



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720194/2023-88
ACÓRDÃO	3402-012.732 – 3 ^a SEÇÃO/4 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FMC QUÍMICA DO BRASIL LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 02/04/2019 a 18/01/2022

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 02/04/2019 a 18/01/2022

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REGRAS GERAIS DO SISTEMA HARMONIZADO. INOBSERVÂNCIA.

A atividade de classificação fiscal exige a perfeita identificação das mercadorias sub examine, de tal sorte que seja possível esclarecer todas as especificidades que influem na escolha do código tarifário correto, conforme determinado nas Regras Gerais do Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias, sob pena de restar prejudicado o trabalho da fiscalização.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUTO “ZIGNAL”. FUNÇÃO FUNGICIDA E ACARICIDA. REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO (RGI). CARÁTER ESSENCIAL.

A classificação fiscal deve observar não apenas o texto da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), mas também a finalidade predominante do produto. No caso do produto “Zignal”, cujo ingrediente ativo Fluazinam apresenta

função essencialmente fungicida, aplica-se a RGI 3-b, reconhecendo-se a classificação em 3808.92.99 – Outros Fungicidas.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, em relação ao Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo Honório dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos contra o Acórdão nº 109-021.548, proferido pela 16^a Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve parcialmente o crédito tributário lançado de ofício, conforme Ementa abaixo:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 02/04/2019 a 18/01/2022

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUTO DENOMINADO COMERCIALMENTE ZIGNAL.

Produto com ação fungicida e acaricida não pode ser classificado em código da NCM que contemple apenas uma das funções.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem demonstrar os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo parcialmente o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo dos autos de infração de fls. 313/370 e relatório fiscal de fls. 371/398, lavrados para exigência de Imposto de Importação, acompanhado de juros de mora e multa de ofício, bem como da multa por erro de classificação fiscal, importando no crédito tributário exigível no valor de R\$ 83.964.789,06.

Segundo relato da fiscalização a autuada importou no período de 02/04/2019 a 18/01/2022 o produto descrito nas DI como: “*NOME COMERCIAL: ZIGNAL NOME QUÍMICO: 3- chloro-N-(3-chloro-5-trifluoromethyl-2-pyridy)-alfa-alfa-alfa-trifluoro-2,6-dinitro-p-toluidine – GRUPO QUÍMICO: Fenilpiridinilamina - COMPOSIÇÃO: Ingrediente Ativo: Fluazinam 500,0 g/L ou (50,0 %m/v) + Ingredientes Inertes - APLICAÇÃO: Uso Agrícola (De acordo com aprovado na bula) - Industria Defensivo Agrícola - CLASSE DE USO: Fungicida/Acaricida.*”

O produto foi originalmente classificado no subitem de “3808.92.99 – Outros Fungicidas”.

No curso da ação fiscal foi solicitado laudo técnico do produto em questão o qual foi elaborado pelo laboratório Falcão (fls. 7/8), tendo o mesmo concluído que se tratava de a seguinte conclusão: “*Não se trata somente de Preparação Fungicida. Trata-se de Preparação Fungicida e Acaricida, na forma de Suspensão Aquosa, à base de Fluazinam e Composto com Caráter Aniônico, na forma líquida, acondicionada em galão plástico de 5L. Segundo informações na bula da mercadoria o produto é uma Suspensão concentrada que será diluída para formar a calda e aplicada na agricultura para o controle de doenças e ácaros conforme as indicações. O ingrediente ativo Fluazinam além de apresentar ação fungicida também apresenta ação acaricida.*”

A partir da conclusão do laudo e do constante nos documentos obtidos no curso da ação fiscal, a autoridade fiscal entendeu que os produtos não se classificavam no código da NCM adotada pela importadora, reclassificando-os no código 3808.99.93, “Outros acaricidas”.

Fundamentou a reclassificação aplicando as Regras Gerais de Interpretação- RGI-1, para posicionar na posição 3808, a RGI-6 na suposição 3808.9. Como o laudo e a bula do produto confirmam que se trata de um fungicida/acaricida, verificou o desdobramento da suposição nos seguintes níveis:

3808.91 Inseticidas

3808.92 Fungicidas

3808.93 Herbicidas, inibidores de germinação e reguladores de crescimento para plantas

3808.94 Desinfetantes

3808.99 Outros

A NESH da posição 3808, no tocante aos fungicidas, dispõe que:

II) *Os fungicidas*

Os fungicidas (preparações à base de compostos cúpricos, por exemplo), são produtos destinados a evitar o desenvolvimento de fungos (produtos anticriptogâmicos).

Outros fungicidas (tais como os à base de formaldeído), destinam-se a destruir os fungos já existentes.

Assim, considerando que na definição dos fungicidas na NESH não inclui sua associação com acaricidas e nem sugere qualquer possibilidade dessa ou outra associação, a fiscalização concluiu que o produto sob análise não poderia ser classificado nessa subposição.

Alega que não cabe a aplicação da RGI-3 no presente caso, conforme sugerido pela autuada em sua fundamentação legal para a classificação na subposição adotada (3808.92 – Fungicidas), se a leitura do texto dessa subposição, conjuntamente com a Nesh da posição 3808, já descarta sua adoção.

Assim, o produto classifica-se na subposição residual “3808.99 – Outros”.

Com a RGC-1, chegou na NCM 3808.99.9 (outros), já que as duas primeiras não se aplicam ao produto.

O item 3808.99.9 está dividido em 7 subitens, a saber:

*3808.99.91 Acaricidas à base de amitraz, de clorfenvinfós ou de propargite
3808.99.92 Acaricidas à base de ciexatin ou de óxido de fembutatina*

3808.99.93 Outros acaricidas

3808.99.94 Nematicidas à base de metam sódio

3808.99.95 Outros nematicidas

3808.99.96 Raticidas

3808.99.99 Outros

Não existe nas notas de capítulo e NESH da posição uma definição explícita para os acaricidas e seus usos, nem alguma possível restrição à sua associação aos fungicidas, destacando que o termo “outros” usado no subitem, por si só, amplia a gama de possibilidades para contemplar os produtos que também possuam função fungicida. Assim, por falta de enquadramento mais específico, a fiscalização reclassificou o produto em análise no subitem “3808.99.93 - Outros acaricidas”.

Além do Imposto de Importação com os acréscimos legais exigidos na nova classificação, foi ainda exigida a multa prevista no artigo 84, caput da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e no artigo 711, inciso I do Decreto nº 6.759/2009, pelo erro de classificação fiscal.

Devidamente intimada autuação, a interessada apresentou a impugnação de fls. 431/446, alegando, em síntese, o que segue:

1- Preliminarmente protesta pela nulidade do auto de infração pela ausência de elementos de prova que justifiquem o lançamento. A autuação foi baseada na

conclusão de que o componente ativo do produto ZIGNAL (Fluazinam) possui, além da função fungicida, propriedades acaricidas.

Contudo, a simples afirmação do Laudo Técnico de que o ativo Fluazinam, além de apresentar ação fungicida também apresenta ação acaricida, não é suficiente para concluir que a função acaricida é tão importante quanto a fungicida, como pretende a D. Fiscalização, já que o laudo técnico utilizado pela fiscalização não trouxe documentos e embasamento técnico para chegar nessa conclusão, tratando-se de uma simples afirmação.

O que se verifica é que a D. Fiscalização não apresentou provas técnicas robustas de que as funções fungicida e acaricida seriam equivalentes de modo a justificar a reclassificação fiscal da mercadoria com base na regra 3-c das Regras Gerais do Sistema Harmonizado, a qual somente pode ser utilizada quando nenhuma das substâncias ou funções que formam o produto prevalecem uma sobre a outra, o que não é o presente caso, uma vez que a função primordial do produto é a fungicida.

Tal fato, por si só, macula o auto de infração de vício de nulidade material, visto que não identificou os elementos de prova que justificaram a autuação.

Nos termos dos artigos 9º do Decreto nº 70.235/19722 e 50, parágrafo 1º da Lei nº 9.784/993, o auto de infração deve ser considerando nulo quando não há a identificação dos elementos de prova que justificam a autuação.

Aponta acórdãos do CARF sobre a falta de provas na reclassificação fiscal.

2- No mérito defende a classificação adotada contestando a conclusão da fiscalização de que a mercadoria possui, além da função fungicida, propriedades acaricidas devendo ser classificada na última subposição suscetível de validade (NCM 3808.99.93), já que as funções fungicida e acaricida não se sobrepõem.

No entanto o laudo diz se tratar de uma preparação fungicida e acaricida, sem tratar de preponderância de uma ou outra.

A simples afirmação do Laudo Técnico de que o ativo Fluazinam, além de apresentar ação fungicida, também apresenta ação acaricida não é suficiente para concluir que a função acaricida é tão importante quanto a fungicida ou que a esta se sobrepõe, como afirma a Fiscalização.

Ao contrário disso, ao analisarmos a Bula do Zignal existente na época das importações, bem como o Registro perante o Ministério da Agricultura (MAPA - docs. nºs 5 e 6), nota-se que o produto era utilizado para combater diversas doenças, sendo que apenas uma delas é uma doença originária de ácaro, enquanto TODAS as restantes são originárias de fungos.

Assim, é evidente que, com base na bula anterior do Zignal, a função primordial ou essencial do Zignal já era a fungicida. Inclusive este produto é classificado FRAC, comitê formado por representantes dos principais produtores de fungicidas

no Brasil, o ativo Fluazinam do Zignal, apesar de ter função subsidiária como acaricida, é classificado como um fungicida (no Grupo C5).

Traz dois laudos técnicos elaborados em outras importações do mesmo produto onde o técnico conclui que a função principal do mesmo é fungicida (doc. 7/8).

Os mencionados laudos corroboram a informação de que o Fluazinam (princípio ativo do ZIGNAL) **aplica-se predominantemente como Fungicida** e, subsidiariamente ou residualmente, como Acaricida, devendo o produto ser classificado com base na sua característica principal e essencial, ou seja, NCM 3808.92.99 (Outros), com origem na subposição “Fungicidas” (3808.92), nos termos da 3.b) RGI/SH.

Corroborando esse entendimento é importante destacar que recentemente o Ministério da Agricultura e Pecuária (“MAPA”) reconheceu que a função primordial do Zignal é atuar como fungicida e, dessa forma, determinou a exclusão do alvo ácaro da bula do defensivo agrícola Zignal, conforme o Ato nº 21, de 16 de maio de 2023 publicado no Diário Oficial da União e a Bula atualizada (vide docs. nºs 3 e 4).

Assim, conforme reconhecido pelo próprio MAPA, não há sequer previsão de doenças combatidas por ácaros no Zignal que foi importado, mas somente doenças combatidas por fungos, confirmado que o produto deve ser classificado com base na sua única característica, ou seja, NCM 3808.92.99 (Outros), com origem na subposição “Fungicidas” (3808.92), nos termos da 3.b) RGI/SH.

De acordo com o artigo 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição ou o conteúdo de conceitos utilizados em outras áreas de direito para definir ou limitar competências tributárias. Ou seja, sob a perspectiva do CTN, a regulamentação aplicável do ponto de vista regulatório (enquadramento como Fungicida) deverá ser observada para identificar o enquadramento do produto para fins tributários.

O MAPA atestou se tratar de fungicida e emitiu certificado nesse sentido, tendo inclusive excluído a função subsidiária de acaricida da bula. Portanto, a D. Fiscalização está deixando de observar o enquadramento regulatório do Zignal com o objetivo de tributá-lo por uma alíquota maior do imposto de importação e aplicar multas aduaneira.

Cita jurisprudência judicial acerca de classificação.

3- Ao final requer a seja acolhida e provida a presente Impugnação, para que, em preliminar, seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, uma vez que este foi lavrado sem provas técnicas suficientes para justificar a alteração da classificação fiscal e, no mérito, sejam julgados improcedentes os Autos de Infração objeto do presente processo.

A intimação sobre a decisão de primeira instância ocorreu pela via eletrônica em 06/05/2024 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 642), sendo o Recurso

Voluntário protocolado em 26/05/2024 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 645), pelo qual pediu a reforma do acórdão recorrido para que seja julgada a improcedência do Auto de Infração e o cancelamento da multa de 1% sobre o valor aduaneiro aplicada em razão do suposto erro na classificação fiscal do produto Zignal.

Por sua vez, a decisão igualmente foi submetida à reexame necessário para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na forma prevista pelo art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O Recurso de Ofício igualmente preenche os requisitos de admissibilidade, nos termos da Portaria do Ministro da Fazenda nº 23, de 17 de janeiro de 2023 e Súmula CARF nº 103, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Do Recurso Voluntário

2.1. Preliminar

A Recorrente pede que seja declarada a nulidade material do Auto de Infração pela ausência dos elementos de prova que justificam o lançamento, uma vez que foi motivado exclusivamente na conclusão de que o componente ativo do produto ZIGNAL (Fluazinam) possui, além da função fungicida, propriedades acaricidas.

Sustenta que a simples afirmação do Laudo Técnico de que o ativo Fluazinam, além de apresentar ação fungicida também apresenta ação acaricida, não é suficiente para concluir que a função acaricida é tão importante quanto a fungicida, já que o laudo técnico utilizado pela fiscalização não trouxe documentos e embasamento técnico para chegar nessa conclusão, tratando-se de uma simples afirmação.

Sem razão à defesa.

Por sua vez, o auto de infração foi lavrado indicando a motivação e enquadramento legal, conforme apuração consignada em Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 7198 a 7210, no qual detalhou o escopo desta ação fiscal, fatos, histórico da auditoria e respectivas apurações.

Constata-se que a Autoridade Fiscal procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo sido observados todos os requisitos essenciais previstos em lei para ao final se aplicar a penalidade cabível.

O lançamento foi devidamente cientificado aos sujeitos passivos, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva das impugnações, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Ademais, o artigo 9º do Decreto nº. 70.235/1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, textualiza que os autos de infração deverão estar instruídos com todos os elementos indispensáveis à comprovação do fato. Vejamos:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Em síntese, da análise dos autos, verifica-se que os documentos que compõem o caderno processual, contêm a descrição pormenorizada dos fatos que ensejaram a instauração do procedimento, bem como a indicação do direito em que se baseiam com suficiente especificidade, de modo a delimitar com clareza o objeto da autuação e permitir a plenitude da defesa.

Tanto é que a Recorrente demonstrou em defesa que teve plena compreensão de tudo aquilo do que está sendo acusada.

O Decreto nº 70.235/1972 (que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal, dentre outras), em seu artigo 59 assim estabelece:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Do que se extrai que, os argumentos da defesa não estão entre as hipóteses previstas para que seja declarada a nulidade da autuação, motivo pelo qual afasta a preliminar suscitada pela defesa.

2.2 Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio de autos de infração lavrados sobre o período de 02/04/2019 a 18/01/2022, para exigência de Imposto de Importação, acompanhado de juros de mora e multa de ofício, bem como da multa por erro de classificação fiscal, resultando na constituição de crédito tributário no valor de R\$ 83.964.789,06.

A Recorrente importou o produto descrito nas DI como: “*NOME COMERCIAL: ZIGNAL NOME QUÍMICO: 3- chloro-N-(3-chloro-5-trifluoromethyl-2-pyridyi)-alfa-alfaalfa-trifluoro-2,6-dinitro-p-toluidine – GRUPO QUÍMICO: Fenilpiridinilamina - COMPOSIÇÃO: Ingrediente Ativo: Fluazinam 500,0 g/L ou (50,0 %m/v) + Ingredientes Inertes - APLICAÇÃO: Uso Agrícola (De acordo com aprovado na bula) - Industria Defensivo Agrícola - CLASSE DE USO: Fungicida/Acaricida.*”

O produto foi originalmente classificado no subitem de “3808.92.99 – Outros Fungicidas”.

Todavia, no curso da ação fiscal foi solicitado laudo técnico do produto ao Laboratório Falcão, tendo o mesmo concluído que se tratava de a seguinte conclusão:

Não se trata somente de Preparação Fungicida. Trata-se de Preparação Fungicida e Acaricida, na forma de Suspensão Aquosa, à base de Fluazinam e Composto com Caráter Aniônico, na forma líquida, acondicionada em galão plástico de 5L. Segundo informações na bula da mercadoria o produto é uma Suspensão concentrada que será diluída para formar a calda e aplicada na agricultura para o controle de doenças e ácaros conforme as indicações. O ingrediente ativo Fluazinam além de apresentar ação fungicida também apresenta ação acaricida.

Diante da constatação, a Autoridade Fiscal entendeu que os produtos não se classificavam no código da NCM adotada pela importadora, reclassificando-os no código 3808.99.93, “Outros acaricidas”.

A reclassificação foi fundamentada nas Regras Gerais de Interpretação- RGI-1, para posicionar na posição 3808, a RGI-6 na suposição 3808.9.

Como o laudo e a bula do produto confirmam que se trata de um fungicida/acaricida, verificou o desdobramento da subposição nos seguintes níveis:

3808.91 Inseticidas

3808.92 Fungicidas

3808.93 Herbicidas, inibidores de germinação e reguladores de crescimento para plantas

3808.94 Desinfetantes

3808.99 Outros

A NESH da posição 3808, no tocante aos fungicidas, dispõe que:

II) Os fungicidas

Os fungicidas (preparações à base de compostos cúpricos, por exemplo), são produtos destinados a evitar o desenvolvimento de fungos (produtos anticriptogâmicos).

Outros fungicidas (tais como base de formaldeído), destinam-se a destruir os fungos já existentes.

Assim, considerando que na definição dos fungicidas na NESH não inclui sua associação com acaricidas e nem sugere qualquer possibilidade dessa ou outra associação, a fiscalização concluiu que o produto sob análise não poderia ser classificado nessa subposição.

Alega que não cabe a aplicação da RGI-3 no presente caso, conforme sugerido pela autuada em sua fundamentação legal para a classificação na subposição adotada (3808.92 – Fungicidas), se a leitura do texto dessa subposição, conjuntamente com a Nesh da posição 3808, já descarta sua adoção.

Assim, o produto classifica-se na subposição residual “3808.99 – Outros”.

Em síntese, concluiu a Fiscalização que está incorreto o NCM 3808.92.99 (Outros), indicado pela Recorrente, pois a subposição 3808.92 refere-se a fungicida.

A DRJ de origem proferiu o v. Acórdão nº 109-021.548 julgou parcialmente procedente a Impugnação, concluindo que tanto o código NCM indicado pela Recorrente (3808.92.99 – fungicidas) quanto o sugerido pela fiscalização (3808.99.93 – acaricidas) estavam incorretos, pois o produto possui funções fungicida e acaricida, o que impediria seu enquadramento exclusivo em qualquer dessas classificações.

Dessa forma, embora tenha reconhecido a improcedência da reclassificação feita pela fiscalização e cancelado os créditos referentes ao imposto, multa e juros, o Acórdão manteve a multa de 1% sobre o valor aduaneiro.

Inconformada com essa manutenção parcial, a Recorrente interpõe Recurso Voluntário, pleiteando a reforma do Acórdão para também excluir a referida penalidade, sustentando que o produto deve ser classificado em 3808.92.99 (Fungicidas), com base na RGI 3-b, por possuir função essencialmente fungicida, sendo a função acaricida apenas residual.

Argumenta a defesa que o auto de Infração revela que ele foi baseado exclusivamente na conclusão de que o componente ativo do produto ZIGNAL (Fluazinam) possui, além da função fungicida, propriedades acaricidas.

Sustenta que a Fiscalização não apresentou provas técnicas robustas de que as funções fungicida e acaricida seriam equivalentes de modo a justificar a reclassificação fiscal da mercadoria com base na regra 3-c das Regras Gerais do Sistema Harmonizado.

Sustenta, ainda, que a divergência que deve ser esclarecida para definição da correta classificação fiscal da mercadoria importada diz respeito tão somente em saber qual a função essencial ou principal do produto Zignal, ou seja, trata-se de um Fungicida ou Acaricida primordialmente.

Inicialmente, cumpre salientar que a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC/NCM), na Regra Geral Complementar da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), nos ditames do Mercado Comum do Sul (Mercosul) e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh)¹.

A RGI/SH 1 dispõe que 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 (RGI/SH 2 a 5). Com isso, as Regras 1 a 5 estabelecem a classificação ao nível das subposições dentro de uma mesma posição.

Já a RGI/SH nº 6 dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção desta Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Por sua vez, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) representam a interpretação oficial do SH oriunda da Organização Mundial das Alfândegas. Pelo § único do art. 1º do Decreto nº 435/1992, elas “*constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome*”.

Em síntese, a controvérsia em análise versa sobre as seguintes descrições e argumentos das partes:

¹ Art. 2º - In RFB nº 2057/2021

CLASSIFICAÇÃO FISCAL ADOTADA PELA CONTRIBUINTE	CLASSIFICAÇÃO FISCAL ADOTADA PELA FISCALIZAÇÃO
NCM 3808.92.99	NCM 3808.99.93
38 - Produtos diversos das indústrias químicas.	38 - Produtos diversos das indústrias químicas.
3808 – Inseticidas, rodenticidas, fungicidas, herbicidas, inibidores de germinação e reguladores de crescimento para plantas, desinfetantes e produtos semelhantes, apresentados em formas ou embalagens para venda a retalho ou como preparações ou ainda sob a forma de artigos, tais como fitas, mechas e velas sulfuradas e papel mata-moscas.	3808 – Inseticidas, rodenticidas, fungicidas, herbicidas, inibidores de germinação e reguladores de crescimento para plantas, desinfetantes e produtos semelhantes, apresentados em formas ou embalagens para venda a retalho ou como preparações ou ainda sob a forma de artigos, tais como fitas, mechas e velas sulfuradas e papel mata-moscas.
3808.9 – Outros	3808.9 – Outros
3808.92 – Fungicidas	3808.99 – Outros
3808.92.99 - Outros	3808.99.93 - Outros acaricidas
ARGUMENTOS:	ARGUMENTOS:
<ul style="list-style-type: none"> •O ingrediente ativo Fluazinam foi desenvolvido e é comercializado principalmente como fungicida. •Dos usos registrados em bula, 13 de 14 doenças combatidas são de origem fungica, havendo apenas 1 uso contra ácaro. •A função acaricida é subsidiária e residual, não representando a essência do produto. 	<ul style="list-style-type: none"> •O laudo técnico confirmou que o produto é fungicida e acaricida. •As NESH da posição 3808 não contemplam associações (fungicida + acaricida). •A classificação como fungicida (3808.92) não seria adequada, devendo ser utilizado o desdobramento residual 3808.99 – Outros, enquadrando em 3808.99.93 – Outros acaricidas.

• Deve prevalecer a RGI 3-b, que impõe a classificação pelo caráter essencial do produto.	• Aplicou a RGI 1 e 6, afastando a RGI 3-b, e ainda defendeu a aplicação da RGI 3-c, por entender inexistente característica essencial predominante.
• A aplicação da RGI 3-c pela fiscalização é indevida, pois somente se aplica quando nenhuma função prevalece, o que não ocorre neste caso.	

O laudo técnico do produto ao Laboratório Falcão analisou o produto e emitiu a seguinte conclusão, que serviu de embasamento para a autuação:

Laudo de Análise Nº.: 49/2022-01.01		
P. Exame Lab.: 109/EDAIM	Documento: DI 21/2425200-2	Data de entrada: 11/02/2022
Amostra: ZIGNAL		
Procedência: Marimex	Repartição: ALF - Santos	
Resultados das Análises		
Aspecto:	líquido bege, viscoso	
Embalagem:	container GESU 667.354-9 contendo galão plástico branco tendo etiqueta com inscrições do nome ZIGNAL, fabricante CHEMINOVA A/S, volume de 5L, data de fabricação 10-21, data de validade 10-23 e lote 059-21-12000	
Identificação por Infravermelho:	positiva para Fluazinam (conforme espectro de referência)	
Identificação por Cromatografia em Camada Delgada	positiva para Fluazinam	
Comportamento em Água a 0,5%	forma dispersão bege com espuma	
Identificação química positiva para: Caráter Aniônico, Água, Enxofre		
Identificação química negativa para: Caráter Catiônico, Caráter Não Iônico		
Conclusão Trata-se de Preparação Fungicida e Acaricida, na forma de Suspensão Aquosa, à base de Fluazinam e Composto com Caráter Aniônico, na forma líquida, acondicionada em galão plástico de 5L.		
Respostas aos Quesitos		
1) Não se trata somente de Preparação Fungicida. Trata-se de Preparação Fungicida e Acaricida, na forma de Suspensão Aquosa, à base de Fluazinam e Composto com Caráter Aniônico, na forma líquida, acondicionada em galão plástico de 5L. Segundo informações na bula da mercadoria o produto é uma Suspensão concentrada que será diluída para formar a calda e aplicada na agricultura para o controle de doenças e ácaros conforme as indicações.		
2) Sim. O ingrediente ativo Fluazinam além de apresentar ação fungicida também apresenta ação acaricida.		

Ao examinar o laudo técnico apresentado pelo Fisco, nota-se que a conclusão do laudo é de que o Zignal se trata de preparação fungicida e acaricida, sem indicar a preponderância de uma ou outra.

De fato, a simples afirmação do Laudo Técnico de que o ativo Fluazinam, além de apresentar ação fungicida, também apresenta ação acaricida não é suficiente para concluir que a função acaricida é tão importante quanto a fungicida ou que a esta se sobreponha.

Sustenta a defesa que na Bula do Zignal existente na época das importações, bem como o Registro perante o Ministério da Agricultura (fls. 475), consta que o produto era utilizado para combater diversas doenças, sendo que apenas uma delas é uma doença originária de ácaro, enquanto todas as restantes são originárias de fungos.

Alega que o princípio ativo Fluazinam possui função eminentemente fungicida, sendo criado e comercializado principalmente para combater fungos, sendo que a bula do produto indica que das 14 doenças tratadas, 13 são de origem fúngica e apenas uma refere-se a ácaros.

Vejamos o que discrimina a bula em referência:

CULTURAS	Doenças	É um fungo ou ácaro?
Algodão	Mofo-branco (Sclerotinia sclerotiorum)	Fungo
Alho	Mildio (Peronospora destructor)	Fungo
Alho	Mofo-cinzento (Botrytis cinerea)	Fungo
Alho	Mancha púrpura (Alternaria porri)	Fungo
Batata	Pinta-preta (Alternaria solani)	Fungo
Batata	Requeima (Phytophthora infestans)	Fungo
Batata	Rizoctoniose (Rhizoctonia solani)	Fungo
Batata	Sarna-pulverulenta (Spongospore subterranea)	Fungo
Batata	Sarna-comum (Streptomyces scabies)	Fungo
Batata	Podridão-de-sclerotinia (Sclerotinia sclerotiorum)	Fungo
Cebola	Mildio (Peronospora destructor)	Fungo
Cebola	Mofo-cinzento (Botrytis cinerea)	Fungo
Cebola	Mancha púrpura (Alternaria porri)	Fungo
Duboisia	Pinta-preta (Alternaria solani)	Fungo
Duboisia	Mofo-branco (Sclerotinia sclerotiorum)	Fungo
Feijão	Mofo-branco (Sclerotinia sclerotiorum)	Fungo
Maçã	Ácaro-vermelho-europeu (Panonychus ulmi)	Ácaro
Maçã	Sarna-da-macieira (Venturia inaequalis)	Fungo
Milho	Mancha-de-Phaeosphaeria (Phaeosphaeria maydis)	Fungo
Morango	Mancha de Micosphaerella (Mycosphaerella fragariae)	Fungo
Soja	Podridão-de-sclerotinia (Sclerotinia sclerotiorum)	Fungo
Tomate	Mancha-de-alternaria (Alternaria solani)	Fungo
Tomate	Requeima (Phytophthora infestans)	Fungo

Outro argumento que demonstra verossimilhança nas alegações da defesa é que segundo a FRAC, comitê formado por representantes dos principais produtores de fungicidas no

Brasil, o ativo Fluazinam do Zignal, apesar de ter função subsidiária como acaricida, é classificado como um fungicida (no Grupo C5), conforme indicado na Bula:

ZIGNAL®
Fungicida e Acaricida

Registrado no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA sob o nº 16108

COMPOSIÇÃO:

3-chloro-N-(3-chloro-5-trifluoromethyl-2-pyridyl)- α,α,α -trifluoro-2,6-dinitro-p-toluidine (FLUAZINAM).....	500,0g/L (50,0% m/v)
Outros ingredientes	780,0g/L (78,0% m/v)

GRUPO	C5	FUNGICIDA

Entendo que é razoável a dúvida suscitada pela Recorrente com relação à função preponderante do produto, passível de determinar o enquadramento na Nesh.

Ademais, a solução deste litígio deve atentar à posição mais específica, que prevalece sobre as posições com um alcance mais geral.

Em que pese o laudo do laboratório Falcão Bauer ter atestado a presença de ação fungicida e acaricida, é importante destacar que o perito não pondera a relevância funcional de cada uso, limitando-se à análise laboratorial da substância.

Por sua vez, a bula oficial do produto, registrada no MAPA, demonstra que a função fungicida é preponderante, sendo essa a característica pela qual o produto é amplamente comercializado e utilizado.

Em análise às Regras Gerais de Interpretação com relação ao produto, é possível chegar à seguinte conclusão:

- RGI 1: remete ao texto das posições da NCM e das NESH. A posição “fungicidas” contempla produtos destinados à destruição ou inibição de fungos.
- RGI 3-b: aplicável quando o produto é composto de elementos com diferentes funções, devendo ser classificado conforme o caráter essencial.
- RGI 3-c: apenas aplicável quando não for possível determinar o caráter essencial.

No caso, considerando que a própria bula comprova que o caráter essencial do Zignal é o controle de fungos, sendo a ação acaricida marginal, entendo que a RGI 3-c não deve ser utilizada, sob pena de violação ao princípio da especialidade.

Por sua vez, igualmente em razão da possibilidade de identificar o uso predominante ou a função essencial, não deve prevalecer a conclusão do ilustre julgador de primeira instância ao aplicar as RGI 1 e 6 e RGC-1, por entender que o fato deste produto ser também utilizado como acaricida afasta esta subposição que somente trata de fungicidas.

Portanto, em razão da função fungicida essencial e preponderante do ingrediente ativo Fluazinam, está correta a Contribuinte ao aplicar a RGI 3-b, classificando o produto Zignal na NCM 3808.92.99.

Por sua vez, por estar correta a classificação fiscal adotada pela Contribuinte, não há que se falar em penalidade, devendo ser afastada a multa prevista no artigo 84, *caput*, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e no artigo 711, inciso I do Decreto nº 6.759/2009.

3. Do Recurso de Ofício

Considerando a mesmas razões acima, conclui-se que está correta a decisão recorrida ao afastar a Classificação Fiscal adotada pela Fiscalização, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso de Ofício, o que faço com os mesmos fundamentos já demonstrados neste voto.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso de Ofício, e conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, dou provimento ao recurso.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos