tangenciar a comprovação da real utilização do produto "PRIMER UV-03TF", para apenas e tão somente rebater, de forma equivocada a NCM utilizada pela ora Recorrente, senão vejamos.

(...)

A classificação defendida pela ora Recorrente é a de n.º 3506.91.90, conforme destacado abaixo:

(...)

Verifica-se da classificação acima que a posição 35.06 refere-se em seu enunciado a dois tipos de colas e adesivos, sendo eles: aqueles acondicionados para venda a retalho (parte final da posição) e aqueles que não estão acondicionados para venda a retalho (parte inicial da posição), de forma que a posição pudesse contemplar todos os tipos de colas e adesivos importados, independentemente da sua forma de armazenagem. Pois bem.

Justamente em razão desta diferenciação é que o legislador resolveu segregar as subposições relacionadas à posição 35.06, para tratar dos dois tipos de acondicionamento de colas e adesivos de forma distinta.

É tão evidente a intenção do legislador em tratar de forma distinta os dois tipos de acondicionamento do produto importado, que ao analisar-se as Notas Explicativas relacionadas à NCM 35.06, verifica-se que a letra "A" se refere à parte final da posição "Os produtos de qualquer espécie utilizados com colas ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, de peso líquido não superior a 1Kg", enquanto que a letra "B" refere-se à primeira parte da posição "as colas e outros adesivos preparados, não incluídos em posições mais específicas da nomenclatura".

Analisando-se a letra "B" das Notas Explicativas, aplicável ao produto em questão, não há qualquer referência à exigibilidade de que as colas e produtos adesivos estejam acondicionados para venda a retalho, o que reforça, mais uma vez, a segregação existente entre as duas subposições relacionadas à posição 35.06, conforme segue:

(...)

Assim, resta demonstrado que o legislador tratou das colas e adesivos para venda a retalho na subposição 3506.10 ("produtos de qualquer espécie utilizados como colas ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, com peso líquido não superior a 1Kg"), enquanto que tratou dos adesivos e colas que não estivessem acondicionados para venda a retalho na subposição 3506.9 ("Outros").

Portanto, não há que se falar em exigência de que o produto importado estivesse acondicionado para venda a retalho, pois a NCM que trata de tal forma de armazenagem é a n.º 3506.10.90 e não a NCM defendida pela ora Recorrente, qual seja, a de n.º 3506.91.90.

Assim sendo, não assiste razão o argumento sustentado pela r. Autoridade Julgadora da DRJ, tendo em vista que a subposição 3506.9 ("Outros") refere-se às colas e produtos adesivos "outros", ou seja, todos aqueles que não estejam embalados para venda no varejo, descritos na subposição 3506.10.

Tampouco há que se falar em dependência ou extensão da aplicação da expressão "venda a retalho" (subposição 3506.10) para a subposição 3506.9 ("Outros"), tendo em vista que, de acordo com a RGI-6, colacionada abaixo, as subposições de um travessão são de mesmo nível entre si e, portanto, um artigo determinado deve ser apreciado exclusivamente em função de seus próprios dizeres, in verbis:

Não restam dúvidas, portanto, quanto à ausência de condicionamento imposto pela legislação, de que o produto importado esteja embalado para venda a retalho, até mesmo porque analisando-se os termos do (i) capítulo, (ii) primeira parte da posição, (iii) subposição e (iv) subitem utilizados para a qualificação do "PRIMER UV-03TF", verifica-se que não há a exigibilidade de condicionamento do produto para venda a retalho em nenhuma dessas partes que compõe a NCM utilizada, não havendo que se falar, portanto, em sua exigibilidade.

Ainda sobre a melhor descrição técnica da mercadoria, cabe referir que a discussão que ora se coloca perante este egrégio Conselho Administrativo, já fora anteriormente levada a conhecimento do Poder Judiciário, através da Medida Cautelar Inominada n.º

2006.71.08.010621-9/RS (fls. 135 a 262), oportunidade na qual restou o entendimento de que o código utilizado pela Autoridade Fiscal (NCM 3824.90.89) não seria aplicável ao produto em questão "PRIMER UV-03TF", mas sim o código NCM 3506.91.90, ora defendido pela Recorrente.

Assim sendo, impossível contestar o fato de que a posição 3824, ao identificar as mercadorias a que faz referência é menos clara, precisa e completa do que a posição 3506, tendo em vista o critério da essencialidade, afinal, enquanto esta nominalmente trata de colas e outros adesivos preparados, inegavelmente a descrição técnica e jurídica que melhor caracteriza a mercadoria importada pela ora Recorrente, segundo todos os elementos constantes nesses autos.

Conclui-se, então, que a classificação mais específica (colas e outros adesivos) prevalece sobre a mais geral (aglutinantes preparados para moldes), sendo correta a classificação adotada pela ora Recorrente em sua importação.

Por todo o exposto é que deve ser considerada correta a classificação fiscal adotada pela ora Recorrente em sua importação, inexistindo fundamento para a cobrança perpetrada pelo auto de infração analisado.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Para manter a autuação combatida e afastar os argumentos trazidos pela recorrente em sua impugnação, o v. acórdão recorrido manifestou o seguinte entendimento:

De imediato, salta aos olhos a expressão que complementa o texto da Posição NCM 35.06: "acondicionados para venda a retalho como cola e adesivos, com peso líquido não superior a 1 kg".

Seria esta expressão aplicável a todos os produtos da Posição NCM 35.06 ("colas", "outros adesivos preparados" e "produtos de qualquer espécie utilizados como colas ou adesivos")?

A resposta igualmente se encontra na própria defesa apresentada pela Impugnante, itens "A" e "B" das Notas da Posição NCM 35.06, na folha 72:

Esta posição compreende:

A) Os produtos de qualquer espécie utilizados como colas ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, com peso líquido não superior a 1 kg.

Este grupo compreende as colas e outros adesivos, preparados da parte B) abaixo, bem como outros produtos de qualquer natureza utilizados como colas e outros adesivos, desde que sejam acondicionados para a venda a retalho como cola ou adesivos, em embalagens cujo conteúdo não pese mais do que 1 kg. (meus grifos)

De acordo com os Conhecimentos de Embarque Marítimo, nas folhas 127 a 129 e 133, e romaneios de carga, nas folhas 131 e 134, acostados pela Impugnante, a mercadoria de interesse sempre se apresenta distribuído em "80 DRUMS 13,600 KGS" ou "170KGS NET/ PE DRUM" ou em tradução livre, "80 bombonas de 13.600 quilogramas" ou "170 quilogramas por bombona". O Laudo de Análise nº 0133.01 da Funcamp, na folha 42, também informa que a mercadoria se apresenta embalada em "bombonaplástica azul (...) peso de 170kg (...)".

Claro fica que a mercadoria de interesse não estava "acondicionada para venda a retalho" com peso inferior a um quilograma.

Sobre a impossibilidade de classificação da mercadoria de interesse na Posição NCM 38.24, verifico que o argumento se centra no fato do referido código NCM não se alinhar à característica essencial da mesma.

Os textos da Posição NCM 38.24 e respectivos desdobramentos têm a seguinte redação:

38.24 - AGLUTINANTES PREPARADOS PARA MOLDES OU PARA NÚCLEOS DE FUNDIÇÃO; PRODUTOS QUÍMICOS E PREPARAÇÕES DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS OU DAS INDÚSTRIAS CONEXAS (INCLUÍDOS OS CONSTITUÍDOS POR MISTURAS DE PRODUTOS NATURAIS), NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES (+). 3824.10 - Aglutinantes preparados para moldes ou para núcleos de fundição 3824.20 - Ácidos naftênicos, seus sais insolúveis em água e seus ésteres 3824.30 - Carbonetos metálicos não aglomerados, misturados entre si ou como aglutinantes metálicos

*3824.40 - Aditivos preparados para cimentos, argamassas ou concretos (betões)
3824.50 - Argamassas e concretos (betões), não refratários 3824.60 - Sorbitol, exceto o da subposição 2905.44*

3824.7 - Misturas contendo derivados peralogenados de hidrocarbonetos acíclicos com pelo menos dois halogênios diferentes:

3824.71 - - Contendo hidrocarbonetos acíclicos peralogenados unicamente com flúor e cloro

3824.79 - - Outras

3824.90 - Outros (meu grifo)

De pronto, da leitura do texto imediatamente acima, se verifica que a Posição NCM 38.24 é destinada a uma classificação residual de mercadorias reconhecidas como sendo da indústria química: "não especificados nem compreendidos em outras posições".

O simples fato de ser uma Posição residual não impede que mercadorias sejam adequadamente lá classificadas. Em todos os casos, sempre observada a RGI-3a.

Por força das Notas Explicativas da Posição NCM 35.06, não posso assentir com a classificação da mercadoria de interesse no Subitem NCM 3506.91.90.

Em breve síntese, o v. acórdão recorrido entendeu que a mercadoria em análise não poderia ser classificada na posição NCM 35.06, por não se enquadrar na expressão "acondicionados para venda a retalho como cola e adesivos, com peso líquido não superior a 1 kg", e, inexistindo classificação específica, estaria correto o enquadramento na NCM atribuída pela autoridade fazendária, por se tratar de posição residual de mercadorias reconhecidas como sendo da indústria química: "não especificados nem compreendidos em outras posições".

Com a devida vênia, entendo que tal entendimento não merece subsistir.

Ao analisarmos o texto da posição NCM 35.06, verificamos que ela compreende duas possibilidades distintas: 1) Colas e outros adesivos preparados, não especificados nem compreendidos em outras posições; e 2) produtos de qualquer espécie utilizados como cola ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como cola e adesivos, com peso líquido não superior a 1Kg.

Além da separação por ponto e vírgula – que tem como função na língua portuguesa a separação de orações –, a existência de duas espécies distintas dentro da mesma

posição é reforçada pelas Notas Explicativas da Posição NCM 35.06, que realiza a distinção entre itens A e B, abaixo transcritas:

Esta posição compreende:

- A) **Os produtos de qualquer espécie utilizados como colas ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, de peso líquido não superior a 1 kg.**

Este grupo compreende as colas e outros adesivos, preparados da parte B) abaixo, bem como outros produtos de qualquer natureza utilizados como colas e outros adesivos, **desde que** sejam acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, em embalagens cujo conteúdo não pese mais do que 1 kg.

Estas embalagens para venda a retalho são, em geral, frascos ou potes de vidro, latas ou bisnagas metálicas, caixas de cartão, sacos de papel, etc.; podem mesmo consistir, por exemplo, numa simples tira de papel envolvendo uma plaqueta de cola de ossos. Às vezes, junta-se um pincel, de tipo apropriado, às colas ou adesivos prontos para o uso e apresentados em frascos, em potes ou em latas; neste caso, o pincel segue o regime das colas ou adesivos e classifica-se nesta posição.

Os produtos que possam empregar-se com outras finalidades além de como colas ou adesivos (a dextrina ou a metilcelulose granulada, por exemplo) **só** se classificam nesta posição quando a sua embalagem para venda a retalho contenha dizeres indicando que tais produtos se vendem como colas ou adesivos.

B) As colas e outros adesivos preparados, não incluídos em posições mais específicas da Nomenclatura, por exemplo:

1) As **colas de glúten** (colas de Viena) fabricadas, em geral, com glúten tornado solúvel por uma fermentação incompleta. Estas colas apresentam-se principalmente em escamas ou pó, cuja cor varia do amarelo ao castanho.

2) As **colas e outros adesivos obtidos por tratamento químico de gomas naturais.**

3) Os **adesivos à base de silicatos**, etc.

4) As **preparações especialmente elaboradas para serem utilizadas como adesivos**, que consistem em polímeros ou em misturas de polímeros das posições 39.01 a 39.13 que, independentemente das substâncias que possam ser acrescentadas aos produtos do Capítulo 39 (matérias de carga, plastificantes, solventes, pigmentos, etc.), contenham outras substâncias acrescentadas que não se classificam nesse Capítulo (por exemplo, ceras, ésteres de colofônia, goma-laca natural não modificada).

5) Os **adesivos constituídos por uma mistura** de borracha, solventes orgânicos, cargas inertes, agentes de vulcanização e resinas.

Portanto, para enquadramento na Posição NCM 35.06 não é imprescindível que o produto esteja acondicionado para venda a retalho como cola e adesivos, com peso líquido não superior a 1 kg, basta que se enquadre na descrição de “Colas e outros adesivos preparados, não especificados nem compreendidos em outras posições”, conforme descrito no item B das Notas Explicativas supra transcritas.

Indo adiante, a recorrente logrou êxito em demonstrar a inequívoca finalidade de adesivo ou de co-adesivo do produto importado, corroborando suas alegações com documentos e laudos técnicos.

Destaque-se, por oportuno, os seguintes trechos do Laudo Técnico do Engenheiro Químico Eduardo Kaczynski (fls. 169 a 174), que não só corroboram a pretensão recursal da recorrente como apresentam fundamentos técnicos a respeito da perícia necessária para evidenciação das propriedades do produto:

A ficha técnica do Primer UV 03-TP recomenda o produto para colagem de solados plásticos por uma cura UV, oferecendo resistência ao arrancamento (adesão ou "bond strenght"). A força de adesão é uma característica controlada pelo fornecedor lote a lote como pode ser verificado no certificado de análise de um lote recebido pela empresa importadora.

(...)

De acordo com os dados apresentados, o produto em questão necessita de uma irradiação ultravioleta para ter evidenciada as suas propriedades adesivas, como demonstrado nos testes realizados no Centro Tecnológico do Calçado - SENAI. A aplicação do produto foi executada de acordo com os procedimentos/normas do segmento de mercado e o teste de arrancamento (adesivo) foi efetuado conforme especificado nos relatórios. Analisando o relatório do SENAI, **observa-se que o produto em questão é aplicado na etapa de adesivação.** A etapa de preparação da superfície é bem distinta da parte de adesivação. **O teste do SENAI evidencia as propriedades adesivas da substância em questão, além de demonstrar o quanto a deformação na força de arrancamento é alterada na presença do Primer UV 03 TF.** Uma análise simples, como espectrometria no infravermelho, da solução e uma análise simples de cromatografia não são suficientes para definir a composição de um sistema tão complexo, susceptível inclusive a reações paralelas, dependendo da técnica de preparação da amostra para análise. Análises no infravermelho da amostra em solução evidenciam o solvente de maior concentração, não evidenciando o polímero base.

(...)

O Primer UV-03TF não se enquadra no capítulo 38 - PRODUTOS DIVERSOS DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS, pelas razões dispostas neste trabalho, as quais estão suportadas pelos relatórios técnicos apresentados. A posição 3824.90.89, definitivamente, não se identifica com o Primer UV-03TF. Logo, este não pode ser o enquadramento adequado ao produto em questão.

Como o Primer UV - 03 TF é uma substância que possui na sua composição um Poliuretano modificado, um fotoiniciador, um acelerador de reação e solventes que, no seu conjunto, apresentam propriedades adesivas na colagem de solados na indústria de calçados, quando submetidos a irradiação de UV, é coerente que o mesmo seja enquadrado na classificação 3506.91.90 - outros adesivos, não que esteja explícito no regulamento, mas por refletir da maneira mais próxima a função pelo qual o produto Primer UV - 03 TF é vendido.

O relatório da Receita não considerou as evidências técnicas apresentadas pela empresa importadora, as quais, na realidade, definem e estabelecem definitivamente que o produto em questão apresenta propriedades adesivas e possui uma composição definida.

Não se olvida que se trata de questão técnica controversa, sendo discutível se o produto em questão seria um adesivo ou apenas um recobrimento preparatório para aplicação do

adesivo, conforme concluído pelo próprio laudo técnico também apresentado pela recorrente, do Instituto de Pesquisas Tecnológicas - ITP (fls. 175 a 192), do qual transcrevo o seguinte excerto:

Conforme informações contidas no boletim técnico do produto, fornecido pelo interessado (Anexo A), e confirmadas em literaturas internacionais, a principal utilização deste produto ocorre na indústria de calçados esportivos. A sua função é recobrir uma das duas superfícies, a serem coladas uma na outra para posterior aplicação de uma camada de adesivo entre elas. Sem a sua presença não há adesão entre as duas superfícies e não sendo, portanto, possível cola-las.

Em síntese, o material em questão trata-se de um "primer" um recobrimento preparatório para a aplicação de um adesivo.

De qualquer forma, se a adesão entre as duas superfícies não é possível sem a presença do produto em análise – o que restou comprovado em ambos os laudos técnicos apresentados e não foi objeto de investigação no exame laboratorial que embasa o auto de infração combatido -, me parece ser inegável a sua propriedade adesiva ou, ao menos, co-adesiva, conforme defendido pela recorrente e concluído no laudo do Engenheiro Químico Eduardo Kaczynski.

Somado a isto, restou plenamente comprovado que a principal função do produto é proporcionar e manter a adesão do solado plástico ao calçado, sendo destacada a sua força de adesão, de forma que tal finalidade deve ser levada em consideração para classificação da mercadoria na NCM adequada.

Assim, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, especialmente, a RGI-3 a), que estabelece que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas, entendo que foi incorreta a reclassificação da mercadoria na Posição NCM 38.24, destinada a "*Aglutinantes preparados para moldes ou para núcleos de fundição; produtos químicos e preparações das indústrias químicas ou das indústrias conexas (incluídos os constituídos por misturas de produtos naturais), não especificados nem compreendidos em outras posições*", por existir Posição NCM mais específica para mercadoria em questão.

Neste sentido, merecem transcrição as Notas Explicativas da RGI-3a):

III) O primeiro método de classificação é expresso pela Regra 3 a), em virtude da qual a **posição mais específica deve prevalecer sobre as posições de alcance mais geral.**

IV) Não é possível estabelecer princípios rigorosos que permitam determinar se uma posição é mais específica que uma outra em relação às mercadorias apresentadas; pode, contudo, dizer-se de modo geral:

a) Que **uma posição que designa nominalmente um artigo em particular é mais específica que uma posição que compreenda uma família de artigos;** por exemplo, os aparelhos ou máquinas de barbear e as máquinas de tosquiar, com motor elétrico incorporado, classificam-se na posição 85.10 e não na 84.67 (ferramentas com motor elétrico incorporado, de uso manual) ou na posição 85.09 (aparelhos eletromecânicos com motor elétrico incorporado, de uso doméstico).

b) Que **deve considerar-se como mais específica a posição que identifique mais claramente, e com uma descrição mais precisa e completa, a mercadoria considerada.** (Grifamos)

Diante do exposto, entendo que a recorrente logrou êxito em comprovar a inadequação da reclassificação fiscal procedida pela autoridade autuante, razão pela qual voto por dar provimento ao recurso voluntário, no sentido de anular o auto de infração no que se refere à reclassificação fiscal pretendida e cobrança das diferenças de tributos e acréscimos legais correspondentes.

Reitero, por oportuno, que a multa por classificação incorreta na NCM, prevista no inciso I do art. 84 da Medida Provisória (MP) n.º 2.158-35, não foi contestada pela recorrente, razão pela qual resta mantido o auto de infração quanto a referida penalidade.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento, no sentido de anular o auto de infração no que se refere à reclassificação fiscal pretendida e cobrança das diferenças de tributos e acréscimos legais correspondentes.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues