ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12466.000607/2010-81

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	12466.000607/2010-81
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3401-003.766 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	22 de maio de 2017
Matéria	ADUANA - CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente	CISA TRADING S.A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 11/03/2010

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DESCRIÇÃO DETALHADA DA MERCADORIA INSUFICIENTE PARA DEFINIÇÃO DO CORRETO TRATAMENTO ADUANEIRO E TARIFÁRIO. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de restituição do imposto de importação para Declaração de Importação (DI) na qual a mercadoria não esteja corretamente descrita, com todos os elementos suficientes à definição do correto tratamento aduaneiro e tarifário pleiteado.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. SISTEMA HAMONIZADO. ACORDO INTERNACIONAL. ATIVIDADE JURÍDICA QUE NÃO SE CONFUNDE COM PERÍCIA.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, calcada nas Regras constantes do Sistema Harmonizado, fruto de acordo regularmente incorporado ao ordenamento jurídico nacional, com estatura de paridade com alei ordinária brasileira, e não se confunde com a perícia. O perito, técnico em determinada área (química, mecânica, elétrica *etc.*) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NOME COMERCIAL. "NPEL 128". DESNECESSIDADE DE PERÍCIA.

Tendo o produto a ser classificado nome comercial que o individualize tecnicamente (no caso, "NPEL 128"), desnecessária a demanda por perícia, diante da existência de fichas técnicas sobre a mercadoria, especificando suas características.

CARF. SOLUÇÕES DE CONSULTA E DIVERGÊNCIA DA RFB. NÃO VINCULAÇÃO.

O CARF, por ser órgão externo à RFB, não é vinculado por Soluções de Consulta e de Divergência por ela emitidas, podendo emitir juízo independente sobre classificação de mercadorias, desde que calcado nas Regras do Sistema Harmonizado, e nas normas que o complementam, internacional, regional e nacionalmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado. A Conselheira Larissa Nunes Girard atuou em substituição ao Conselheiro Robson José Bayerl, ausente justificadamente.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Renato Vieira de Ávila.

Relatório

Versa o presente sobre o **Pedido de Reconhecimento de Crédito decorrente de Retificação da Declaração de Importação (DI)** nº 09/0056474-6, registrada em 14/01/2009, e desembaraçada em 15/01/2009, em canal verde. Na retificação efetuada na DI (da classificação da mercadoria importada, "*NPEL 128 – Resina Epóxida sem carga inorgânica, na forma líquida*", do código NCM 3907.30.29 para o código NCM 2910.90.90), pleiteia-se o direito de restituição do imposto de importação, em função da diferença de alíquota entre os códigos, no valor de R$ 17.120,47, com fundamento "em decisão favorável proferida no Agravo de Instrumento nº 2008.01.00.070638-9/DF (originário do Mandado de Segurança nº 2008.34.00.002965-0). Os documentos referentes à DI e às retificações se encontram às fls. 3 a 10.[1]

Depois de ter vista aos autos da ação judicial, a fiscalização narra, na informação de fls. 111 a 113, que a empresa entendeu lhe ser favorável a decisão na Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291, de 29/09/2006 (fls. 76 a 80, relativa, entre outros, a "NPEL 128", a ser importado pela empresa, entendido como classificado no código NCM 2910.90.90), e que não houve apreciação da classificação da mercadoria pelo juízo, pelo que se recomendava a revisão aduaneira da DI. Anexa-se ainda aos autos a Solução de Divergência nº 17, de 24/10/2007, proferida pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (COANA), que reforma a Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291/2006, entendendo como correta a

[1] Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

classificação do produto de nome comercial "NPEL 128" no código NCM 3907.30.29 (fls. 81 a 86).

No parecer conclusivo de fls. 117 a 121, narra a fiscalização que: (a) na Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291/2006 a empresa informa que a mercadoria objeto da consulta seria o composto epóxi fenólico NPEL 134 e NPEL 128, matéria-prima para fabricação de resina epóxida, enquanto nas DI declara que a mercadoria importada seria resina epóxida NPEL 134 e NPEL 138; (b) a COANA expressamente reformou a Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291/2006, em 24/10/2007, estabelecendo que o composto epóxi fenólico NPEL 128 classifica-se no código NCM 3907.30.29; (c) diante da reforma, a empresa foi cientificada sobre a improcedência da retificação, diante da divergência na descrição, e da impossibilidade de laudo técnico, em função de já estarem as mercadorias fora do recinto alfandegado; (d) que a empresa reconhece que existe a resina epóxida NPEL 128, mas que não a importa, mas sim a matéria-prima composto epóxi fenólico NPEL 128; (e) a empresa impetrou o Mandado de Segurança nº 2008.34.00.002965-0 buscando fosse declarada a nulidade da Solução de Divergência COANA nº 17/2007, mantendo-se os efeitos da Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291/2006, sendo a sentença pela improcedência do pedido, havendo, no Agravo de Instrumento nº 2008.01.00.070638-9 sido autorizada a suspensão dos efeitos da Solução de Divergência COANA nº 17/2007, mediante depósito judicial da diferença de tributos; (f) embora a empresa pleiteie a nulidade da referida solução de consulta, suas declarações de importação versam sobre resina epóxida NPEL 128, e não sobre a mercadoria objeto da consulta, como atesta o próprio exportador (NAN YA PLASTIC CORP); e (g) a empresa não se desincumbe do ônus de provar que as mercadorias declaradas pelo importador e pelo exportador na declaração de importação (e em outras 48 DI) como "resina epóxida NPEL 128" em verdade se tratavam de "composto epóxi fenólico NPEL 128". Com fundamento em tal informação, o pedido de restituição é indeferido pelo **Despacho Decisório** de fl. 130, datado de 11/04/2013.

Ciente do despacho em 02/12/2013 (fl. 130), a empresa apresenta, em 30/12/2013, a **Manifestação de Inconformidade** de fls. 132 a 143, sustentando, basicamente, que: (a) importa "composto epóxi fenólico NPEL 128", utilizado como matéria-prima para fabricação de resina epóxi, e o classifica no código NCM 29.10.90.90, recolhendo o imposto de importação á alíquota de 2%; (b) a classificação foi confirmada na Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291/2006; (c) a empresa demandou retificação da DI, alterando o código NCM de 3907.30.29 para 29.10.90.90, e a autoridade fiscal a retificou e desembaraçou, mas tal retificação foi irregularmente tornada sem efeito pelo despacho decisório, sob o pretexto de que não mais se teria condição de avaliar as condições da mercadoria importada; (d) no despacho decisório, que reconhece a retificação efetuada pela fiscalização, não foi apresentada qualquer razão para que esta fosse desconsiderada; e (e) a alegação de que não havia mais condições de verificar a mercadoria é improcedente, visto que tal avaliação já foi realizada por diversas vezes pelo fisco (*v.g.*, em agosto de 2003).

A **decisão de primeira instância**, proferida em 28/05/2015 (fls. 219 a 225) é, unanimemente, pela improcedência da manifestação de inconformidade, e pela negativa de diligência, pelos seguintes fundamentos: (a) a solução de consulta formulada pelo sujeito passivo revela o pronunciamento formal da Administração sobre a classificação de mercadorias suscitada pelo consulente; (b) o pedido de retificação foi deferido por entender a autoridade fiscal que a decisão proferida no Agravo de Instrumento, ao deferir o efeito suspensivo ao recurso de apelação proposto pela requerente, implicaria atendimento ao pedido formulado pela interessada de retificação da DI em questão; (c) no momento do registro da DI encontrava-se em

vigor a Solução de Divergência COANA nº 17/2007, que determinava a classificação dos produtos denominados "resina epóxida NPEL-128 e NPEL-134" na NCM 3907.30.29, devendo tal norma ser cumprida pela Administração e pelo julgador administrativo da RFB; e (d) o efeito suspensivo atribuído ao recurso de agravo de instrumento pelo C.P.C. se refere unicamente às decisões de cunho positivo, ou seja, àquelas que concedem algo, não podendo tal efeito suspender uma tutela que havia sido negada pelo juízo *a quo*.

Após ciência da decisão da DRJ, em 03/06/2015 (termo de fl. 229), a empresa apresenta o **Recurso Voluntário** de fls. 231 a 248, em 26/06/2015 (fl. 287), alegando reiterar os argumentos expressos na manifestação de inconformidade (de que houve retificação pela autoridade aduaneira, aceitando a alteração na classificação, e de que é inaplicável ao caso a Solução de Divergência COANA nº 17/2007, porque a empresa importa "composto epóxi fenólico NPEL 128", utilizado como matéria-prima para fabricação de resina epóxi, e não "resina epóxi", como comprovam os laudos técnicos juntados aos autos), e agregando que: (a) houve decadência, contando-se mais de 5 anos entre a aceitação da retificação da DI e a decisão da DRJ; (b) em nome da verdade material, deve ser demandada diligência, para análise dos laudos elaborados, sob pena de nulidade; e (c) houve alteração de critério jurídico utilizado para a classificação fiscal, e a homologação do lançamento se deu com a retificação da DI e com a concordância da classificação fiscal adotada pela recorrente.

Às fls. 291 a 311 são apresentadas cópias de peças judiciais (mandado de segurança e petição) nas quais se percebe que o juízo deferiu liminar para que se desse andamento, no prazo de quinze dias, a 19 processos administrativos, no CARF, entre os quais o presente.

Em 30/03/2017, o processo foi a mim sorteado, para inclusão em pauta. Ao final de abril, fui informado, por e-mail, pela assessoria jurídica do CARF, de que haveria decisão judicial determinando o julgamento imediato do processo, pelo que o incluí na primeira pauta subsequente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso voluntário apresentado atende os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

O cerne da questão tratada no presente processo, e jamais submetida a juízo pela empresa, é a correta classificação das mercadorias importadas na DI nº 09/0056474-6.

Contudo, há que se enfrentar, preliminarmente, as alegações da empresa de que teria havido decadência.

Das preliminares

A alegação de decadência é afastada de plano por revelar simples equívoco da recorrente em relação aos termos a serem utilizados para contagem do prazo, pois a empresa toma o julgamento da DRJ como se fosse a negativa originária do direito de restituição, olvidando-se de que a DRJ é mera instância recursal, e que a negativa deriva do despacho decisório da unidade local (11/04/2013 - fl. 130), que não apresenta interstício superior a cinco anos em relação ao pedido de restituição (datado de 11/03/2010 – fl. 3).

Ainda como preliminar, cabe destacar que as Soluções de Consulta e de Divergência vinculam a RFB, instituição da qual faz parte tanto a autoridade aduaneira que aceitou a retificação quanto a DRJ. A Lei nº 9.430/1996 o esclarece, em seus artigos 48 e 50:

> *Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.*
>
> *(...)*
>
> *§ 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência.*
>
> *§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e do art. 48 desta Lei.*
>
> *§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.*
>
> *§ 2º Da alteração ou reforma mencionada no parágrafo anterior, deverá ser dada ciência ao consulente.*
>
> *§ 3º Em relação aos atos praticados até a data da ciência ao consulente, nos casos de que trata o § 1º deste artigo, aplicam-se as conclusões da decisão proferida pelo órgão regional da Secretaria da Receita Federal. (...)"*

Assim, descabe à DRJ se manifestar sobre o conteúdo de Solução de Consulta ou de Divergência.

Passamos, no entanto, a analisar a alegação de que a mercadoria importada efetivamente não corresponde àquela constante na Solução de Divergência COANA nº 17/2007, porque a empresa importa "composto epóxi fenólico NPEL 128", utilizado como matéria-prima para fabricação de resina epóxi, e não "resina epóxi".

Para avaliar a afirmação, há que se estar certo sobre haver identidade entre a mercadoria importada e aquela presente na Solução de Consulta e na Solução de Divergência.

Da mercadoria efetivamente importada

Na DI nº 09/0056474-6, em análise no presente processo, a empresa declara as mercadorias que está a importar, no campo "descrição detalhada da mercadoria", como (fl. 9):

Adição: 09/0056474-6 / 001

Exportador/Fabricante/Produtor
Nome: NAN YA PLASTICS CORP
País: FORMOSA (TAIWAN)

Classificação Tarifária
NCM 3907.30.29 - OUTS.RESINAS EPOXIDAS SEM CARGA,EM FORMAS PRIMARIAS
NBM 3907.30.29

Descrição Detalhada da Mercadoria
NPEL-128, RESINA EPOXIDA, SEM CARGA INORGANICA, NA FORMA LIQUIDA
Qtde: 19200 QUILOGRAMA VUCV: 3,2200000 DOLAR DOS EUA

A DI nº 09/0056474-6, recorde-se, foi registrada em 14/01/2009, e desembaraçada em 15/01/2009, em canal verde (ou seja, com desembaraço automático pelo sistema SISCOMEX, sem ter havido verificação da mercadoria nem exame dos documentos de importação).

A empresa, no campo livre "informações complementares" da referida DI, não sujeito a críticas ou a seletividade, pelo SISCOMEX, já informava que discordava da classificação que ela própria declarava na DI, dando a entender que algo a compelia a classificar o produto em tal código NCM (fl. 8):

```
**********************************************************************
"A mercadoria "NPEL 128" objeto da adição 001 foi classificada na posição
3907.30.29 em que pese não concordar, por entender que a classificação fiscal
correta é a NCM 2910.90.90".
**********************************************************************
```

O pedido de retificação, alterando a classificação do código NCM 3907.30.29 para o código NCM 2910.90.90, mantendo intacta a descrição detalhada da mercadoria, aqui já transcrita, foi apresentado após o desembaraço, pelo importador, invocando decisão judicial (no Agravo de Instrumento nº 2008.01.00.070638-9/DF, relativo ao Mandado de Segurança nº 2008.34.00.002965-0 – peças judiciais às fls. 87 a 108).

Repare-se, por fim, que o pedido de retificação, apesar de alterar a classificação, mantém no texto das informações complementares a mensagem (que passa a ser contraditória) de que "*a mercadoria NPEL 128 objeto da adição 001 foi classificada na posição (sic) 3907.30.29 em que pese não concordar, por entender que a classificação correta é a NCM 2910.90.90*".

E adicione-se que o pedido de retificação foi feito pelo importador, e inserido no SISCOMEX pela fiscalização tão somente porque após o desembaraço o importador não mais consegue, por si, inserir demandas de retificação no referido sistema. É o que dispõe a norma infralegal que disciplina a matéria, IN RFB nº 680/2006, em seus artigos 44 e 45:

> *"Art. 44. **A retificação de informações prestadas na declaração**, ou a inclusão de outras, no curso do despacho aduaneiro, ainda que por exigência da fiscalização aduaneira, **será feita, pelo importador, no Siscomex**.*
>
> *(...)*

> *§ 3º Em qualquer caso, a retificação da declaração não elide a aplicação das penalidades fiscais e sanções administrativas cabíveis.*
>
> *Art. 45. **A retificação da declaração após o desembaraço aduaneiro, qualquer que tenha sido o canal de conferência** aduaneira ou o regime tributário pleiteado, **será realizada**:*
>
> *I - **de ofício**, na unidade da SRF onde for apurada, em ato de procedimento fiscal, a incorreção; ou*
>
> *II - **mediante solicitação do importador**, formalizada em processo e instruída com provas de suas alegações e, se for o caso, do pagamento dos tributos, direitos comerciais, acréscimos moratórios e multas, inclusive as relativas a infrações administrativas ao controle das importações, devidos, e do atendimento de eventuais controles específicos sobre a mercadoria, de competência de outros órgãos ou agências da administração pública federal.*
>
> *(...)*
>
> *§ 7º A retificação a que se refere o caput **independe do procedimento de revisão aduaneira de toda a declaração de importação** que, caso necessário, poderá ser proposta à unidade da SRF com jurisdição para fins de fiscalização dos tributos incidentes no comércio exterior, sobre o domicílio do importador.(...)" (grifo nosso)*

No caso, a retificação foi feita a pedido (e não de ofício), tendo sido recomendada a revisão aduaneira pela fiscalização, tendo em vista que a aceitação definitiva da retificação pendia de decisão judicial. Tudo conforme a legislação aduaneira.

Das ações judiciais (AI nº 2008.01.00.070638-9/DF e MS nº 2008.34.00.002965-0)

No relatório da sentença proferida no Mandado de Segurança em epígrafe, resta bem sintetizada a demanda da empresa em juízo:

> Trata-se de mandado de segurança impetrado por CISA TRADING S/A em face de ato imputado ao COORDENADOR-GERAL DE ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA – COANA da Secretaria da Receita Federal com pedido, liminar e final, "*reconhecendo a nulidade da Solução de Divergência COANA nº 17/07, com a conseqüente manutenção da classificação fiscal do Composto Epóxi-Fenólico dos tipos "NEPL 128" e "NPEL 134" na posição 2910.90.90, conforme exposto na Solução de Consulta DIANA nº 219/2006*".

Adotando descrição da mercadoria diferente daquela que usou (e não retificou) na DI, a empresa afirma expressamente que formulou consulta em relação a tal mercadoria, e que a revisão efetuada pela COANA seria equivocada, por tratar de produtos diferentes dos que importa.

Exemplar a informação do juízo de que a via mandamental é inadequada para discutir a classificação da mercadoria no Sistema Harmonizado:

> Como já afirmei quando do exame do pedido de liminar, a via do mandado de segurança é absolutamente inidônea para averiguar-se se a classificação fiscal de produtos químicos na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, baseada na *Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias*, celebrada em Bruxelas, em 14 de junho de 1983, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988[1], adotada pela Secretaria da Receita Federal está correta ou não.
>
> De fato, embora essa classificação seja jurídica, regida pelas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, a mesma não prescinde de dilação probatória, especialmente quando se trata de produtos químicos, como no presente caso.

Passa, então, o Poder Judiciário apenas a analisar eventuais vícios na decisão da RFB, não os encontrando.

> Assim, cabível nesse processo a apreciação apenas de eventuais vícios procedimentais na reforma da decisão da Alfândega de Vitória.
>
> E esses vícios, como já apontei quando do exame do pedido de liminar, não estão presentes.
>
> Assim, em suma, não há vícios procedimentais, não podendo o mérito da classificação fiscal adotada pela COANA ser examinado na via estreita do mandado de segurança.
>
> Ante o exposto, DENEGO A SEGURANÇA, ficando ressalvada à impetrante a opção pelas vias ordinárias para discutir a classificação fiscal correta do seu produto.

E não há, nos autos, nenhuma decisão judicial em sentido contrário, sendo a única tutela obtida em juízo a referente à necessidade de análise célere do pleito pela Administração, e a presente no Agravo de Instrumento nº 2008.01.00.070638-9, no seguinte sentido:

O *fumus boni juris*, no caso em tela, decorre dos próprios fundamentos que utilizei na ocasião em que apreciado o Agravo de Instrumento 2008.01.00.010044-1. Naquela oportunidade, deferi parcialmente o pedido de antecipação da tutela recursal, para determinar a suspensão dos efeitos da Solução de Divergência COANA 17/2007, no entanto, mediante depósito judicial da diferença relativa ao percentual de tributação incidente sobre as mercadorias futuramente importadas.

Entendo permanecerem patentes os elementos sobre os quais fundamentei minha convicção, a ensejar a manutenção da proteção liminar concedida nos autos do processo principal possuindo tal medida a finalidade de emprestar maior segurança à prestação jurisdicional.

Diante do exposto, **dou provimento ao agravo de instrumento**, com fulcro nos arts. 557, § 1º-A, do CPC, e 30, XXVI, do RITRF, para, reformando a decisão, determinar que o recurso de apelação seja recebido nos efeitos devolutivo e suspensivo.

A decisão judicial no Agravo de Instrumento é entendida pela autoridade local (fls. 111 a 113) como autorizando a empresa a classificar a mercadoria no código NCM 2910.90.90:

5. O agravo regimental apresentado pela PFN, seguidamente, foi negado à unanimidade (8ª Turma), significando que a firma, pelo momento, está gabaritada a agir dentro do seu pensar, ou seja, promover a quadratura do item na posição 2910.90.90, com o recolhimento do *plus* tributário à disposição da Justiça.

Essa é a situação judicial do litígio.

E, por isso, é efetuada a retificação solicitada, no SISCOMEX, em 05/04/2010 (fls. 90/91), entendendo-se que a decisão judicial amparava a classificação a partir da interposição, em 24/01/2008 (fl. 115).

No entanto, a restituição não é autorizada, tendo em vista que a descrição detalhada da mercadoria na DI, e endossada pelo exportador nas faturas comerciais, é incompatível com a tratada na Solução de Consulta (fl. 120):

> No agravo de instrumento nº **2008.01.00.070638-9,** foi autorizado o recebimento da apelação em seu duplo efeito (devolutivo e suspensivo).
>
> Entretanto, ainda que a empresa CISA pleiteie judicialmente tornar nula a Solução de Consulta COANA nº 17/2007, a fim de ver reconhecido que o composto Epóxi Fenólico NPEL 134 e NPEL 128 deva ser classificado na posição nº 2910.90.90, o fato é que nas 49 DIs a descrição das mercadorias é expressa em atestar tratar-se de **RESINA EPÓXIDA** NPEL 134 e NPEL 128 (fls. 11 a 279).
>
> Aliás, o próprio exportador, empresa NAN YA PLASTIC CORP, também atesta nas *commercial invoices* (fls. 294 a 399), que as mercadorias comercializadas eram resinas epóxidas ("*epoxy resin*").

Daí o indeferimento da restituição, que não contrapõe a decisão judicial, nem a retificação efetuada, pois discute tema diverso: a ausência de prova de que a mercadoria efetivamente importada na DI se tratava de "composto epóxi fenólico NPEL 128", contrariando a própria declaração da empresa e do exportador:

> Quer-nos parecer não haver dúvidas de que o **ônus da prova** de demonstrar que as mercadorias **declaradas** pelo importador (nas DIs) e pelo exportador (nas invoices) como **resina epóxida** NPEL 134 e NPEL 128, na verdade se trataria de "composto Epóxi Fenólico NPEL 134 e NPEL 128" era **todo do importador.**
>
> Pelo exposto, não havendo elementos suficientes nos autos a assegurar que as mercadorias importadas eram, diferentemente do declarado, "composto Epóxi Fenólico NPEL 134 e NPEL 128", proponho que seja **indeferido o pedido** de retificação das 49 DIs mencionadas às fls. 01 a 10.

Equivocado, assim, o argumento de defesa que entende que o indeferimento da restituição constitui uma rediscussão da retificação efetuada na classificação, e que a classificação correta seria, segundo o fisco, a indicada na Solução de Divergência COANA nº 17/2007. Dita reclassificação, demandada pela empresa e efetuada pelo fisco "em decorrência de determinação judicial", não constituiu a razão de indeferimento, mas a impossibilidade de se saber se a mercadoria efetivamente importada era a descrita pelo importador e pelo exportador como "resina epóxida, sem carga inorgânica, na forma líquida" (tanto antes quanto depois da reclassificação), endossada pela indisponibilidade da mercadoria para análise.

Da Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291, de 29/09/2006

A empresa, apesar de não incluir a referida Solução de Consulta no campo referente à justificativa da retificação, expressamente a menciona em sua defesa, defendendo que trata exatamente dos produtos que importa. Veja-se, sobre o tema, a descrição no relatório da consulta (fl. 76):

> **Nome vulgar, comercial, técnico e cientifico.**
>
> - Composto Epóxi Fenólico NPEL 134 e NPEL 128.
>
> **Fabricante**:
>
> - Nan Ya Plastics Corporation.

No relatório da Solução de Consulta são mencionados diversos laudos, de períodos e declarações distintos, mas com o mesmo nome comercial de "NPEL 128", um deles (FUCAMP) concluindo que a mercadoria era "resina epóxida, sem carga inorgânica, na forma líquida", outro (IPT), que era uma "resina epóxi", e outros (Maria C. H. Tcharbadjian e USP) que era "composto epóxi fenólico". Não tendo sido possível ao laboratório da Aduana (LABOR) analisar a mercadoria, a classificação foi feita com base nas informações prestadas pelo consulente, como assevera a conclusão da Solução de Consulta (sintética, por sequer trafegar pelos textos das posições e notas do Sistema Harmonizado - fl. 80):

> **CONCLUSÃO**
>
> 3. Com base no exposto, proponho que se informe à Consulente adotar, para o produto sob exame, o **Código 2910.90.90** da TEC, aprovada pelo Decreto nº 2376/1997.
>
> Obs.: Classificação dada de acordo com as Informações da interessada e a impossibilidade de um Laudo, tendo em vista informações de diversos órgãos consultados pela DIANA, e a interrupção das atividades do LABOR, sendo válida para os modelos NPEL-134 e 128.
>
> Cabe a Autoridade Aduaneira, verificar se o produto é o mesmo da Solução de Consulta.

Assim, sequer houve análise efetiva da mercadoria pela Aduana durante o processo que culminou na Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291/2006.

Mas o relatório da Solução de Consulta é suficiente para que perceba que havia diferentes entendimentos a respeito do que seria o produto de nome comercial "NPEL 128".

Poderia ser o produto de nome comercial "NPEL 128" uma "resina epóxida, sem carga inorgânica, na forma líquida" (exatamente como a recorrente declarou na DI e como declarou o exportador na fatura comercial) ou um "composto epóxi fenólico" (como a própria recorrente defende que era o produto que importava).

É nesse sentido que busca a Solução de Divergência COANA nº 17/2007, com base na própria ficha técnica do produto de nome comercial "NPEL 128", sua definição, obtendo o seguinte resultado:

> *- NPEL – 128: resina epóxi menos cristalizável, produzida com bisfenol-A e epicloridirna. Usada em eletrodeposição catiônica e tintas isentas de solventes. Equivalente epóxido 184-190."*

A nosso ver, então, pouco resta a eventual laudo técnico, sendo fácil classificar o produto a partir das próprias informações sobre sua composição, fornecidas na ficha técnica. E foi exatamente o que fez a Solução de Divergência COANA nº 17/2007, que, indubitavelmente, trata do mesmo produto "NPEL 128", agora sim percorrendo detidamente as Regas do Sistema Harmonizado. Aliás, se não tratasse de tal produto a divergência sequer faria sentido que ela reformasse a Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291/2006. Veja-se, para afastar qualquer dúvida, de qual produto do qual trata a solução de divergência (fl. 82):

Nome vulgar: composto epóxi fenólico.

Nome comercial: NPEL 134 e NPEL 128.

Fabricante: Nan Ya Plastics Corporation.

Assim, pouco importa que a empresa, ao alterar a classificação, tenha eventualmente esquecido de alterar também a descrição detalhada da mercadoria de "resina epóxida, sem carga inorgânica, na forma líquida" para "composto epóxi fenólico".

Isso porque o produto tem nome comercial conhecido, que permite, tecnicamente, sua categorização ("NPEL 128"). A prestação de informação incorreta na descrição da mercadoria tem como consequência, aqui, apenas o afastamento da discussão sobre esta conter todos os elementos necessários ao correto tratamento aduaneiro e enquadramento tarifário pleiteado, visto que o presente processo não trata de multa por erro na descrição da mercadoria.

Entendemos, sabendo do que se trata o "NPEL 128", ser possível a classificação da mercadoria, segundo as regras do Sistema Harmonizado, acordo internacional do qual o Brasil é signatário, tendo sido regularmente incorporado seu texto ao ordenamento jurídico nacional, o que confere ao tratado a estatura de paridade com a lei ordinária brasileira, como entende o STF (*v.g.*, ADIN nº 1.480/DF).

Inócua, assim, a realização de diligências, pois se sabe a própria composição da mercadoria, em grau suficiente para se ter certeza sobre sua classificação no Sistema Harmonizado, qualquer que seja sua descrição detalhada na DI.

No entanto, cabe esclarecer que o contencioso que a DRJ não podia oferecer à empresa, discutindo o mérito das Soluções de Consulta e Divergência, pode ser objeto de análise por este CARF, órgão externo à RFB. Na sequência, trata-se do tema, após considerações iniciais esclarecedoras sobre a classificação de mercadorias.

Da classificação de mercadorias

A classificação de mercadorias se presta primordialmente à uniformização internacional. De nada adiantaria, por exemplo, pactuar alíquotas sobre o imposto de importação internacionalmente, se não fosse possível designar sobre quais produtos recai o acordo. A "Babel" de idiomas sempre foi um fator de dificuldade para o controle tributário e aduaneiro, e também para a elaboração de estatísticas de comércio internacional, e é agravada pelas diversas denominações que uma mercadoria pode ter mesmo dentro de um mesmo idioma (*v.g.*, no Brasil, a tangerina, também denominada de mexerica, bergamota ou mimosa, entre outros).

Embora haja registro de iniciativas no século XIX, na Europa, de confecção de listas alfabéticas de mercadorias, é em 29/12/1913, em Bruxelas, na segunda Conferência Internacional sobre Estatísticas Comerciais, que 29 países chegam à primeira nomenclatura de real importância, dividindo o universo de mercadorias em 186 posições, agrupadas em cinco capítulos: animais vivos, alimentos e bebidas, matéria-prima ou simplesmente preparada, produtos manufaturados, e ouro e prata. Depois de diversas iniciativas, como a Nomenclatura de Genebra, da década de 30 do século passado, e a Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas, de 1950, com o nome alterado, em 1974, para Nomenclatura do Conselho de Cooperação

Aduaneira – NCCA, chega-se à Convenção do "Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias" (SH), aprovada em 1983, e que entrou em vigor internacional em 1º de janeiro de 1988.[2]

A Convenção do SH é hoje aplicada em âmbito mundial, não só entre os 155 países signatários, mas em suas relações com terceiros. No Brasil, a referida convenção foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11/10/1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23/12/1988, com depósito internacional do instrumento de ratificação em 08/11/1988. Desde 1º de janeiro de 1989, a convenção é plenamente aplicável no Brasil, tendo, segundo entendimento dominante em nossa suprema corte, "*status*" de paridade com a lei ordinária.[3]

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) é uma nomenclatura estruturada sistematicamente buscando assegurar a classificação uniforme de todas as mercadorias (existentes ou que ainda existirão) no comércio internacional, e compreende seis Regras Gerais Interpretativas (RGI), Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, e 21 seções, totalizando 96 capítulos, com 1.244 posições, várias destas divididas em subposições de 1 travessão (primeiro nível) ou dois (segundo nível), formando aproximadamente 5.000 grupos de mercadorias, identificados por um código de 6 dígitos, conhecido como Código SH.[4]

Desde que não contrariem o estabelecido no SH, os países ou blocos regionais podem estabelecer complementos aos seis dígitos internacionalmente acordados, e utilizar a codificação inclusive para temas e tributos internos.

A Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), que serve de base à aplicação da Tarifa Externa Comum (TEC), acrescenta aos seis dígitos formadores do código do Sistema Harmonizado mais dois, um referente ao item (sétimo dígito) e outro ao subitem (oitavo dígito). A inclusão de um par de dígitos efetuada na NCM demandou ainda a edição de Regras Gerais Complementares (RGC) às seis Regras Gerais do SH (para disciplinar a interpretação no que se refere a itens e subitens) e de Notas Complementares.[5]

---

[2] DALSTON, Cesar Olivier. Classificando Mercadorias: uma Abordagem Didática da Ciência da Classificação de Mercadorias. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2014, p. 182-187; BIZELLI, João dos Santos. Classificação fiscal de mercadorias. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 14; e TREVISAN, Rosaldo. A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coords.). Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 358-361.

[3] Sobre a estatura de paridade dos tratados internacionais regularmente incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro com as leis, veja-se a ADIn n. 1.480-DF.

[4] Além do constante estabelecimento de atualizações na nomenclatura, decorrentes de descobertas e aperfeiçoamentos de novos produtos, há publicações complementares que auxiliam no processo de designação e classificação de mercadorias, como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH (expressando o posicionamento oficial do CCA-OMA), o índice alfabético do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas, publicado pelo CCA-OMA, os pareceres de classificação emitidos pelo Comitê do Sistema Harmonizado, criado pela convenção, e os atos normativos emitidos por autoridades nacionais a respeito de classificação de mercadorias.

[5] Em 01/01/1995, tendo em vista o Tratado de Assunção, os entendimentos havidos no âmbito do Mercosul, e a publicação do Decreto n. 1.343, de 23/12/1994, a antiga Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), que utilizava dez dígitos (os seis do SH mais dois para itens e dois para subitens), deu lugar à Tarifa Externa Comum (TEC), uniformemente adotada por todos os membros do bloco. Tal evolução serviu de base à substituição, em 01/01/1997, após a publicação do Decreto n. 1.767, de 28/12/1995, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Assim, se o Brasil, por exemplo, pactua internacionalmente as alíquotas máximas (no âmbito da Organização Mundial do Comércio - OMC) ou a alíquota extra-bloco (no âmbito do MERCOSUL) do imposto de importação para determinada classificação, tais pactos são aplicáveis ao que se entende internacionalmente abarcado por tal classificação.

Não pode assim, o Brasil, dar a determinada expressão, utilizada na nomenclatura do SH, significado ou amplitude distinta da ali estabelecida, de modo a tornar não uniforme o termo, internacionalmente, sob pena de ser a medida, inclusive, interpretada como tratamento discriminatório no âmbito da OMC (Artigos I e III do GATT).

É notório que a classificação de mercadorias é hoje tema complexo, que demanda atenção de especialistas na matéria. No entanto, não se pode confundir especialistas em classificação de mercadorias com especialistas em informar o que são determinadas mercadorias (em geral, peritos).

O perito não tem a função de classificar mercadorias na nomenclatura. O perito químico, por exemplo, tem a função, entre outras, de, a partir da composição de determinada mercadoria, informar qual é seu nome técnico e quais são suas características. Esses aspectos são eminentemente técnicos.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica *etc.*) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

Tais atividades não se confundem.

No presente processo, já se sabe o nome técnico da mercadoria, e as características necessárias a sua classificação, e, por isso, é realmente inócua a diligência demandada pela empresa. Pode-se, então, classificar a mercadoria com fundamento nas Regras do Sistema Harmonizado à luz das informações prestadas nos próprios elementos já carreados aos autos.

Cabe, no entanto, informar que a análise de classificação fiscal a ser empreendida por este colegiado administrativo, no curso do contencioso, no caso concreto, não se confunde com aquela que foi objeto de Solução de Consulta e de Solução de Divergência, aplicável, de forma geral, à empresa, o que é melhor esclarecido no tópico seguinte.

Da relação do processo contencioso de classificação de mercadorias com o processo de consulta sobre classificação de mercadorias

É um pressuposto do Sistema Harmonizado que para toda e qualquer mercadoria existente haja uma e tão-somente uma classificação correta na codificação de seis dígitos internacionalmente acordada (à qual, como exposto, foram agregados posteriormente, em 1995, dois dígitos, no âmbito do MERCOSUL).

Na era da complexidade e da multifuncionalidade, contudo, nem sempre é fácil (aliás, quase sempre é difícil) identificar a correta classificação das mercadorias. Ainda mais porque a classificação envolve temas técnicos multidisciplinares, a serem apreciados à luz das Regras Gerais acordadas internacionalmente, e com auxílio de mecanismos gerenciados pela própria Convenção que disciplina o Sistema Harmonizado.

O Sistema Harmonizado, como estabelece a própria convenção (Artigo 1º, "a"), compreende as posições (quatro primeiros dígitos) e subposições (quinto e sexto dígitos) e seus respectivos códigos numéricos, as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, bem como as seis Regras Gerais para interpretação (Anexo da Convenção), permitindo desdobramentos regionais (como o efetuado no âmbito do MERCOSUL, com a inclusão de item e subitem/sétimo e oitavo dígitos, e de duas Regas Gerais Complementares). A convenção cria ainda um Comitê (Artigo 6º), composto por representantes dos Estados Partes, estando entre as funções do Comitê (Artigo 7º, "b") "*redigir as Notas Explicativas, Pareceres de Classificação e outros pareceres para interpretação do Sistema Harmonizado*" e formular recomendações em caso de controvérsias entre Estados Partes sobre interpretação e aplicação da convenção (Art. 10, 2).

Assim, são hoje instrumentos para interpretação e aplicação das Regras do Sistema Harmonizado, além do texto da própria Convenção (e suas emendas), as seguintes publicações complementares: (a) as **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)**[6], expressando o posicionamento do Conselho de Cooperação Aduaneira/CCA (conhecido como Organização Mundial de Aduanas/OMA), o **índice alfabético do SH**, também publicado pela OMA; e os **pareceres de classificação emitidos pelo Comitê do SH**[7]. Ao lado destes atos internacionais há ainda manifestações no âmbito do MERCOSUL[8] e **atos normativos nacionais**, como Instruções Normativas (IN) da RFB e Atos Declaratórios Interpretativos da RFB (ADI).

Para que o comerciante, industrial ou importador classifique as mercadorias a serem transacionadas neste vasto universo, seja para fins tributários, de tratamento administrativo ou outro, ou ainda para simples finalidade estatística, é preciso um conhecimento específico nem sempre disponível internamente nas empresas. E, como a classificação fiscal incorreta pode ocasionar, por exemplo, uma maior (ou menor) tributação, uma permissão (ou restrição, ou ainda vedação) à importação, ou mesmo a aplicação de penalidades, tornou-se necessário o estabelecimento de um mecanismo pelo qual o órgão público nacional aplicador da convenção esclarecesse previamente aos comerciantes/industriais/importadores a correta classificação as mercadorias transacionadas, contribuindo para a segurança jurídica no comércio (nacional ou internacional).

Antes mesmo da existência do Sistema Harmonizado, o processo de consulta sobre classificação de mercadorias já esteve[9] inserido no próprio texto da norma que disciplina o processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário, Decreto nº 70.235/1972 (arts. 46 a 58), que estabelecia processo em instância única (art. 54, III, "a"), a ser julgado pelo Coordenador do Sistema de Tributação.

---

[6] A última versão traduzida para língua portuguesa das NESH foi aprovada pela Instrução Normativa no 1.260/2012. Segundo o art. 94, parágrafo único do atual Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009), a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da NCM será feita com observância das Regras Geria Interpretativas e Complementares, das Notas Complementares e, subsisiariamente, das NESH.

[7] A IN RFB n. 1.459, de 28/03/2014 aprova o texto dos pareceres de classificação do Comitê do SH, e adota as decisões correspondentes.

[8] A Comissão de Comércio do MERCOSUL (CCM) tem um Comitê Técnico (CT n. 1 - "Tarifas, Nomenclatura e Classificação de Mercadorias") específico para o tratamento do tema.

[9] Em verdade, ainda está ali inserido, devendo-se, na aplicação dos artigos correspondentes, observar também os comandos legais posteriores, que prevalecem em caso de divergência com a disicplina estabelecida no Decreto n. 70.235/1972.

Já sob a égide do Sistema Harmonizado, a consulta sobre classificação de mercadorias ganha, no Brasil, disciplina legal e processo próprios, nos arts. 48 e 50 da Lei nº 9.430/1996, aqui já citados, e que mantêm a apreciação em instância única, por órgão central (se a consulta for efetuada também por órgão central ou entidade representativa de âmbito nacional) ou regional da Secretaria da Receita Federal (hoje RFB). O texto do comando legal revela clara preocupação com a celeridade, com a eficiência, com a publicidade e com a segurança jurídica.

E a disciplina da lei, em matéria de classificação de mercadorias, vem tanto nos Regulamentos Aduaneiros (Decreto nº 4.543/2002 - art. 701; e Decreto nº 6.759/2009 – art. 790), como nas diversas (e sucessivas) Instruções Normativas da RFB sobre a matéria, sempre mantida a instância única, aliada à disciplina para recurso de divergência e da representação. Efetuei análise detalhada do tema em Declaração de Voto apresentada no Acórdão nº 3403-003.186, de 20/08/2014, no qual também discuti os efeitos da consulta sobre o processo administrativo contencioso (naquele caso, referente a auto de infração, que adapto a este, que trata de pedido de restituição).

Pode-se afirmar que a consulta sobre classificação de mercadorias se presta aparentemente a duas finalidades: (a) sanar dúvida do comerciante/industrial/importador sobre caso concreto, e (b) confirmar (ou não) o entendimento do comerciante/industrial/importador sobre a classificação empregada, protegendo-o contra eventuais entendimentos diversos nas unidades fiscais da RFB. Há ainda uma terceira finalidade (relevante, mas pouco explorada), que seria a manutenção da livre concorrência (finalidade que não será tratada aqui por fugir ao escopo direto deste estudo).[10]

Contudo, ao analisar a legislação sobre a matéria, percebe-se que a primeira finalidade (sanar dúvida) é apenas aparente, pois no momento da consulta a empresa já deve indicar a classificação fiscal adotada e a pretendida, e os correspondentes critérios utilizados, (além de dados técnicos detalhados). Ademais, a consulta não se destina a mera prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Retira-se, assim, do cenário, a sedutora argumentação de que a consulta se presta a simplesmente ajudar o comerciante/industrial/importador a entender as Regras do Sistema Harmonizado ou a ensiná-lo como classificar as mercadorias que deseja transacionar.

Conclui-se, então, que a real finalidade da consulta é confirmar (ou não) o entendimento do comerciante/industrial/importador sobre a classificação empregada, protegendo-o contra eventuais entendimentos diversos nas unidades fiscais da RFB. E tal propósito é suficientemente nobre e homenageia a segurança jurídica, pois evita que a empresa, detentora de resposta oficial da RFB sobre qual é a classificação do produto transacionado seja surpreendida com entendimentos regionais, locais ou até individuais do fisco em sentido diverso.

Abrem-se, assim, três possibilidades, em relação à consulta, partindo-se da premissa (para tornar mais completo o exemplo) de que a classificação adotada seja diferente

[10] Se um comerciante/industrial/importador tem convicção da classificação adotada para determinado produto, mas tem ciência de que seus concorrentes utilizam outra classificação (às vezes, simplesmente para recolher menos tributos ou fugir a controles administrativos/aduaneiros), deveria existir um mecanismo tão ágil quanto a consulta para que, numa espécie de delação em prol da livre concorrência, o fisco pudesse garantir o recolhimento uniforme de tributos e o exercício uniforme dos controles apropriados. O próprio formulário eletrônico de consulta deveria permitir que a empresa revelasse (se soubesse) quais outras empresas comercializam/industrializam/importam o mesmo produto, e as respectivas classificações adotadas. Isso certamente contribuiria em proporção mais larga que a inicialmente imaginada pela IN para a uniformização da classificação de mercadorias no país.

da pretendida (e de que a empresa cumpra as demais regras necessárias à formulação da consulta, principalmente no que se refere à espontaneidade): (a) a resposta à consulta **confirma a classificação adotada**; (b) a resposta à consulta **confirma a classificação pretendida**; e (c) a resposta à consulta **indica como correta uma terceira classificação**.

Em qualquer dos casos, durante o período da consulta (do protocolo até o 30º dia seguinte à ciência do resultado) não se pode iniciar qualquer procedimento fiscal relativamente à mercadoria consultada, e não são devidos acréscimos moratórios no caso de eventual pagamento. São os efeitos do próprio procedimento interno, independentemente do resultado da consulta.

Sintetizando nosso raciocínio, também detalhado na Declaração de Voto formulada no Acórdão nº 3403-003.186, de 20/08/2014, temos que o atendimento ao resultado da solução de consulta/divergência impede a lavratura pela RFB de auto de infração em relação à matéria consultada. E o não atendimento ao resultado da solução de consulta, por sua vez, permite a lavratura da autuação, ou a negativa de restituição, que devem ser objeto de julgamento por rito absolutamente diverso daquele inerente ao processo de consulta, e com apreciação restrita à matéria objeto da autuação ou do pedido de restituição.

No **processo de consulta** a solução dada pelo fisco se alastra no tempo, além do período que vai da consulta até a ciência do consulente. Não havendo disposição posterior (*v.g.* solução divergente, revogação de ofício ou ato normativo superveniente), os efeitos são eternos. E no processo de consulta sempre haverá a indicação da classificação correta, seja ela a adotada pelo consulente, a pretendida pelo consulente, ou outra.

No **processo de determinação e exigência de crédito tributário, referente a autuação ou a pedido de restituição**, a solução dada restringe-se ao caso concreto analisado, sendo imprestável a vincular a fiscalização em casos ou períodos diversos, ainda que para o mesmo produto e para a mesma empresa. E em tal processo, não há a necessidade de que o julgador chegue à classificação correta. Basta que consiga comprovar que a classificação/argumentação adotada na autuação ou no pedido de restituição estava correta ou que deve ser afastada (sem que seja necessário seguir a busca pela classificação correta).

Em suma, o afastamento dos efeitos da consulta se dá apenas dentro do rito processual relacionado às consultas, e não no rito de determinação e exigência de crédito tributário, ou de pedido de restituição, no qual a análise é restrita ao caso autuado, no período autuado, com os elementos constantes na autuação (sejam ou não eles simples cópia dos externados na Solução de Consulta/Divergência). E, por óbvio, a resposta obtida no processo de consulta não inibe o contencioso administrativo provocado pelo fisco em autuação, ou pela empresa, em pedido de restituição.

Por isso, ao mesmo tempo em que se compreende ter a DRJ alegado estar vinculada pela Solução de Consulta/Divergência, decindindo ser a classificação aquela já fixada pela RFB e informada à própria empresa, passa-se aqui, no CARF, órgão externo à RFB, a analisar a procedência do pedido de restituição, no caso concreto, e com efeitos somente sobre ele, de forma independente ao resultado da Solução de Consulta/Divergência.

Da classificação da mercadoria importada ("NPEL 128")

Como exposto no tópico anterior, a descrição do produto de nome comercial "NPEL 128" deixa pouca margem de dúvidas ao classificador.

E a ficha técnica indicada na Solução de Divergência não representa palpite sobre o produto extraído da internet, mas efetivamente ficha técnica de instituição especialista no tema. Aliás, não é difícil endossar a definição do "NPEL 128" nos sites especializados sobre o tema, inclusive fazendo menção ao fabricante "NAN YA":

> *"NAN YA EPOXY RESIN NPEL-128 General: NPEL-128 is a liquid resin, which is manufactured from bisphenol-A and epichlorohydrin. It is recognized as standard form which variations have been developed. Cured NPEL-128 always offers quality and high purity properties in applications, such as maximun mechanical strength, good chemical resistance and excellent heat resistance, etc." (disponível em: http://www.compositesone.com/wp-content/uploads/2013/07/NPEL-128.pdf, acesso em 09 mai.2017)*
>
> *"Product Class:Resin*
>
> *Product Name:NPEL-128*
>
> *Supplier Name:NanYa*
>
> *NPEL-128 is a liquid resin, which is manufactured from bisphenol-A and epichlorohydrin. It is recognized as the standard form which variations have been developed. Cured NPEL-128 always offers quality and high purity properties in applications, such as maximum mechanical strength, good chemical resistance and excellent heat resistance, etc." (disponível em: http://www.fitzchem.com/npel-128.html, acesso em 09 mai.2017)*
>
> *"IDENTIFICATION OF THE PRODUCT AND OF THE COMPANY*
>
> *Trade name: NPEL-128*
>
> *Company identification: NAN YA Plastics Corporation*
>
> *Ingredients: Bisphenol-A epoxy resin(number average molecular weight < 700)" (disponível em: http://www.ankushenterprise.com/pdf/epoxy_resins/epoxy-NPEL-128.pdf, acesso em 09 mai.2017)*
>
> *"Nan Ya NPEL-128*
>
> *Multiple*
>
> *Nan Ya Plastics Corp*
>
> *NPEL-128 is a liquid Bisphenol A type epoxy resin." (disponível em: http://maroon.maroongroupllc.com/products/nan-ya%20npel128, acesso em 09 mai.2017)*
>
> *"NPEL- 128R*
>
> *Technical DataSheet | Supplied by **Nan Ya***

> *Less-crystallizable, epoxy resin produced with bisphenol-A and epichlorohydrin. Used in cationic electrodeposition coating and solvent-free paint. Offers non-volatility when curing, small shrinkage, very good dimension stability and electric and mechanism properties, water and chemical resistance, very good adhesive performance with metals, woods, concrete, ceramic and glass, very good performance on hardness and abrasion and storage stability. Can be used in combination with various hardeners, diluents and fillers." (disponível em: http://coatings.specialchem.com/product/r-nan-ya-npel-128r, acesso em 09 mai.2017)*

Veja que não se está exemplificando o exposto com sítios de "blogs" ou "wikipedia", ou sites leigos/vulgares sobre o tema, mas em catálogos internacionais, por meio dos quais, inclusive, é possível comprar o produto de nome comercial "NPEL 128", produzido pelo fabricante "NAN YA".

E, sabendo-se das características do produto, não é difícil acompanhar o raciocínio empreendido na Solução de Divergência COANA nº 17/2007, o que, por óbvio, não se confunde com aplicá-la ao caso.

De acordo com a Regra Geral Interpretativa (RGI) nº 1, do Sistema Harmonizado:

> *"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".*

Vejamos, então, os textos das posições em discussão, a posição 29.10, defendida como correta pela empresa no pedido de retificação e a posição 39.07, na qual a empresa originalmente classifica os produtos:

> *29.10 Epóxidos, epoxiálcoois, epoxifenóis e epoxiéteres, com três átomos no ciclo, e seus derivados halogenados, sulfonados, nitrados ou nitrosados.*
>
> *39.07 Poliacetais, outros poliéteres e resinas epóxidas, em formas primárias; policarbonatos, resinas alquídicas, poliésteres alílicos e outros poliésteres, em formas primárias.*

Para se resolver o presente contencioso, desnecessário seguir adiante na classificação (determinando, na sequência, o quinto, o sexto, o sétimo e o oitavo dígitos do código NCM, obrigatoriamente nessa ordem, em função da RGI nº 6 e da Regra Geral Complementar – RGC nº 1), bastando informar qual a posição correta (quatro primeiros dígitos, que é por onde se inicia a classificação, em obediência à RGI nº1, aqui já transcrita.

E a mesma RGI nº1 remete às notas de capítulo, como a Nota 1, "a" do Capítulo 29, que estabelece:

> *"1.Ressalvadas as disposições em contrário, as posições do presente Capítulo apenas compreendem:*
>
> *a) os compostos orgânicos de constituição química definida apresentados isoladamente, mesmo contendo impurezas;"*

Como o equivalente epóxido do "NPEL 128" se estende ao longo de uma faixa, não se pode entender ser o produto de constituição química definida, sendo incabível a classificação na posição 29.10.

Logo, a classificação do "NPEL 128" jamais poderia ser a solicitada na retificação (código NCM 2910.90.90).

Por mais que não seja aqui necessário endossar a classificação externada na Solução de Divergência COANA nº 17/2007 (código NCM 3907.30.29), bastando afastar a posição pretendida no pedido de restituição, cabe destacar que, internacionalmente, há precedentes no sentido de que o código SH correto é 3907.30, como a lista de concessões tarifárias da Nova Zelândia, afetada pelo mesmo Sistema Harmonizado (SH), com vigor internacional, nos seis primeiros dígitos:

> ***3907.30**.09: Epoxy resin, viz: NPEK-114, NPEK-115, NPEK-132, NPEF-164X, NPEF-170, NPEF-185, Free Free 99 999554E 3/03 NPSN-134X90, NPSN-901X75, NPEF-187, NPES-601, NPES-604, NPES-607, NPES-609A, **NPEL-128**, NPES-609C, NPES-609D, NPES-627, NPES-629, NPES-901, NPES-902, NPES-903, NPES-904, NPES-301, NPSN-301X65, NPSN-301X75. (grifo nosso) (disponível em: http://www.customs.govt.nz/news/resources/listsandguides/documents/approvals.pdf, acesso em 09 mai.2017)*

Caso se desejasse adquirir o produto, adicione-se ainda, a título ilustrativo, que as informações dos exportadores/vendedores, disponíveis em seus sítios *web*, informam (*v.g.*, *Resin NPEL Buyers* e *Drum NPEL Buyers*) ser a classificação tarifária no código SH 3907.30. E, recorde-se, os seis primeiros dígitos, conforme o SH, são de caráter internacional.

Reitere-se que o CARF, por ser órgão externo à RFB, não é vinculado pelas Soluções de Consulta e Divergência por ela emitidas, podendo analisar de forma independente a matéria, como aqui se faz, por mais que haja coincidência de argumentos em relação àqueles invocados na Solução de Divergência COANA nº 17/2007. Assim, é absolutamente irrelevante, neste julgamento administrativo, eventual afastamento judicial da Solução de Divergência COANA nº 17/2007, pois as razões de decidir desta turma não são dela extraídas, mas apenas com ela coincidentes.

No pedido de restituição, é inegável que a empresa discorda da própria descrição detalhada da mercadoria por ela inserida (e mantida) na DI, e endossada pelo exportador. Com razão, então, a unidade local em indeferir o pleito, por carência probatória.

E, aqui neste voto, destaca-se que, ainda que, eventualmente, superada a alegação de carência probatória, em virtude do aqui exposto, em relação ao nome comercial do produto, restaria incorreta a classificação demandada. E não pode o colegiado autorizar a restituição de quantia que se sabe indevida.

Com relação à alegação de alteração de critério jurídico, inaugurada no recurso voluntário, com fundamento no artigo 146 do Código Tributário Nacional, é

conveniente destacar que aqui que, ao contrário dos processos comumente tratados por este colegiado sobre o tema, encontra-se, efetivamente, no caso, uma alteração de critério jurídico. O critério jurídico (seja ele correto ou incorreto) fixado pela fiscalização, para a empresa, após a ciência da Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291, de 29/09/2006, era o de que a classificação do produto de nome comercial "NPEL 128" se dava no código NCM 2910.90.90. E tal entendimento foi revisto pela Solução de Divergência COANA nº 17, de 24/10/2007, que passou a entender que o mesmo produto deveria ser classificado no código NCM 3907.30.29. Repare-se que não poderia o novo entendimento externado na Solução de Divergência COANA nº 17/2007 retroagir a importações da empresa efetuadas antes de sua emissão (em 2006, por exemplo). Mas não é o que se vê nos autos, que trata de importação de 2009.

E a retificação proposta após o desembaraço aduaneiro e registrada no SISCOMEX pela fiscalização, a pedido da empresa, está longe de constituir um critério jurídico, ou uma homologação de lançamento, afinal de contas, deu-se em função de decisão judicial, a título precário, e que ainda pendia de análise definitiva. Se houve, em tal ato de retificação, um critério jurídico, tal critério seria o seguinte: "respeite-se a decisão judicial". Tal decisão judicial até podia ser um óbice à apreciação pelos órgãos que necessitavam da Solução de Divergência COANA nº 17/2007 para decidir, como a unidade local da RFB e a DRJ, mas tal problema não se apresenta neste tribunal administrativo, que pode emitir decisões de forma independente à externada em Soluções de Consulta e Divergência proferidas pela RFB.

Para fazer jus à restituição, deveria a empresa comprovar que a mercadoria que sempre declarou como "resina epóxi" não era resina epóxi (erro de fato), não com laudos técnicos contraditórios, mas com demonstração inequívoca, ou ao menos convincente o suficiente para demandar diligência a fim de melhor esclarecer os fatos. Mas, a nosso ver, tal tarefa esbarraria, ainda, na comprovação da correção da classificação demandada, diante da existência de nome comercial para o produto, como aqui exposto. E fracassa a defesa nas duas providências.

Das considerações finais

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan