



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

Processo nº 10074.000194/2005-56
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.855 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria Imposto de Importação
Recorrente Vigodent S.A. Indústria e Comércio
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 03/06/2002

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO SH. CARACTERÍSTICA ESSENCIAL DO PRODUTO.

Se mesmo diante de laudos e relatórios técnicos sobre determinado produto químico resta impossível aferir sua devida classificação fiscal pelos textos constates das posições da NCM, cabe a utilização das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado. E, sendo o produto como um todo impassível de classificação, cumpre diagnosticar a matéria essencial da mistura para fins de classificação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro. Sustentou pela recorrente a Dra. Alessandra Craveiro, OAB/RJ 87.500.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Thais de Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Antonio Carlos Atulim (Presidente da Turma), Carlos Augusto Daniel Neto (Vice-presidente), Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula e Diego Diniz Ribeiro

Irresignado, o contribuinte recorre (fls 46 e seguintes) a este Conselho essencialmente afirmando existir: *i*) inconsistência do laudo técnico, trazendo relatório de análise química do produto, sendo necessária contraprova; *ii*) o produto não tem posição específica na TEC, devendo ser utilizada a regra 3b de interpretação (obras compostas), ou seja, classifica-se o produto pela sua característica essencial; *iii*) pelas notas explicativas do sistema harmonizado na posição 2842, item 5, letra k também se constata a correta classificação do produto, precisamente adotada pelo contribuinte em sua DI; *iv*) a aplicação, uso ou emprego do produto é determinante para a sua posição fiscal, sendo que a empresa recorrente tem como atividade predominante a fabricação de material farmacêutico/odontológico. Por esses fundamentos, pleiteia o cancelamento da diferença de imposto a pagar, bem como as multas que lhe foram aplicadas (artigo 84 inciso I da MP n. 2158-35, artigo 44, inciso I e artigo 61, §3º da Lei n. 9.430/96). Ainda, tendo em vista a ausência de comprovação de dolo ou má-fé da recorrente, que instruiu a declaração com todos os documentos requeridos pelo artigo 493 do Regulamento Aduaneiro (RA), todos fidedignos e fiéis à fatura comercial da mesma importação, requer o cancelamento da multa de 30% do valor da mercadoria (artigo 633, inciso II, alínea "a" do Regulamento Aduaneiro), com fulcro no ADN-COSIT n. 12/97. Nesse sentido, afirma que nunca houve a intenção em infringir a lei. Finalmente, lembra o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, que deve lhe socorrer em caso de dúvida.

Quando da análise da questão por este Conselho, em 03 de fevereiro de 2010, o I. Conselheiro Relator entendeu que subsistia a dúvida quanto à natureza e composição das mercadorias importadas, bem como apresentou suspeita acerca da exigência de licenciamento não automático para produtos classificados na posição 2842.10.90. Por tais razões, decidiu converter o julgamento em diligência para a Unidade de Origem.

Por meio do Relatório Técnico n. 109/11 (fls 125 e seguintes) do Laboratório de Química Analítica e Metrologia em Química (LAQAM) do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), foram apresentadas todas as informações e respostas requeridas para o julgamento do processo.

Intimado a se manifestar sobre tal relatório, a Recorrente trouxe suas considerações em fls 139 a 147.

Em razão do afastamento do antigo Conselheiro Relator, os autos foram a mim distribuídos para o julgamento.

É o relatório.

Voto

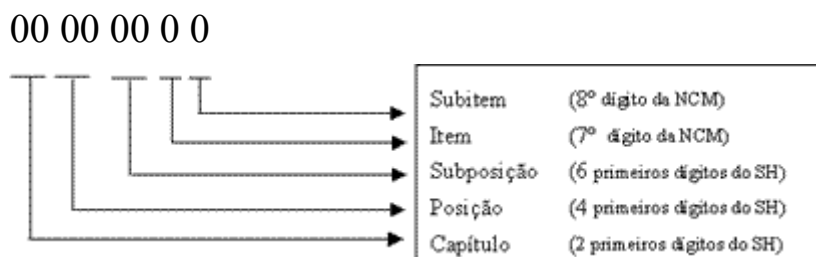
Conselheira Relatora Thais de Laurentiis Galkowicz

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, como já bem reconheceu este Conselho. Destarte, passo ao julgamento de seu mérito.

Em síntese, a Recorrente e a Autoridade Fiscal divergem sobre a correta posição NCM/SH em que se enquadram os produtos objeto de importação mediante a DI n. 02/0486515-2, quais sejam "Ultrafine Filler GM 27884 UF 0,7um" e "Ultrafine Filler GM 27884 U 1,0um", doravante designados simplesmente "produtos".

Haja vista que a discussão dos presentes autos versa sobre a classificação fiscal de mercadorias, para fins de recolhimento do Imposto de Importação ("II"), é válido tecer um breve esclarecimento a respeito da sistemática de classificação dos códigos na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) para que, em seguida, seja possível a aplicação das regras estabelecidas pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado ("NESH") acerca da forma utilizada para a classificação de mercadorias.

Pois bem. A sistemática de classificação dos códigos na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) obedece à seguinte estrutura:



No presente caso, a classificação no NCM/SH pretendida pela Recorrente é a 2811.22.90, enquanto a posição sustentada pela Fiscalização no auto de infração e ratificada pela DRJ é a 2842.10.90. Vejamos abaixo os capítulos, posições, subposições itens e subitens que tais número representam:

- **CLASSIFICAÇÃO 2811.22.90** (entendimento do contribuinte):

Capítulo 28: Produtos químicos inorgânicos; compostos inorgânicos ou orgânicos de metais preciosos, de elementos radioativos, de metais das terras raras ou isótopos;

Posição 11 Outros ácidos inorgânicos e outros compostos oxigenados inorgânicos dos elementos não metálicos;

Subposição 22: dióxido de silício;

Item/subitem 90: outros

- **CLASSIFICAÇÃO 2842.10.90** (entendimento fazendário):

Capítulo 28: Produtos químicos inorgânicos; compostos inorgânicos ou orgânicos de metais preciosos, de elementos radioativos, de metais das terras raras ou isótopos;

Posição 42 Outros sais dos ácidos ou peroxoácidos inorgânicos (incluindo aluminossilicatos de constituição química definida ou não) exceto as azidas;

Subposição 10: silicatos duplos ou complexos, incluídos os aluminossilicatos de constituição química definida ou não;

Item/subitem 90: outros.

Diante de complexidade das fórmulas químicas dos produtos sob análise, foi requerida diligência por este Conselho, que retornou com Relatório Técnico n. 109/11 do LAQAM - INT. Saliento que os quesitos formulados por este Conselho, quando da requisição da citada diligência, foram extremamente precisos, justamente no objetivo de que a resposta sobre o correto enquadramento dos produtos na classificação NCM/SH fosse embasada em determinações técnicas. Seguem abaixo os quesitos *ipsis litteris* levados ao Instituto Nacional de Tecnologia:

- i) queira o laudo descrever a composição química do produto importado, identificando os componentes e apontando a sua participação percentual na constituição do referido produto;
- ii) queira o laudo esclarecer se a mercadoria se trata de um produto químico inorgânico;
- iii) queira o laudo esclarecer se o produto se trata de um sal dos ácidos ou peróxos ácidos inorgânicos (incluindo os aluminossilicatos de constituição química definida ou não), exceto azidas ou um ácido inorgânico ou um composto oxigenado inorgânico dos elementos não-metálicos;
- iv) caso o produto não se enquadre em nenhuma das definições do item "iii", estabelecer a que grupo químico o mesmo pertence.

Perceba-se que, o primeiro quesito busca as características gerais do produto. Já, o segundo quesito permite que o aplicador do direito confirme que os produtos sob análise nestes autos efetivamente devem estar no "Capítulo 28" ("Produtos químicos inorgânicos ...") da NCM. A seu turno, a resposta ao terceiro quesito permitiria a este Conselho averiguar a "Posição" correta na NCM, seja ela a 11 ("outros ácidos inorgânicos e outros compostos oxigenados inorgânicos dos elementos não metálicos") ou a 42 ("Outros sais dos ácidos ou peróxos ácidos inorgânicos, incluindo aluminossilicatos de constituição química definida ou não" exceto as azidas), como pretendem contribuinte e fisco, respectivamente. Ou, caso inexistia uma resposta precisa ao terceiro quesito, a resposta ao quarto traria maiores elementos ("grupo químico") para a classificação das mercadorias em questão.

Ocorre que, apesar de muito bem formulados os quesitos para a solução do processo, as respostas trazidas no Relatório Técnico n. 109/11 não conseguem nos encaminhar para um sólido entendimento sobre classificação dos produtos.

Isto porque as únicas respostas categóricas que o Relatório Técnico traz são:

i) trata-se sim um **produto químico inorgânico**, ii) mais precisamente é um **"aluminoborosilicato de bário" de composição não definida, utilizado para formulação de produtos de restauração odontológica**.

Ademais disto, o Laudo Técnico n. 109/11 descreve os elementos representados como "óxidos", sendo essa uma "tentativa de melhor descrever a composição das amostras em questão". Traz, em seguida, uma tabela para apresentar a composição química dos produtos, ressaltando que "a análise elementar não é conclusiva quanto a forma como os elementos estão associados e sim quanto a quantidade de elementos presente, no caso silício (Si), bário (Ba), alumínio (Al) e Boro (B), que na tabela abaixo são expressos como

porcentagem em peso dos óxidos, como uma melhor forma de expressão dos resultados." Vejamos:

(Resultados em %)

Determinação	Amostragem: B 10013/2 Produto: ULTRAFINE FILLER GM 27884 1,0 µm	Amostragem: B 10014/02 Produto: ULTRAFINE FILLER GM 27884 UF 0,7 µm
SiO ₂	53,4	55,8
BaO	25,4	24,4
B ₂ O ₃	10,3	9,3
Al ₂ O ₃	10,4	10,1

Passando à análise do terceiro quesito, o Relatório Técnico esclarece que o produto em questão possui uma "estrutura química não definida, com ligações aleatórias", ou, em suas próprias palavras, é uma "substância amorfa" que não reagiu aos experimentos como se espera de nenhuma das substâncias elencadas pelo CARF (sal dos ácidos ou peroxoácido inorgânicos - incluídos os aluminossilicatos de constituição química definida ou não -, exceto azidas *ou* um ácido inorgânico *ou* um composto oxigenado inorgânico dos elementos não metálicos), mesmo consideradas como misturas. Na resposta ao quarto quesito, tão somente confirmou trata-se de "aluminoborosilicato de bário" de composição não definida, utilizado para **formulação** de produtos de restauração odontológica.

Ou seja, muito embora tenhamos certeza que a classificação como produtos químicos inorgânicos é correta para os produtos sob discussão, permanece a dúvida com relação à Posição mais precisa, se a 11 ou a 42.

Dessa forma, faz-se imperioso debruçar-nos sobre as regras de interpretação do Sistema Harmonizado, na tentativa de dirimir a questão. São elas:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:

REGRA 1

Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

REGRA 2

a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que

apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

REGRA 3

Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

REGRA 4

As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

REGRA 5

Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais para armas, para instrumentos de desenho, para jóias

e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

REGRA 6

A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Verifica-se que a classificação fiscal é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Desta feita, não basta a constatação de que os produtos em questão são "químicos inorgânicos" para podermos classificá-lo dentro do Capítulo 28, pois, como expressamente posto pela Regra 1 do SH, "os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo". Esta é a regra principal para qualquer classificação.

Vejamos então as Notas do Capítulo 28:

Capítulo 28

Produtos químicos inorgânicos; compostos inorgânicos ou orgânicos de metais preciosos, de elementos radioativos, de metais das terras raras ou de isótopos

Notas de Capítulo.

1. - Ressalvadas as disposições em contrário, as posições do presente Capítulo compreendem apenas:

a) os elementos químicos isolados ou os compostos de constituição química definida apresentados isoladamente, mesmo contendo impurezas;

(...)

CONSIDERAÇÕES GERAIS

Ressalvadas disposições em contrário, o Capítulo 28 só compreende os elementos químicos isolados (corpos simples) ou

os compostos de constituição química definida apresentados isoladamente.

Um composto de constituição química definida apresentado isoladamente é uma substância constituída por uma espécie molecular (covalente ou iônica, especialmente) cuja composição é definida por uma relação constante entre seus elementos e que pode ser representada por um diagrama estrutural único. Numa rede cristalina, a espécie molecular corresponde ao motivo repetitivo.

Os elementos de um composto de constituição química definida apresentado isoladamente combinam-se em proporções características precisas determinadas pela valência dos diferentes átomos presentes, e pela maneira como as ligações entre esses átomos devem efetuar-se. Quando a proporção de cada elemento é invariável e característica de cada composto, diz-se que ela é estequiométrica.

A relação estequiométrica de certos compostos é às vezes ligeiramente modificada em razão de lacunas ou inserções na rede cristalina. Estes compostos são então chamados de quasi estequiométricos e podem ser classificados como compostos de constituição química definida apresentados isoladamente, desde que essas modificações não tenham sido efetuadas deliberadamente. (grifei)

Ressalto que o "**aluminoborosilicato de bário de composição não definida**" não se subsume a qualquer das exceções à Nota de Capítulo, explicativa no sentido de que somente "compostos de constituição química definida" podem ser classificados no Capítulo 28.

Já se percebe que Dita Nota resolveria o presente caso, pois os produtos importados **não** são "**compostos de constituição química definida apresentados isoladamente**", como claramente dito pelo Relatório Técnico n. 109/2011. Não poderiam, conseqüentemente, serem classificados no Capítulo 28.

Com efeito, lembremos o conteúdo dos laudos técnicos apresentados nestes autos. O primeiro, emitido pelo LABOR (fls 29), ofereceu resultados numéricos dos ensaios efetuados e a singela conclusão "trata-se de produto químico inorgânico, Borosilicato de alumínio e bário." Posteriormente, junto ao recurso voluntário, a Recorrente trouxe aos autos do processo Relatório de Análise Química da UFRJ, no qual constam as composições químicas dos produtos. Para dirimir às persistentes dúvidas, o Relatório Técnico n. 109/11 respondeu os quesitos formulados por este Conselho, da forma destaca linhas atrás.

Enquanto os primeiros laudos deixaram margens de dúvidas, o Relatório Técnico n. 109/11 foi claro: **os produtos tem "estrutura química não definida, com ligações aleatórias", sendo uma "substância amorfa" que não reagiu aos experimentos como se espera de nenhuma das substâncias elencadas pelo CARF (sal dos ácidos ou peroxoácido inorgânicos - incluídos os aluminossilicatos de constituição química definida ou não -, exceto azidas ou um ácido inorgânico ou um composto oxigenado inorgânico dos elementos não metálicos).**

Por tal razão, a fundamentação do auto de infração também teria se equivocado ao classificar os produtos pelo código 2842.10.90, pois não se trata de substância que poderia enquadrar-se no Capítulo 28. Assim, caberia a este Conselho julgar o auto de infração nulo, haja vista a impossibilidade de ser alterado o critério do lançamento tributário (artigo 142 c/c artigo 149 do Código Tributário Nacional) para uma eventual classificação fiscal mais apropriada.

Entretanto, a parte final da Regra 1 do SH estabelece que " (...) e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes". Ou seja, a própria Regra 1 submete os dizeres das Notas dos Capítulos às demais regra de interpretação.

Na minha visão, a Regra 3 b permite que o "aluminoborosilicato de bário de composição não definida" seja enquadrado no Capítulo 28. Explico.

A Regra 2 do SH introduz a questão dos produtos misturados, explicando que a referência a uma determinada matéria diz respeito a ela sendo também parte do produto. Já pela "Regra 3 a", caso ocorra determinada situação em que o produto possa ser classificado em duas ou mais posições, a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Não sendo possível classificar por esse critério, resta utilizar aquele constante da "Regra 3 b", a qual nos remete ao material preponderante, essencial do produto misturado. E é justamente esta a regra que resolve o presente caso.

Repito que a conclusão do Relatório Técnico 109/11 é uma só: os produtos não se enquadram com perfeição a nenhuma das posições em discussão, nem aquela pretendido pelo Fisco (2842), nem aquela pretendida pelo contribuinte (2811).

Disto é possível constatar o erro da afirmação da DRJ em seu acórdão, no sentido de que os produtos seriam "sais", e por conseguinte estaria correto o enquadramento da infração no lançamento tributário, bem como as multas exigidas do contribuinte. Ora, se sais fossem, teriam composição química definida como a de um sal e teriam reagido quimicamente como sais, o que não aconteceu, segundo o Relatório Técnico n. 109/11. Tampouco reagiram como ácidos, ou qualquer outra substância pura discriminada pelo CARF em seus quesitos, recorde-se.

Conclui-se assim que os produtos sob discussão não podem ser classificados pelo seu "todo". Afinal, é um todo amorfo e sem estrutura química precisa, ao qual só foi dado o nome de "aluminoborosilicato de bário", mas de composição indefinida. Necessário, então, utilizar as regras de interpretação do Sistema Harmonizado que tratam da parte proeminente do produto (Regra 3 b), parte esta justamente determinada pelo Laudo Técnico n. 109/11, vale dizer o Dióxido de Silício, produto este sim, de estrutura química precisa e definida, como requer o Capítulo 28. De fato, na tabela colacionada acima, nota-se que 53,4% e 55,8% dos produtos importados pela DI n. 02/0486515-2 são Dióxido de Silício (SiO₂), sendo esse composto, portanto, que deve reger a classificação da mercadoria (Subposição 2811.22).

Os produtos importados são compostos que em si não têm uma finalidade específica. Eles devem, isto sim, ser utilizados com outros componentes para então passarem a ter uso odontológico. Por conseguinte, não há outra maneira de analisar a "característica essencial" do produto, posta pela da Regra 3 b, se não pela preponderância dos elementos em sua composição química, no caso, o óxido que aparece em maior quantidade na sua estrutura: Dióxido de Silício (SiO₂).

Por fim, caso fosse necessária a análise da utilização prática dos produtos importados, a informação de que o produto serve justamente para a formulação de materiais odontológicos acaba por confirmar ser muito mais longínqua da finalidade do produto a classificação pretendida pela Fiscalização, os aluminossilicatos, que, pelo item II, letra L das Notas explicativas do Sistema Harmonizado, são utilizados em vidraçaria ou como isolantes, trocadores de íons, catalisadores, peneiras moleculares, etc. Não se pode olvidar que o Relatório Técnico n. 109/11 esclarece que os produtos em questão são utilizados para **formulação** de produtos odontológico, o que é justamente o objeto social da Recorrente.

Considero, dessa forma, correta a classificação fiscal adotada pela Recorrente, na posição 2811.22.90. Assim, não há que se falar em diferença de imposto a pagar, tampouco os juros e multas aplicados pelo auto de infração aplicadas (artigo 84 inciso I da MP n. 2158-35, artigo 44, inciso I e artigo 61, §3º da Lei n. 9430/96).

Com relação à licença utilizada para a importação (fls 24), julgo estar correta, justamente porque justificada a importação de "dióxido de silício", composto que determina a classificação da mercadoria em questão. Destarte, tampouco a multa baseada no artigo 633, inciso II, "a" do Regulamento Aduaneiro deve ser mantida.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

Thais de Laurentiis Galkowicz - Relatora