



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

Processo nº 12466.000788/2007-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.772 – 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: 21/03/2007

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 HARMONIZADO. 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 a lei 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.

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 **Pedidos de Reconhecimento de Crédito decorrentes de Retificação de Declaração de Importação (DI)** desembaraçada, alegando-se que o pagamento indevido decorre de amparo na Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291, de 29/09/2006.

Constam, no processo, pedidos de retificação pós-desembaraço, alterando a classificação da mercadoria importada, “*NPEL 128 – Resina Epóxida sem carga inorgânica, na forma líquida*” (às vezes, “*líquida ou sólida*”), do código NCM 3907.30.28 para o código NCM 2910.90.90, em relação às seguintes DI:¹

DI n.	Data de registro	Data de desembaraço	Canal de Conferência	Valor do pedido	Fls.
05/1197165-0	04/11/2005	07/11/2005	verde	R\$ 49.792,16	29 a 36
05/1329075-8	06/12/2005	07/12/2005	verde	R\$ 49.641,87	54 a 59
05/1390729-1	20/12/2005	21/12/2005	verde	R\$ 39.407,02	77 a 83
06/0442870-1	18/04/2006	19/04/2006	verde	R\$ 34.122,81	3 a 15
06/0914724-7	03/08/2006	04/08/2006	verde	R\$ 36.690,80	101 a 106
06/1144549-7	22/09/2006	25/09/2006	verde	R\$ 39.774,62	220 a 226
06/1209926-6	06/10/2006	09/10/2006	verde	R\$ 39.749,01	193 a 202
06/1375317-2	13/11/2006	14/11/2006	verde	R\$ 44.310,91	169 a 175

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

06/1416718-8	23/11/2006	22/11/2006	verde	R\$ 46.243,50	145 a 151
06/1492045-5	07/12/2006	08/12/2006	verde	R\$ 61.478,75	124 a 130

As telas referentes às retificações, solicitadas pela empresa em 21/03/2007, mas efetuadas (com alteração de ofício da NCM 3907.30.28 para 3907.30.29) pela fiscalização, em 14/12/2007, encontram-se às fls. 349 a 377.

Na análise do pedido de restituição, a unidade local demandou revisão aduaneira das referidas DI (fls. 336/337), em 16/07/2010. 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 (fls. 338 a 342), entendendo como correta a classificação do produto de nome comercial “NPEL 128” no código NCM 3907.30.29 (fls. 343 a 348).

Figuram, também, no processo, cópias de peças judiciais referentes ao Agravo de Instrumento nº 2008.01.00.070638-9, no Mandado de Segurança nº 2008.34.00.002965-0 (fls. 378 a 382, e 385 a 398), 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. No Agravo, foi autorizada a suspensão dos efeitos da Solução de Divergência COANA nº 17/2007, mediante depósito judicial da diferença de tributos.

Em 28/06/2011, a autoridade local da RFB, tendo em vista que o indeferimento das retificações deu-se em virtude da Solução de Divergência COANA nº 17/2007, determinou que se aguardasse a decisão final no processo judicial (fls. 383/384).

No parecer conclusivo de fls. 401 a 405, 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. 411, datado de 11/04/2013.

Ciente do despacho em 02/12/2013 (fl. 411), a empresa apresenta, em 30/12/2013, a **Manifestação de Inconformidade** de fls. 413 a 430, 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 à 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, mas a autoridade fiscal manteve equivocadamente o código NCM 3907.30.29 (ao invés de declarado com ressalvas - 3907.30.28), indeferindo a retificação; (d) a Solução de Divergência COANA nº 17/2007 não se aplica às mercadorias importadas; (e) houve alteração de critério jurídico pela fiscalização, visto que no período compreendido entre janeiro de 2005 até a publicação da Solução de Divergência COANA nº 17/2007, a ALF/Vitória sempre confirmou a classificação adotada pela empresa (no código NCM 29.10.90.90); e (f) após a Solução de Divergência COANA nº 17/2007, a fiscalização, ainda não convicta sobre o tema, solicitou novo laudo da mercadoria importada, havendo resposta no sentido de que não se tratava de resina epóxida, mas de composto.

A **decisão de primeira instância**, proferida em 25/02/2015 (fls. 603 a 610) 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 indeferido, tendo em vista a impossibilidade de se verificar a identidade do produto importado com o produto objeto da consulta, e, como não foi acatada a retificação, não gerando diferença de alíquotas de tributos, não foi reconhecido crédito devido à requerente; (c) tem razão a requerente quando alega que a Solução de Divergência não poderia retroagir e que ela teria direito em utilizar a classificação fiscal definida na Solução de Consulta exarada em 2006 até a publicação ou ciência da Solução de Divergência, mas a solução de consulta aponta a classificação fiscal para um determinado produto que deve ser o mesmo que a importadora pretende reclassificar, e que foi justamente pela falta deste elemento fundamental (identificação da mercadoria) que a autoridade fiscal indeferiu o pedido de retificação das DI, pois não havia segurança em reconhecer que se tratavam do mesmo produto; (d) a defesa afirma que os produtos analisados pelas soluções de consulta e de divergência são distintos: no primeiro é sólido e no segundo líquido, mas tal informação é desprovida de veracidade, como se verifica da leitura de ambas as consultas, onde se descreve o produto como sendo “líquido viscoso”; e (e) na impossibilidade de verificar o produto, já que as mercadorias já haviam sido desembaraçadas, prevalecem as informações prestadas nas declarações.

Após ciência da decisão da DRJ, em 11/03/2015 (termo de fl. 615), a empresa apresenta o **Recurso Voluntário** de fls. 619 a 637, em 08/04/2015 (fl. 738), alegando reiterar os argumentos expressos na manifestação de inconformidade (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 de que após a Solução de Divergência COANA nº 17/2007, a fiscalização, ainda não convicta sobre o tema, solicitou novo laudo da mercadoria importada, havendo resposta no sentido de que não se tratava de resina epóxida, mas de composto), e agregando que: (a) as DI em análise foram desembaraçadas antes da Solução de Divergência COANA nº 17, de 26/10/2007; (b) deve ser considerado o declarado no campo observações complementares da DI, no sentido de que a classificação correta é no código NCM 2910.90.90; (c) houve alteração de critério jurídico utilizado para a classificação fiscal, e a homologação do lançamento se deu com o

desembaraço aduaneiro das DI e com a concordância da classificação fiscal adotada pela recorrente; e (d) em nome da verdade material, deve ser demandada diligência, para análise dos laudos elaborados.

Às fls. 742 a 762 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 é o cabimento da restituição pleiteada pela empresa, em função de reclassificação por ela efetuada (e não aceita pelo fisco) posteriormente ao desembaraço.

Das considerações iniciais

Cabe, de início, endossar as considerações da DRJ sobre a irretroatividade da Solução de Divergência. Aliás, tal irretroatividade é expressa no comando legal que rege a matéria – 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 dada 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. (...)**” (grifos nossos)*

Assim não há que se falar em retroação dos efeitos da Solução de Divergência COANA nº 17, de 26/10/2007, às dez DI de que trata o presente processo, registradas entre 2005 e 2006, quando havia apenas o protocolo da consulta que resultou na Solução de Consulta nº 291, de 29/09/2006. Para quatro DI (nº 06/1209926-6, nº 06/1375317-2, nº 06/1416718-8 e nº 06/1492045-5), já havia, inclusive, o resultado da referida consulta (aparentemente ignorado nas declarações de importação). Para as outras seis DI, nem um nem outro posicionamento oficial da Administração pode afetar declarações de importação registradas antes de sua existência.

Mas basta a leitura do parecer que ampara o despacho decisório para que se saiba que o indeferimento do pedido de restituição não se deve simplesmente à aplicação retroativa da Solução de Divergência COANA nº 17/2007, mas ao fato de a empresa não se desincumbir do ônus de provar que as mercadorias declaradas pelo importador e pelo exportador na declaração de importação como “resina epóxida NPEL 128” em verdade se tratavam de “composto epóxi fenólico NPEL 128”.

A recorrente afirma, em sua defesa, 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

Nas dez declarações de importação, as mercadorias foram classificadas no código NCM 3907.30.28, e declaradas, no campo “descrição detalhada da mercadoria”, como sendo “NPEL-128 Resina Epóxida, sem carga inorgânica, na forma líquida” (às vezes, “líquida ou sólida”):

Descrição Detalhada da Mercadoria
NPEL-128, RESINA EPOXIDA, SEM CARGA INORGANICA, NA FORMA LIQUIDA.

Descrição Detalhada da Mercadoria
NPEL-128, RESINA EPOXIDA, SEM CARGA INORGANICA, NA FORMA LIQUIDA OU SOLIDA.

Também em todas as dez DI em análise, a empresa fez constar no campo inicial livre da DI, destinado a informações complementares, a seguinte mensagem, entre outras – *“Estamos efetuando o registro da presente declaração de importação utilizando a NCM 3907.30.28, no entanto, discordamos de tal NCM, onde acreditamos que a NCM correta seja a 2910.90.90, pois o assunto está sendo objeto de consulta de classificação junto à Receita Federal, através do processo nº 12466.001073/2005-43”* (sic):

```
*****  
ESTAMOS EFETUANDO O REGISTRO DA PRESENTE DECLARACAO DE  
IMPORTACAO UTILIZANDO A NCM 3907.30.28 E 3907.30.29 NO ENTANTO, DISCORDAMOS DE  
TAL NCM, ONDE ACREDITAMOS QUE A NCM CORRETA SEJA A 2910.90.90, POIS  
O ASSUNTO ESTA SENDO OBJETO DE CONSULTA DE CLASSIFICACAO JUNTO A RECEITA  
FEDERAL, ATRAVES  
DO PROCESSO N" 12466.001073/2005-43.  
*****
```

Recorde-se, por fim, que todas as dez DI foram registradas entre 2005 e 2006, seis delas antes tanto da Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291/2006, quanto da Solução de Divergência COANA nº 17/2007.

Não parece que a Administração tinha, à época do registro dessas seis DI, fixado critério jurídico, como deseja a recorrente, de que a classificação da mercadoria por ela importada era no código NCM 2910.90.90. Aliás, se houvesse sido fixado tal critério não faria sentido algum a empresa, em todas as DI, classificar em código NCM diverso a mercadoria (3907.30.28), manifestando sua relutância em um campo livre, não sujeito a crítica pelo sistema, e sequer avaliado pela fiscalização, nos casos aqui citados, todos desembaraçados automaticamente em canal verde (e, portanto, sem verificação da mercadoria ou dos documentos pela autoridade aduaneira).

Aliás, inclusive nas quatro DI registradas após a Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291/2006 (nº 06/1209926-6, nº 06/1375317-2, nº 06/1416718-8 e nº 06/1492045-5), a empresa persistiu declarando a mercadoria com descrição detalhada de “resina” e com código NCM 3907.30.28, manifestando relutância no campo livre referente a informações complementares. Parecia a empresa não ter convicção, naquele momento, de que o resultado da Solução de Consulta favorecia as mercadorias que estava a importar.

Os pedidos de retificação, alterando a classificação do código NCM 3907.30.28 para o código NCM 2910.90.90, mantendo intacta a descrição detalhada da mercadoria, aqui já transcrita, foram apresentados em 2007, após o desembaraço, não estando mais a mercadoria em recinto alfandegado, e possuem como fundamento a Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291/2006, na qual sequer houve análise da mercadoria, como se percebe nitidamente na leitura das conclusões ali externadas (fl. 342):

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 NPCL-134 e 128.

Cabe a Autoridade Aduaneira, verificar se o produto é o mesmo da Solução de Consulta.

Importante ainda informar qual a mercadoria submetida à referida Solução de Consulta (fl. 338):

Nome vulgar, comercial, técnico e científico.

- Composto Epóxi Fenólico NPEL 134 e NPEL 128.

Fabricante:

- Nan Ya Plastics Corporation.

Veja-se que tal mercadoria não corresponde àquela detalhadamente descrita nas dez DI em análise (“*NPEL-128 Resina Epóxida, sem carga inorgânica, na forma líquida*” (às vezes, “*líquida ou sólida*”).

Alega a empresa, cerca de dois anos após o desembaraço, então, que a mercadoria a respeito da qual efetuou a consulta corresponde à que foi importada, apesar de esta ter sido descrita como resina epóxida. E enfatiza que nunca importou “resina epóxida” apesar de ser exatamente esse o produto que descreve em 100% das DI analisadas.

Daí concluir acertadamente a unidade local da RFB que a empresa não se desincumbiu do ônus probatório inerente aos processos de restituição, a cargo do postulante (fl. 405):

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.

Ademais, 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 aqui já transcrita Solução de Consulta (sintética, por sequer trafegar pelos textos das posições e notas do Sistema Harmonizado).

Apesar de não ter sido analisada efetivamente a mercadoria, 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,

agregando a expressão “ou sólida”) 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 epicloridrina. 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. 386):

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 ou sólida” 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.

É importante destacar ainda que nem a DRJ nem a fiscalização defenderam a aplicação retroativa da Solução de Divergência, mas simplesmente a impossibilidade de

vinculação da mercadoria declarada nas onze DI àquela que havia sido objeto da Solução de Consulta.

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

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

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

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

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).

do Sistema Harmonizado à luz das informações prestadas nos próprios elementos já carregados 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 MERCOSUL⁸ e **atos normativos nacionais**, como Instruções Normativas (IN) da RFB e Atos Declaratórios Interpretativos da RFB (ADI).

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, subsidiariamente, 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.

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 esteve⁹ 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.

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

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 disciplina estabelecida no Decreto n. 70.235/1972.

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

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 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

certamente contribuiria em proporção mais larga que a inicialmente imaginada pela IN para a uniformização da classificação de mercadorias no país.

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.

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 maximum 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.

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, como noticiado nos autos, 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. 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, 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.

Não se tem dúvida de que tais entendimentos fixados em soluções (de consulta e de divergência) não vinculam retroativamente, pelo que é incabível suscitar alteração de critério jurídico para as seis DI registradas antes mesmo de a empresa obter resposta à solução de consulta.

No entanto, resta analisar a situação das quatro DI registradas após a resposta à solução de consulta, e antes da resposta da solução de divergência (DI nº 06/1209926-6, nº 06/1375317-2, nº 06/1416718-8 e nº 06/1492045-5).

Não é incorreto afirmar que no período em que foram registradas essas quatro DI, a mercadoria de nome comercial “NPEL 128” gozava de resposta da Administração na Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291, de 29/09/2006, classificando-a no código NCM 2910.90.90 (ainda que ela tenha sido posteriormente revista por solução de divergência).

Veja-se a ementa das duas Soluções:

Solução de Consulta SRRF07/DIANA nº 291, de 29/09/2016	Solução de Divergência COANA nº 171, de 24/10/2007
---	---

Assunto: Classificação de Mercadorias Ementa: CÓDIGO TEC – 2910.90.90. Composto Epóxi Feriólico, matéria prima para fabricação de Resina Epóxidas, em um avanço com Bisfenol-A, material termooestável, de uso em equipamentos de processo, empregado por exemplo na construção de tanques, vasos e tubos, revestimento anticorrosivos sobre chapas e tubos, com adesivo aço, fabricado por Nan-Ya Plastics Corporation, denominado vulgar, comercial, científico e técnico “NPEL 134” e “NPEL 128”. Dispositivos Legais: RGI 1ª (Texto da Posição 2910), RGI 6ª (Texto da Subposição 2910.90), e RGC-1, da TEC-Decreto nº 2376/1997.	ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Reforma da Solução de Consulta SRRF/ 7ª RF/Diana nº 291, de 29 de setembro de 2006. Mercadorias: Resina epóxida, obtida a partir da reação de bisfenol-A e epicloridrina, denominada comercialmente “NPEL 134”, fabricada por Nan Ya Plastics Corporation, classifica-se no código 3907.30.29 da NCM. Resina epóxida, obtida a partir da reação de bisfenol-A e epicloridrina, denominada comercialmente “NPEL 128”, fabricada por Nan Ya Plastics Corporation, classifica-se no código 3907.30.29 da NCM. Dispositivos Legais: RGI 1ª (Nota 3 a) do Capítulo 39 e texto da posição 39.07), RGI 6ª (texto da subposição 3907.30) e RGC-1 (texto do item 3907.30.2 e do subitem 3907.30.29), da Nomenclatura Comum do Mercosul que consta da Tarifa Externa Comum aprovada pela Resolução Camex nº 43, de 22 de dezembro de 2006, republicada em 9 de janeiro de 2007, com alterações posteriores.
--	---

Ambas as soluções, apesar de divergirem na descrição detalhada do produto, reconhecem que seu nome comercial é “NPEL 128”.

A priori, caso a empresa registrasse uma DI no período entre as soluções, faria jus à classificação no código NCM 2910.90.90. Digo *a priori*, porque há que se recordar que a Solução de Consulta SRRF/DIANA nº 291, de 29/09/2006, sequer analisou a mercadoria, e, recorde-se, consignou ao final de suas conclusões: “Cabe à autoridade aduaneira verificar se o produto é o mesmo da Solução de Consulta”.

As quatro DI mencionadas foram, no entanto, desembaraçadas em canal verde (sem conferência aduaneira), e sequer invocaram o resultado da consulta, mantendo a empresa a descrição detalhada da mercadoria como “resina” e a classificação no código NCM 3907.30.28, manifestando relutância no campo livre referente a informações complementares. Repita-se: parecia a empresa não ter convicção, naquele momento, de que o resultado da Solução de Consulta favorecia as mercadorias que estava a importar, e nem solicitou a importadora, como em outros casos em análise nesta sessão de julgamento, retenção de amostras ou laudo técnico para verificar se a mercadoria correspondia àquela objeto da consulta.

Nas quatro DI, a mercadoria foi declarada e desembaraçada com a descrição de “resina” (produto que empresa afirma textualmente que não importa), e com o código NCM 3907.30.28. Assim, se a empresa defende que o desembaraço é que fixou critério jurídico irreformável, tal critério faria com que a classificação a ser considerada fosse o código NCM 3907.30.28, que não ensejaria direito a restituição.

Ademais, o entendimento que a defesa revela sobre revisão de critério jurídico é *sui generis* (e diametralmente divergente do externado pela própria recorrente nos

outros processos da empresa analisados nesta mesma sessão de julgamento). Nos processos para os quais a autoridade aduaneira retificou as DI para o código NCM desejado pela empresa, defendeu a recorrente que ali, na retificação, se estabelecia o critério jurídico irreformável, mas no presente processo o critério jurídico irreformável é estabelecido não só em dissonância com o declarado pela empresa (NCM 3907.30.28) ou o retificado pelo fisco (NCM 3907.30.29), mas com o informado em campo livre da DI, revelando qual a classificação que a empresa entendia correta, apesar de não ter usado (NCM 2910.90.90), nem após solução de consulta que alega lhe ser favorável.

Em suma, defende a empresa que após o desembaraço sem conferência, em canal verde, o fisco não poderia mais rever a classificação que ela havia informado que entendia como correta, apesar de não ter usado na DI. Tal argumento, diga-se, tornaria desnecessário o pedido de restituição (assim como qualquer pedido de restituição posterior ao desembaraço), pois o fisco não poderia jamais aceitar o argumento de retificação da empresa, por já ter fixado critério jurídico no desembaraço.

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