



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10711.002146/2007-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.228 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2020
Recorrente AGROPLANTA INDUSTRIAS QUIMICAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 16/09/2003

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

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.

FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. PENALIDADE.

Aplica-se a multa por falta de licença para importação quando resta demonstrado, nos autos, que a mercadoria . efetivamente importada estava sujeita a licença, e que referida licença não foi obtida, pelo importador, junto ao órgão competente para apresentação tempestiva por ocasião do despacho aduaneiro.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM INCORRETA. MULTA.

Caracterizado o erro no código da classificação fiscal adotado pela interessada, é plenamente aplicável a multa por classificação fiscal incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora) e Cynthia Elena de Campos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Márcio Robson Costa (suplente convocado) e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada). Ausente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para aplicação de multas do controle administrativo (importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente) e proporcional ao valor aduaneiro (1%, classificação fiscal incorreta). Como indicado no Auto de Infração (e-fls. 4/5), a empresa desembarçou mercadoria descrita como “*CONCENTRADO DE ZINCO*” por meio da declaração de importação (DI) n.º 03/0791139-4, registrada em 16/09/2003, utilizando o código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 2608.00.90 (2608.00 MINÉRIOS DE ZINCO E SEUS CONCENTRADOS 2608.00.90 Outros).

Com base em amostra retirada da mercadoria importada, foi elaborado Laudo de Análise n.º 0313/03 do Laboratório de Análises do Ministério da Fazenda (e-fl. 9) indicando que a mercadoria seria “*RESÍDUO DE ZINCO*”. Com isso, com fulcro no referido Laudo, a fiscalização reclassificou as mercadorias importada para o código da NCM 7902.00.00 (7902.00.00 DESPERDÍCIOS E RESÍDUOS DE ZINCO), com a correspondente exigência das penalidades pecuniárias, não tendo ensejado na cobrança de tributos.

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa, julgada improcedente pelo acórdão da DRJ assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Data do fato gerador: 16/09/2003

FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. PENALIDADE. Aplica-se a multa por falta de licença para importação quando resta demonstrado, nos autos, que a mercadoria . efetivamente importada estava sujeita a licença, e que referida licença não foi obtida, pelo importador, junto ao órgão competente para apresentação tempestiva por ocasião do despacho aduaneiro.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM INCORRETA. MULTA. Caracterizado o erro no código da classificação fiscal adotado pela interessada, é plenamente aplicável a multa por classificação fiscal incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido (e-fl. 57)

Intimada desta decisão em 15/03/2011 (e-fl. 70), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 12/04/2011 (e-fls. 74/90) alegando em síntese:

(i) nulidade da decisão de primeira instância face o cerceamento do direito de defesa em razão do indeferimento da perícia;

(ii) a nulidade da autuação, vez que não foi demonstrado qual o método laboratorial utilizado no laudo para a classificação da mercadoria;

(iii) a ausência de erro na classificação fiscal da mercadoria importada, tendo sido corretamente descrita e classificada;

(iv) o descabimento da multa pela ausência de Licença de importação, vez que as mercadorias importadas estão amparadas pelo licenciamento automático.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido, adentrando em suas razões.

A classificação fiscal das mercadorias é uma atividade jurídica de avaliar a subsunção do fato à norma pautada em dados técnicos concernentes à mercadoria. Assim, para avaliar o enquadramento do produto no código correto da NCM, necessário se atentar para suas particularidades técnicas e seu correspondente enquadramento dentro da Convenção do Sistema Harmonizado (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição).

Esse caminho interpretativo, que deve ser observado pelos auditores fiscais quando da revisão da NCM adotada pelos contribuintes, foi muito bem elucidado em julgamento neste E. CARF de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que consignou em sua ementa:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 30/10/2000

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

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.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO. RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.

Solicitado pela recorrente laudo técnico complementar, por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, e aprovada a solicitação pelo colegiado julgador, legítima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria. (...) (Processo n.º 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão n.º 3401-003.229. Unânime - grifei).

No presente processo, a fiscalização procedeu com a reclassificação de mercadorias comercializadas pela Recorrente com fulcro no Laudo de Análise n.º 0313/03 do Laboratório de Análises do Ministério da Fazenda (e-fl. 9) indicando que a mercadoria seria “RESÍDUO DE ZINCO”. Vejamos o teor do laudo:

I - ENSAIOS REALIZADOS E RESULTADOS OBTIDOS: (RESUMO)

ENSAIOS	RESULTADOS
•Solubilidade:	
água	insolúvel
solução de ácido clorídrico	parcialmente solúvel
•Identificação:	
sulfeto (acetato de chumbo)	negativo
zinco (ditizona)	positivo
•Teor de umidade (110°C)	0,6%
•Perda a 1000°C	11,8%
•Difratometria de raios X	difratograma do óxido de zinco, do zinco metálico e do quartzo.

II - CONCLUSÃO:

Trata-se de resíduo de zinco.

III- FONTES DE CONSULTA:

- Vogel, A.I.; Química Analítica Qualitativa; 5ª ed., Ed. Mestre Jou, São Paulo, 1981.
- Vogel, A.I.; Análise Inorgânica Quantitativa; 4ª ed., Ed. Guanabara Dois S.A., Rio de Janeiro, 1981.
- Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH - Tomo I- Capítulo 26.



ANA BEATRIZ BORGES MESQUITA
ENQ QUÍMICA - CRQ 03313223
MATR. 6359-4 - UERJ

Com fulcro exclusivamente neste laudo, a fiscalização procedeu com o enquadramento na posição 7902.00.00 (DESPERDÍCIOS E RESÍDUOS DE ZINCO), entendendo ser incorreta a posição adotada pelo sujeito passivo 2608.00.90 (2608.00 MINÉRIOS DE ZINCO E SEUS CONCENTRADOS 2608.00.90 Outros).

Importante observar que a fiscalização sequer traz os textos das posições no Auto de Infração, descrevendo de forma sintética que a mercadoria deveria ser enquadrada na posição 7902.00.00 com fulcro no referido laudo técnico. Vejamos os termos da motivação da autuação:

002 - MERCADORIA CLASSIFICADA INCORRETAMENTE NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL

O importador por meio da Declaração de Importação n.º 03/0791139-4, registrada em 16/09/2003, submeteu a despacho e desembarçou a mercadoria descrita na Adição 001 como "CONCENTRADO DE ZINCO" classificada na Tarifa Externa Comum (TEC) no código 2608.00.90

Ocorre que foi retirada amostra da mercadoria, havendo o Laudo de Análise n.º 0313/03 do Laboratório de Análises do Ministério da Fazenda, concluído por se tratar o referido produto de "RESÍDUO DE ZINCO", classificável na Tarifa Externa Comum (TEC) no código 7902.00.00.

Diante do exposto fica evidenciado que o Importador classificou incorretamente os produtos na Nomenclatura Comum do Mercosul incidindo desta forma na multa constante no art. 84, inciso I, da MP 2.158, de 24/08/01. (e-fls. 4/5 - grifei)

Contudo, os elementos probatórios trazidos pela fiscalização são insuficientes para confirmar que a mercadoria deve necessariamente ser classificada no código NCM 7902.00.00, resultando em uma insuficiência na motivação do Auto de Infração. Isso porque, pela leitura das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) correspondente à posição 7902, possível confirmar que a classificação dos resíduos ou grânulos de zinco dependem da confirmação da origem da mercadoria, o que não ocorreu no presente caso. Vejamos os termos da referida nota aprovada pelo Decreto n.º 435/1992, que não possui modificações posteriores¹:

Capítulo 79

CONSIDERAÇÕES GERAIS

O presente Capítulo trata do zinco e de suas ligas.

O zinco é extraído, principalmente, do minério sulfurado (blenda ou esfalerita) e, em menor escala dos minérios carbonatados e silicatados (smithsonita, calamina, etc.) (ver a Nota Explicativa da posição 26.08).

O minério é primeiramente enriquecido e depois transformado, por ustulação ou calcinação, em óxido de zinco (nos casos dos minérios sulfurados ou carbonatados) ou em silicato anidro de zinco (no caso dos minérios silicatados). O zinco é, em seguida, extraído por redução térmica ou (exceto os minérios silicatados) por eletrólise.

I. A redução faz-se aquecendo-se, em cadinhos fechados, o óxido ou o silicato de zinco misturados com coque. A temperatura é suficiente para vaporizar o zinco, que se condensa por arrefecimento em condensadores onde a maior parte do zinco bruto é recolhida. Este zinco impuro pode ser utilizado diretamente em galvanização, mas pode também ser refinado (afinado) por diversos processos.

¹ Conforme se confirma pelo texto atualizado da NESH dado pela Instrução Normativa RFB n.º 1788/2018.

Recolhe-se, também, uma parte do zinco sob a forma de poeiras do metal impuro em dispositivos chamados “abafadores” ou “colos”, que prolongam os cadinhos.

Um aperfeiçoamento moderno deste processo baseia-se na redução contínua do óxido de zinco e na destilação em retortas verticais. Este processo dá um metal bastante puro, utilizado para obtenção de ligas por moldagem sob pressão.

II. Por eletrólise, o óxido de zinco é dissolvido em ácido sulfúrico diluído. A solução de sulfato de zinco assim obtida, previamente livre de suas impurezas (cádmio, ferro, cobre, etc.) é submetida à eletrólise e dá um zinco muito puro.

Também se obtém o zinco refundindo-se os desperdícios e resíduos, de zinco.

(...)

79.02 - Desperdícios e resíduos, e sucata, de zinco.

As disposições da Nota Explicativa da posição 72.04, relativas aos mesmos produtos de metais ferrosos, aplicam-se, *mutatis mutandis*, aos desperdícios e resíduos, de zinco.

A presente posição não compreende:

a) **As escórias, cinzas e resíduos da fabricação do zinco (posição 26.20).**

b) Os lingotes e formas brutas semelhantes vazados a partir de desperdícios e resíduos, de zinco, refundidos (posição 79.01).

A própria posição 7902 identifica, portanto, que alguns resíduos do zinco não serão nela enquadradas quando se tratarem de resíduos da fabricação do zinco, enquadráveis na posição 26.20. Neste aspecto, importante salientar que o próprio laudo técnico no qual se respalda a fiscalização, ao enquadrar o produto como “*resíduo de zinco*” faz referência tão somente ao Capítulo 26 da NESH, sem fazer qualquer referência ao Capítulo 79.

Ademais, nas próprias considerações gerais do capítulo 79 são feitas remissões à posição 26.08 no qual se respaldou o sujeito passivo, sendo relevante transcrever as notas explicativas correspondentes às posições do Capítulo 26:

CONSIDERAÇÕES GERAIS

As posições 26.01 a 26.17 abrangem unicamente os minérios metalúrgicos e seus concentrados que:

A) Sejam das espécies mineralógicas efetivamente utilizadas em metalurgia, para a extração dos metais das Seções XIV ou XV, do mercúrio ou dos metais da posição 28.44, mesmo que se destinem a fins não metalúrgicos, e

B) Não tenham sofrido tratamentos diferentes daqueles a que normalmente são submetidos os minérios da indústria metalúrgica.

O termo “minérios” designa os compostos metálicos associados a substâncias com as quais se formaram na natureza e com as quais são extraídos. Também designa os metais no estado nativo envolvidos pela sua ganga (por exemplo, areias metalíferas).

Na maior parte das vezes, os minérios só são objeto de comércio depois de “preparados” com vista a operações metalúrgicas subsequentes. Entre os tratamentos de preparação, os mais importantes são os que visam à concentração do minério.

O termo “concentrados” designa, na acepção das posições 26.01 a 26.17, os minérios que sofreram tratamentos especiais com o fim de eliminar total ou parcialmente as substâncias estranhas, seja porque possam prejudicar as operações metalúrgicas ulteriores, seja por motivos de economia de transporte.

Os tratamentos admitidos no âmbito das posições 26.01 a 26.17 podem compreender operações físicas, físico-químicas ou químicas, desde que sejam normalmente efetuadas para preparar os minérios com vistas à extração de metais. Com exceção das modificações ocorridas devido à calcinação, à ustulação ou ao cozimento (com ou sem aglomeração), tais operações não devem modificar a composição química do composto de base que dá origem ao metal desejado.

(...)

Excluem-se os concentrados de minérios obtidos por tratamentos, que não sejam a calcinação ou a ustulação, que modifiquem a composição química ou a estrutura cristalográfica do minério de base (geralmente Capítulo 28). O mesmo acontece com os produtos mais ou menos puros obtidos por mudanças sucessivas do estado físico (cristalização fracionada, sublimação, etc.), mesmo que a composição química do minério de base não tenha sido modificada.

Dos minérios das posições 26.01 a 26.17 extraem-se industrialmente:

- 1) Os metais preciosos na acepção do Capítulo 71 (prata, ouro, platina, irídio, ósmio, paládio, ródio e rutênio).
- 2) Os metais comuns na acepção da Seção XV (ferro, cobre, níquel, alumínio, chumbo, zinco, estanho, tungstênio (volfrâmio), molibdênio, tântalo, cobalto, bismuto, cádmio, titânio, zircônio, antimônio, manganês, cromo, germânio, vanádio, berílio (glúcinio), gálio, háfnio, índio, nióbio (colômbio), rênio e tálio).
- 3) O mercúrio da posição 28.05.
- 4) Os metais da posição 28.44.

Em certos casos, extraem-se deles ligas de metais, tais como o ferromanganês e o ferrocromo.

Ressalvadas as disposições em contrário, os minérios e concentrados constituídos por mais de uma espécie mineralógica são classificados nas posições 26.01 a 26.17, conforme o caso, por aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 b) ou, se esta for inoperante, por aplicação da Regra 3 c).

Excluem-se das posições 26.01 a 26.17:

a) Os compostos naturais dos metais acima designados:

1º) Quando se encontrem incluídos noutra posição (por exemplo: as piritas de ferro não ustuladas (posição 25.02), a criolita e a quiolita, naturais (posição 25.30)).

2º) Quando não sejam industrialmente utilizados para extração desses metais (por exemplo, as terras corantes e a alunita ou pedra de alúmen (pedra-ume) (posição 25.30), as pedras preciosas ou semipreciosas (Capítulo 71)).

b) Os minérios utilizados atualmente para a extração do magnésio, ou seja, a dolomita (posição 25.18), a magnesita ou giobertita (posição 25.19) e a carnalita (posição 31.04).

c) Os compostos naturais dos metais alcalinos ou alcalinoterrosos da posição 28.05 (sódio, lítio, potássio, rubídio, célio, cálcio, estrôncio, bário), em especial o cloreto de

sódio (posição 25.01), a baritina e o witherite (posição 25.11), o espato-da-islândia, a aragonita, a estroncianita e a celestita (posição 25.30).

d) Os metais no estado nativo, ou seja, as pepitas, grãos etc. e as ligas naturais, separadas da sua ganga, que se classificam nas Seções XIV ou XV.

e) Os minérios dos metais das terras raras da posição 25.30

(...)

26.08 - Minérios de zinco e seus concentrados.

Os principais minérios geralmente classificados nesta posição são:

a) A blenda (esfalerita), sulfeto de zinco.

b) A calamina (ou hemimorfita), hidrossilicato de zinco.

c) A smithsonita, carbonato de zinco.

d) A zincita, óxido de zinco.

(...)

26.20 - Escórias, cinzas e resíduos (exceto os provenientes da fabricação de ferro fundido, ferro ou aço), que contenham metais, arsênio, ou os seus compostos.

2620.1 - Que contenham principalmente zinco:

2620.11 -- Mates de galvanização

2620.19 -- Outros

(...)

A presente posição compreende as escórias, as cinzas e os resíduos (exceto os das posições 26.18, 26.19 e 71.12) que contenham metais, arsênio (que contenham ou não metais) ou os seus compostos e que são do tipo utilizado na indústria para extração de arsênio ou de metais ou para fabricação de seus compostos químicos.

Estas escórias, cinzas e resíduos resultam do tratamento de minérios ou de produtos metalúrgicos intermediários (tais como os mates) ou são provenientes de operações industriais (eletrolíticas, químicas ou outras) que não impliquem processos mecânicos. Os desperdícios provenientes do trabalho mecânico dos metais e os resíduos obtidos a partir de artigos velhos excluem-se da presente posição (Seções XIV ou XV). Por outro lado, embora provenham do trabalho mecânico dos metais não ferrosos, as chispas (battitures), que são essencialmente óxidos, incluem-se também na presente posição.

Observa-se, portanto, que no Capítulo 26 da NESH, a qual faz referência o laudo técnico fiscal, há uma posição específica que se refere aos resíduos provenientes da fabricação do zinco. Posição essa que sequer foi mencionada pela fiscalização no relatório fiscal, que deixa de identificar as razões pelas quais os “resíduos de zinco” importados pela empresa não enquadrariam naquele capítulo, mas sim no capítulo 79:

Ademais, não está claro no laudo técnico a razão pela qual se identificou a mercadoria como resíduo de zinco. Na epígrafe do laudo técnico identifica-se que a amostra está em “*pó e grânulos cinza escuros*” (e-fl. 09), mas não está clara se toda a mercadoria seria granulada ou, tão somente, a amostra coletada:

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL	LAUDO DE ANÁLISE MINISTÉRIO DA FAZENDA LABORATÓRIO DE ANÁLISES	N.º: 03/07
		DATA DE ENTRADA: 29/09/03
AMOSTRA: Coletada pelo LABOR. Pó e grânulos cinza-escuros.		
INTERESSADO: Agrolanta Indústrias Químicas Ltda		
PROCEDÊNCIA: ALF/RJO	DI - 03/0791139-4 1ª adição	

Ora, com efeito, somente foi extraída uma amostra da mercadoria importada pelo sujeito passivo para verificar sua composição, amostra essa que necessariamente estaria em formato de pó ou grânulos. Contudo, não há qualquer menção à origem dessa mercadoria (se decorrente do processo de fabricação, ou não) ou mesmo das qualidades técnicas da mercadoria da qual a amostra foi retirada (se seria um concentrado, ou não). O laudo técnico não é suficiente para atestar que toda a mercadoria importada não poderia admitida como um concentrado de zinco, vez que procedeu tão somente com a análise da amostra que lhe foi fornecida para afirmar que essa amostra seria um resíduo de zinco.

Cumpra mencionar que a deficiência probatória da fundamentação fiscal foi identificada no voto da própria r. decisão recorrida. **Ao deixar de identificar com firmeza que a classificação da fiscalização estaria efetivamente correta**, o I. julgador *a quo* evidenciou a deficiência na motivação da autuação, buscando, contudo, confirmar que a classificação fiscal adotada pela empresa estaria incorreta:

À folhas 07, existe a indicação no Laudo de Análises n.º 0313/03, que a amostra da mercadoria coletada está apresentada sob a forma de pó e grânulos:

Coletada pelo LABOR Pó e grânulos cinza-escuros.

(Grifos acrescidos)

Tal característica (pó e grânulos) não permite aferir a origem da mercadoria (se resíduo metálico proveniente da fabricação ou do trabalho mecânico de metais — posição 7902 ou se resíduo da fabricação do zinco — posição 2620). Assim, a despeito de se tratar a mercadoria de 'resíduo de zinco', não é possível afirmar, com base nos documentos acostados aos autos, qual a origem deste resíduo, informação imprescindível para que se possa realizar a adequada classificação fiscal.

Resta claro, por conseguinte, que a mercadoria em tela não classifica-se no código NCM 2608.00.90 — OUTROS MINÉRIOS DE ZINCO E SEUS CONCENTRADOS, classificação utilizada pela interessada em sua declaração de importação.

A interessada apresentou na declaração de importação apenas descrição relacionada ao nome comercial da mercadoria, classificando em código da NCM destinado a outros minérios de zinco e seus concentrados, situação que se demonstrou não condizer com a mercadoria efetivamente importada ('resíduo de zinco'). Logo, a conclusão é de que de fato a declaração prestada foi incorreta, e a classificação fiscal adotada pela interessada é igualmente incorreta. (e-fls. 64/65 - grifei)

Assim, no presente caso, a fiscalização não anexou aos autos os elementos técnicos probatórios suficientes para demonstrar que a classificação fiscal correta que deveria ser

utilizada pelo sujeito passivo seria a posição 7902.00.00. Ademais, inexistente qualquer razão de fato ou de direito passível de confirmar a existência do equívoco cometido pelo exportador da mercadoria e pela importadora da mercadoria (ora autuada) em considerar o produto importado como um concentrado de zinco.

Ora, a ausência de elementos de fato e elementos de direito para a precisa reclassificação fiscal da mercadoria no entendimento da fiscalização é um grave erro de direito cometido no Auto de Infração, suficiente para anulá-lo.

Trata-se de uma falha na identificação de elemento essencial para a efetiva subsunção do fato à norma (antecedente normativo - hipótese de incidência), vez que **não é possível identificar as razões de fato e de direito pela qual a fiscalização procedeu com a reclassificação fiscal das mercadorias.**

Com isso, mostra-se evidente o erro de direito cometido pela fiscalização quando da revisão da classificação fiscal, vez que, além de não trazer todos os fatos relevantes (dados técnicos das mercadorias, em especial, quanto a sua origem e a qualidade de todo o produto importado) procedeu com um enquadramento jurídico sem a precisa identificação das razões jurídicas para tanto, ferindo a exigência do art. 10, IV e V, do Decreto n.º 70.235/72, que expressam:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

(...)

IV - **a disposição legal infringida** e a penalidade aplicável;

V - **a determinação da exigência** e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; (grifei)

Em conformidade com a Solução de Consulta COSIT n.º 8/2013, este erro cometido em elemento essencial da regra matriz de incidência tributária macula integralmente a exigência deste ponto por ser "*impossível de ser convalidado*":

10.1. No erro de **direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário** em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. **É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.** (grifei)

Trata-se, portanto, de um equívoco cometido pela fiscalização na descrição dos fatos e na sua qualificação jurídica que não é passível de ser revisado à luz do art. 146, do Código Tributário Nacional, na forma sedimentada pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.130.545, julgado em sede de recurso repetitivo:

(...) 6. Ao revés, **nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".**

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, **o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.**

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção.

O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coelho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

(...) 10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011 - grifei)

Com isso, face a deficiência nos elementos probatórios nos quais a fiscalização se respaldou, que não trazem todos os dados técnicos necessários para a reclassificação fiscal pretendida, e a ausência das razões jurídicas para desconsiderar a classificação fiscal adotada pelo sujeito passivo, deve ser anulado o lançamento em conformidade com o art. 53 da Lei n.º 9.784/1999² e com o art. 61 do Decreto n.º 70.235/72³.

Reconhecida a nulidade da autuação, resta prejudicada a análise dos demais argumentos trazidos pela Recorrente.

² "Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos."

³ Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a nulidade da autuação por erro de direito.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

A i. Relatora entendeu pela nulidade da autuação por erro de direito, face a deficiência nos elementos probatórios nos quais a fiscalização teria se respaldado. Segundo seu entendimento, o Auto de Infração não trouxe todos os dados técnicos necessários para a reclassificação fiscal pretendida, bem como as razões jurídicas para desconsiderar a classificação fiscal adotada pelo sujeito passivo.

De forma oposta, o colegiado entendeu, por maioria de votos, pela higidez do lançamento efetuado, inexistindo erro de direito, e pela constatação do erro de classificação fiscal adotada pela Recorrente.

A reclassificação fiscal procedida pela Autoridade Fiscal baseou-se no Laudo de Análise n.º 0313/03 do Laboratório de Análises do Ministério da Fazenda (e-fl. 9), concluindo que a mercadoria importada por meio da declaração de importação (DI) n.º 03/0791139-4, registrada em 16/09/2003, descrita como “*CONCENTRADO DE ZINCO*” (NCM 2608.00.90), seria “*RESÍDUO DE ZINCO*” (NCM 7902.00.00). Vejamos o teor do laudo:

I - ENSAIOS REALIZADOS E RESULTADOS OBTIDOS: (RESUMO)

ENSAIOS	RESULTADOS
·Solubilidade:	
água	insolúvel
solução de ácido clorídrico	parcialmente solúvel
·Identificação:	
sulfeto (acetato de chumbo)	negativo
zinco (ditizona)	positivo
·Teor de umidade (110°C)	0,6%
·Perda a 1000°C	11,8%
·Difratometria de raios X	difratograma do óxido de zinco, do zinco metálico e do quartzo.

II - CONCLUSÃO:

Trata-se de resíduo de zinco.

III- FONTES DE CONSULTA:

- Vogel, A.I.; Química Analítica Qualitativa; 5ª ed., Ed. Mestre Jou; São Paulo, 1981.
- Vogel, A.I.; Análise Inorgânica Quantitativa; 4ª ed., Ed. Guanabara Dois S.A., Rio de Janeiro, 1981.
- Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH - Tomo I- Capítulo 26.


ANA BEATRIZ BORGES MESQUITA
ENQ QUÍMICA - CRQ 03313223
MATR. 6359-4 - UERJ

Transcrevo excerto do Auto de Infração, com a motivação da autuação, também transcrito pela i. Relatora:

002 - MERCADORIA CLASSIFICADA INCORRETAMENTE NA
NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL

O importador por meio da Declaração de Importação n.º 03/0791139-4, registrada em 16/09/2003, submeteu a despacho e desembarçou a mercadoria descrita na Adição 001 como "CONCENTRADO DE ZINCO" classificada na Tarifa Externa Comum (TEC) no código 2608.00.90

Ocorre que foi retirada amostra da mercadoria, havendo o Laudo de Análise n.º 0313/03 do Laboratório de Análises do Ministério da Fazenda, concluído por se tratar o referido produto de "RESÍDUO DE ZINCO", classificável na Tarifa Externa Comum (TEC) no código 7902.00.00.

Diante do exposto fica evidenciado que o Importador classificou incorretamente os produtos na Nomenclatura Comum do Mercosul incidindo desta forma na multa constante no art. 84, inciso I, da MP 2.158, de 24/08/01.

Constata-se, portanto, que o lançamento fiscal foi lastreado em Laudo Técnico específico, que indicou que o produto importado não seria aquele descrito pela empresa importadora. Não há, como afirma a i. Relatora, qualquer insuficiência probatória para desclassificar o produto no código NCM 2608.00.90, adotado pela Recorrente, nem qualquer vício de motivação no lançamento.

De acordo com o disposto na Regra nº1 para interpretação do Sistema Harmonizado, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições. Para tanto, reproduzimos o texto do código NCM 7902.00.00:

7902.00.00 DESPERDÍCIOS E RESÍDUOS, DE ZINCO

A Nota 8, alínea "a" da Seção XV dispõe que:

8. Na presente Seção consideram-se:

a) Desperdícios e resíduos:

os desperdícios e resíduos metálicos provenientes da fabricação ou do trabalho mecânico de metais bem como as obras metálicas definitivamente inservíveis como tais (sucata), em consequência de quebra, corte, desgaste ou outro motivo.

A mercadoria foi descrita na DI 03/0791139-4 como “*CONCENTRADO DE ZINCO*”, o que denota a divergência entre a mercadoria importada e submetida à análise laboratorial (resíduo de zinco). Transcrevo o texto da classificação fiscal da mercadoria adotada pela Recorrente:

2608.00	<i>MINÉRIOS DE ZINCO E SEUS CONCENTRADOS</i>
2608.00.90	<i>Outros</i>

Constata-se que o produto foi declarado incorretamente da declaração de importação, sem a totalidade dos elementos necessários para a melhor classificação fiscal, bem como seu erro, conforme comprovado pelo laudo técnico apresentado pela fiscalização. **Nenhum outro elemento probatório foi apresentado pela Recorrente, de forma a desconsiderar a análise técnica efetuada.** Dessa forma, o colegiado entendeu pela suficiência probatória na reclassificação processada pela fiscalização e pela correção do lançamento das multas aduaneiras aplicadas.

Confirma-se, assim, a decisão recorrida, que assim concluiu:

Resta claro, por conseguinte, que a mercadoria em tela não classifica-se no código NCM 2608.00.90 — OUTROS MINÉRIOS DE ZINCO E SEUS CONCENTRADOS, classificação utilizada pela interessada em sua declaração de importação.

A interessada apresentou na declaração de importação apenas descrição relacionada ao nome comercial da mercadoria, classificando em código da NCM destinado a outros minérios de zinco e seus concentrados, situação que se demonstrou não condizer com a mercadoria efetivamente importada ("resíduo de zinco"). Logo, a conclusão é de que de fato a declaração prestada foi incorreta, e a classificação fiscal adotada pela interessada é igualmente incorreta.

Quanto à multa por erro de classificação, aplica-se o teor da Súmula CARF 161:

Súmula CARF nº 161

O erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, prevista no art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001, ainda que órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.

Acórdãos Precedentes:

3201-000.007, 3102-002.198, 9303-006.331, 9303-006.474 e 9303-008.194.

Quanto à multa do controle administrativo pela importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente, trata-se de consequência da reclassificação fiscal da mercadoria, visto que **a importadora não possuía licença para o produto** em questão (NCM 7902.00.00), e **o licenciamento do produto importado era diverso do produto declarado** (NCM 2608.00.90), configurando-se em **novo licenciamento**.

Diante do exposto, o colegiado concluiu que a classificação fiscal adotada na importação estava errada, manteve as multas aplicadas e negou provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes