



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10711.008378/00-44
Recurso nº : 131.278
Sessão de : 15 de agosto de 2007
Recorrente : SOCIEDADE TÉCNICA E INDUSTRIAL DE
LUBRIFICANTES SOLUTEC S.A.
Recorrida : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

R E S O L U Ç Ã O Nº 303-01.349

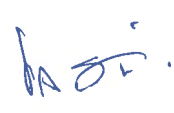
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, afastar a preliminar de nulidade suscitada pelo Conselheiro Relator e decidiu-se converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Redator designado Luis Marcelo Guerra de Castro. Vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Relator, Nilton Luiz Bartoli e Nanci Gama.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO
Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Zenaldo Loibman.



Processo nº : 10711.008378/00-44
Resolução nº : 303-01.349

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Segunda Turma da DRJ Florianópolis (SC) que julgou procedentes os lançamentos do Imposto de Importação¹ e do Imposto sobre Produtos Industrializados na importação², ambos acrescidos de juros (Selic) e de multa proporcional de 75%. A ciência dos lançamentos, por via postal³, se deu no dia 27 de novembro de 2000.

Segundo a denúncia fiscal fundamentada em laudo técnico do Labana⁴, SOCIEDADE TÉCNICA E INDUSTRIAL DE LUBRIFICANTES SOLUTEC S.A. recolheu a menor os tributos porque fez uso de incorreta classificação de mercadoria na Declaração de Importação (DI) 97/0380654-6, primeira adição, registrada no dia 12 de maio de 1997 e desembaraçada no dia 19 imediatamente subsequente.

Código NCM/SH⁵ adotado pela empresa: 3811.21.90 [6].

Código NCM/SH exigido pelo fisco: 3811.21.50 [7].

Mercadoria descrita na adição 001 da Declaração de Importação⁸:

¹ Fato gerador ocorrido no dia 12 de maio de 1997 (registro da declaração de importação).

² Fato gerador ocorrido no dia 19 de maio de 1997 (desembaraço aduaneiro).

³ Aviso de recebimento (AR) acostado no verso da folha 28.

⁴ Laudo de Análise 127, de 1998, acostado à folha 26.

⁵ Nomenclatura Comum do Mercosul – Sistema Harmonizado.

⁶ [38.11] PREPARAÇÕES ANTIDETONANTES, INIBIDORES DE OXIDAÇÃO, ADITIVOS PEPTIZANTES, BENEFICIADORES DE VISCOSIDADE, ADITIVOS ANTICORROSIVOS E OUTROS ADITIVOS PREPARADOS, PARA ÓLEOS MINERAIS (INCLUÍDA A GASOLINA) OU PARA OUTROS LÍQUIDOS UTILIZADOS PARA OS MESMOS FINS QUE OS ÓLEOS MINERAIS. [3811.21] -- Contendo óleos de petróleo ou de minerais betuminosos. [3811.21.90] Outros.

⁷ [3811.21.50] Outras preparações contendo, pelo menos, um de quaisquer dos produtos compreendidos nos itens 3811.21.10, 3811.21.20, 3811.21.30 e 3811.21.40.

⁸ Declaração de Importação (DI) acostada às folhas 13 a 15.

Processo nº : 10711.008378/00-44
Resolução nº : 303-01.349

- Aditivo pra óleos lubrificantes, constituído de agentes anti-oxidantes, inibidores de corrosão e demulsificantes. Composição à base de compostos de nitrogênio para formulação de óleos hidráulicos. PCT de óleo mineral menor que 50%.

- Nome comercial: Hitec 2571.

- Embalagem: tambores de 193 kg, aproximadamente.

Ensaios realizados pelo Laboratório de Análises do Ministério da Fazenda (Labana), conforme item I do laudo de análise do Hitec 2571, "líquido viscoso, castanho, oleaginoso"⁹, coletado pelo próprio laboratório na Alfândega do Porto do Rio de Janeiro (RJ), no dia 19 de maio de 1997:

ENSAIOS	RESULTADOS
Miscibilidade em:	
água	imiscível [¹⁰]
etanol	miscível [¹¹]
acetona	miscível
éter de petróleo	miscível
Densidade a 20°C (0,980)	0,9862
Resíduo de calcinação (800°C)	zero
Ponto de fulgor (vaso aberto)	122°C
Ponto de combustão (vaso aberto)	124°C
Espectrofotometria no infravermelho	espectro compatível com um hidrocarboneto alifático, em presença de hidrocarboneto aromático

⁹ Excerto da descrição da amostra no Laudo de Análise 127, de 1998.

¹⁰ Imisturável.

¹¹ Misturável.

Processo nº : 10711.008378/00-44
Resolução nº : 303-01.349

	substituído e outras absorções não identificadas
Identificação de nitrogênio (hidróxido de sódio)	positivo

Diante dos resultados desses ensaios, o Laudo de Análise 127, de 1998, no seu item II, conclui: “trata-se de uma preparação química, contendo óleo mineral, usada como aditivo dispersante sem cinzas e antioxidante para óleos lubrificantes”.

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 31 a 35. Sobre a matéria fática, assevera nos três primeiros parágrafos da impugnação:

6 - O Sr. Fiscal afirma ser incorreta a classificação adotada e pretende que o produto importado pela Impugnante, comercialmente denominado “HITEC 2571”, seja classificado na posição 3811.21.50.

7 - Ocorre que, o produto *sub examine* é um aditivo para óleo lubrificante, inibidor de oxidação e corrosão, que não contém em sua formulação óleo mineral, usado como aditivo dispersante sem cinzas e antioxidantes para óleos lubrificantes. Como não há na posição 3811.21 uma subposição para esta família, o produto foi classificado como “outros”, na posição 3811.21.90.

8 - Todavia objetivando demonstrar que de fato o produto em questão está enquadrado corretamente na posição 3811.21.90, a recorrente junta a presente defesa (doc. 04) a **Declaração** do químico responsável pela confecção do mesmo.¹²

Depois, quanto ao direito, as razões iniciais estão assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

[...] após relatar os fatos que deram ensejo a presente lavratura, discorda da exigência fiscal perpetrada com a reclassificação fiscal levada a efeito pela autoridade lançadora, por entender que não existe posição específica para o produto “Hítec 2571”. Em face dessa omissão e sedimentada em declaração formalizada por seu químico responsável entende que a posição tarifária mais adequada é a que foi informada na respectiva declaração de importação (NCM 3811.21.90), por atender aos preceitos da 3ª Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado, segundo a qual a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica.

¹² Impugnação da exigência, três primeiros parágrafos da folha 33.

Processo nº : 10711.008378/00-44
Resolução nº : 303-01.349

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão resumidos no excerto que transcrevo:

O litígio em exame cinge-se à determinação da correta classificação tarifária atribuído [sic] à mercadoria informada na declaração de importação como sendo "aditivo para óleos lubrificantes, constituídos de agentes anti-oxidantes, inibidores de corrosão e demulsificantes, de nome comercial "Hitec 2571", fabricado e exportado por "Ethyl Petroleum Additives, Inc.".

.....

Segundo a contribuinte, o produto em questão é "*um aditivo para óleo lubrificante, inibidor de oxidação e corrosão, que não contém em sua formulação óleo mineral, usado como aditivo dispersante sem cinzas e antioxidantes para óleos lubrificantes*" (fls. 33). Diante de tal peculiaridade, esse produto deve ser classificado, à luz das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, no código 3811.21.90, e nunca no código 3811.21.50, como pretendido pela fiscalização.

Para maior inteligibilidade da matéria litigada, convém analisar os diversos códigos tarifários possíveis para a mercadoria:

3811 PREPARAÇÕES ANTIDETONANTES, INIBIDORES DE OXIDAÇÃO, ADITIVOS PEPTIZANTES, BENEFICIADORES DE VISCOSIDADE, ADITIVOS ANTICORROSIVOS E OUTROS ADITIVOS PREPARADOS, PARA ÓLEOS MINERAIS (INCLUÍDA A GASOLINA) OU PARA OUTROS LÍQUIDOS UTILIZADOS PARA OS MESMOS FINS QUE OS ÓLEOS MINERAIS

3811.2 Aditivos para óleos lubrificantes

3811.21 Contendo óleos de petróleo ou de minerais betuminosos

3811.21.10 Melhoradores do índice de viscosidade

3811.21.20 Antidesgastes, anticorrosivos ou antioxidantes, contendo dialquilditiofosfato de zinco ou diarilditiofosfato de zinco

3811.21.30 Dispersantes sem cinzas

3811.21.40 Detergentes metálicos

3811.21.50 Outras preparações contendo, pelo menos, um dos quaisquer produtos compreendidos nos itens 3811.21.10, 3811.21.20, 3811.21.31 e 3811.21.40 (**código pretendido pelo Fisco**)

3811.21.90 Outros (**código pretendido pela contribuinte**)

O laudo técnico de fls. 26 nos informa que o produto Hitec 2571 possui propriedades **dispersantes sem cinzas e antioxidantes**. O contribuinte limitou-se a afirmar que o produto em questão possui propriedades antioxidantes, demulsificantes [sic] e anticorrosivas, silenciando-se por completo sobre as propriedades dispersantes sem cinzas do referido produto [sic].

A coexistência de propriedades dispersantes sem cinzas, antioxidantes e anticorrosivas no Hitec 2571 é fundamental para que se possa determinar a sua correta classificação tarifária.

Caso o produto em questão apresentasse **somente** propriedades anticorrosivas, o mesmo seria classificado no código pretendido pela contribuinte (NCM 3811.21.90), uma vez que o laudo técnico não acusa a presença de dialquiditiofosfato¹³ [sic] de zinco ou diarilditiofosfato de zinco (componentes que deslocariam a classificação do produto para o código NCM 3811.21.20).

No entanto, a presença simultânea de propriedades dispersantes sem cinzas, antioxidantes e anticorrosivas no produto em tela faz com que o mesmo seja corretamente classificado no código NCM 3811.21.50, por se tratar de uma **outra preparação contendo, pelo menos, um dos produtos compreendidos nos itens 3811.21.10, 3811.21.20, 3811.21.31 e 3811.21.39**. [grifos do relator do acórdão recorrido]

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Florianópolis (SC), recurso voluntário foi interposto às folhas 66 a 71. Nessa petição, formula pedido de perícia e reitera suas razões iniciais, noutras palavras.

¹³ [dialquiditiofosfato].

Processo nº : 10711.008378/00-44
Resolução nº : 303-01.349

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa¹⁴ os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em único volume, ora processado com 87 folhas. Na última delas consta o registro da distribuição mediante sorteio.

É o relatório.



¹⁴ Despacho acostado à folha 86 determina o encaminhamento dos autos para este Terceiro Conselho de Contribuintes.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 66 a 71, porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

Versa o litígio, conforme relatado, sobre a exigência do Imposto de Importação¹⁵ e do Imposto sobre Produtos Industrializados na importação, lançados sob a denúncia de desembaraço de mercadoria com uso de incorreto código de classificação tarifária.

No oitavo parágrafo da peça que inaugura a lide, a ora recorrente faz remissão ao documento acostado à folha 36, subscrito por engenheiro químico, no qual ele declara que o produto cuja classificação é discutida não contém aditivos dispersantes sem cinzas, nem “antidesgastes, anticorrosivos ou antioxidantes contendo dialquilditiofosfato de zinco ou diarilditiofosfato de zinco”. Antes, no parágrafo imediatamente anterior, a própria impugnante já afirmava, textualmente:

7 - [...], o produto *sub examine* é um aditivo para óleo lubrificante, inibidor de oxidação e corrosão, que não contém em sua formulação óleo mineral, usado como aditivo dispersante sem cinzas e antioxidantes para óleos lubrificantes. Como não há na posição 3811.21 uma subposição para esta família, o produto foi classificado como “outros”, na posição 3811.21.90.^[16]

Nenhuma dificuldade entrevejo para interpretar o parágrafo transcrito em consonância com a declaração do engenheiro químico, a despeito da quarta vírgula inadvertidamente grafada.

Sem embargo desses fatos, o relator do acórdão recorrido, seguido por todos os julgadores da turma, assevera “que os elementos de prova considerados necessários e indispensáveis constam dos autos”¹⁷, mas fundamenta suas razões de

¹⁵ Fato gerador ocorrido no dia 12 de maio de 1997 (registro da declaração de importação).

¹⁶ Impugnação da exigência, folha 33.

¹⁷ Voto condutor do acórdão recorrido, parte final do segundo parágrafo da folha 59.

decidir exclusivamente no laudo técnico de folha 26 ^[18] e desconhece cabalmente tanto o teor do documento de folha 36 ^[19] quanto a alegada inexistência de aditivos dispersantes sem cinzas no produto Hitec 2571 ^[20], senão vejamos trecho do referido voto:

O laudo técnico de fls. 26 nos informa que o produto Hitec 2571 possui propriedades **dispersantes sem cinzas e antioxidantes**. O contribuinte limitou-se a afirmar que o produto em questão possui propriedades antioxidantes, demulsificantes [sic] e anticorrosivas, silenciando-se por completo sobre as propriedades dispersantes sem cinzas do referido produto [sic].

A coexistência de propriedades dispersantes sem cinzas, antioxidantes e anticorrosivas no Hitec 2571 é fundamental para que se possa determinar a sua correta classificação tarifária.

Caso o produto em questão apresentasse **somente** propriedades anticorrosivas, o mesmo seria classificado no código pretendido pela contribuinte (NCM 3811.21.90), uma vez que o laudo técnico não acusa a presença de dialquiditiofosfato²¹ [sic] de zinco ou diarilditiofosfato de zinco (componentes que deslocariam a classificação do produto para o código NCM 3811.21.20).

No entanto, a presença simultânea de propriedades dispersantes sem cinzas, antioxidantes e anticorrosivas no produto em tela faz com que o mesmo seja corretamente classificado no código NCM 3811.21.50, por se tratar de uma **outra preparação contendo, pelo menos, um dos produtos compreendidos nos itens 3811.21.10, 3811.21.20, 3811.21.31 e 3811.21.39**. [grifos do relator do acórdão recorrido]

Por outro lado, as normas que regem o processo administrativo fiscal concedem ao contribuinte o direito de ver apreciada toda a matéria litigiosa nas duas instâncias de julgamento.

¹⁸ Laudo de Análise 127, de 1998, fundamento do auto de infração.

¹⁹ Declaração firmada por engenheiro químico, um dos documentos que instruem a impugnação da exigência fiscal.

²⁰ Impugnação da exigência, três primeiros parágrafos da folha 33.

²¹ [dialquiditiofosfato].

Processo nº : 10711.008378/00-44
Resolução nº : 303-01.349

Conseqüentemente, em sede de preliminar, entendo a falta de exame de parte essencial do litígio pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento como supressão de instância, fato caracterizador de cerceamento de direito de defesa.

Com essas considerações, em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição e amparado em precedentes deste colegiado²², voto pela declaração de nulidade do processo a partir do acórdão recorrido, inclusive, para que o órgão judicante *a quo* enfrente as razões da controvérsia.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2007.


TARASIO CAMPELO BORGES – Relator

²² Precedentes relacionados com a observância ao princípio do duplo grau de jurisdição.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luís Marcelo Guerra de Castro, Redator designado.

Essencialmente, a anulação sugerida teria espeque na percepção de que o julgador *a quo* teria falhado quando da apreciação dos documentos capazes de demonstrar fatos relevantes para a defesa da recorrente e, ao deixar de apreciar seus meios de prova, por via oblíqua, deixara igualmente de apreciar as razões de defesa em si.

Nessa esteira, caracterizada estaria a ofensa ao duplo grau de jurisdição e, conseqüentemente, à amplitude do direito de defesa, hipóteses que, como é cediço, induzem à anulação do ato administrativo, em homenagem ao art. 5º, LV da Constituição Federal de 1988 e ao art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

Pecaria o acórdão vergastado por vício de fundamentação, na medida em que não teria consignado suficientemente sua opção pelas conclusões levadas a efeito no laudo expedido pelo Labana em detrimento do parecer técnico elaborado por profissional contratado pela recorrente. No sentir do i. relator, o afastamento sumário das conclusões consignadas neste último documento só se justificaria se argüida a falsidade do seu conteúdo.

Data maxima vênia, não acompanho as conclusões do judicioso voto, na medida que, a autoridade *a quo*, a meu ver, manteve-se nos estreitos limites da liberdade de apreciação da prova gizada no art. 29²³ do Decreto nº 70.235/72, optando pelo laudo expedido pelo LABANA.

Ademais, se as conclusões expendidas em tais documentos se contradizem, a opção por um significa necessariamente o afastamento do outro.

Sobre esse contexto, é igualmente relevante se ter em mente a determinação expressa no art. 30²⁴ do mesmo Decreto, que, salvo melhor juízo, respaldaria a opção assentada no acórdão da DRJ Florianópolis.

Note-se que, apesar de influenciar a classificação fiscal, a definição das características químicas dos produtos objeto do presente litígio, salvo melhor

²³ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

²⁴ Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

juízo, não se submete à ressalva consignada no § 1º do mesmo art. 30. Sem dúvida, não é tarefa do perito atribuir classificação fiscal ao produto.

Como esclarece o Professor Ruy Barbosa Nogueira, é missão da Tecnologia fornecer aos aplicadores do direito tributário “a explicação quanto à natureza ou aos atributos materiais dos produtos (ontologia) e mesmo em razão da natureza, as possíveis utilizações ou finalidades (teleologia) dos produtos”²⁵. Ao julgador, compete avaliar a subsunção desses atributos à norma, no caso, às regras de classificação.

Também não vejo que a divergência de opinião técnica seja suficiente para afirmar-se que um dos responsáveis pela sua expedição tenha incorrido em conduta criminosa.

Como esclarece Mirabete²⁶, a caracterização do crime de falsa perícia exige mais do que a mera constatação de divergência entre o fato e a declaração do agente. É necessário que este último tenha convicção da falsidade. Fato que, pelo que se tem notícia, não foi cogitado nos autos.

Obviamente, isso não significa dizer que este Colegiado se satisfaça com as ponderações que motivaram os julgadores *a quo* a concluir pela suficiência dos elementos carreados aos autos para a formação da sua convicção.

Ou seja, face ao efeito devolutivo do recurso voluntário, penso perfeitamente admissível que esta Câmara, divirja da opinião dos julgadores de 1ª instância e, aplicando o art. 29 do Decreto nº 70.235/72, defina as providências que julgar relevantes para complementação da instrução do feito trazido à sua apreciação, sem a necessidade de se determinar a anulação e a conseqüente prolação de um segundo o acórdão pela autoridade *a quo*.

Em ambos casos, aplicou-se o princípio da liberdade da formação da convicção do julgador.

Nesse aspecto, assim como o eminente relator, recorro à doutrina de Alberto Xavier²⁷, que pondera:

“A instrução do procedimento tem como finalidade a descoberta da verdade material no que toca ao seu objeto com os seus corolários da livre apreciação das provas e da admissibilidade de todos os

²⁵ Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias, apud, Bonilha, Paulo Celso Bergstrom. Da Prova no Processo Administrativo Tributário. São Paulo. LTr, 1992, p. 111.

²⁶ Mirabete, Júlio Frabbrini. Manual de Direito Penal. São Paulo. Atlas, 2004, 19ª Edição, pp. 416 e ss.

²⁷ Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário. Rio de Janeiro, Forense, 1998, 2ª edição, p.124

meios de prova. Daí a lei fiscal conceder aos seus órgãos de aplicação meios instrutórios vastíssimos que lhes permitam formar a convicção da existência e conteúdo do fato tributário. Essa convicção é, porém, uma livre convicção, no sentido de que não está limitada à existência de regras legais de prova, antes os meios probatórios têm, em princípio, o valor que corresponder à sua idoneidade como elementos da referida convicção.”(destaquei)

Assim sendo, malgrado o inegável reconhecimento do órgão emissor do laudo que embasou o acórdão objurgado, penso que a existência de um documento firmado por profissional qualificado, contendo conclusões diametralmente opostas acerca de fatos essenciais para o julgamento do mérito, justifica que, em homenagem ao princípio da verdade material, seja trazida ao processo uma terceira opinião.

Nessa esteira, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, determinando-se a realização, por meio da unidade da SRF preparadora e às expensas da recorrente, de nova análise laboratorial, desta vez conduzida pelo Instituto Nacional de Tecnologia - INT, para que sejam esclarecidas as seguintes questões:

- 1- O produto “Hitec 2571” possui óleo mineral em sua fórmula?
- 2- Independentemente da sua composição, o produto “Hitec 2571” é uma preparação que contém aditivo com pelo menos uma das seguintes propriedades: melhorador de viscosidade, dispersante sem cinzas, antidesgastante? Quais?

A recorrente deverá ser intimada do conteúdo da presente resolução, para, se desejar, formular, no prazo de trinta dias, seus próprios quesitos perante o INT.

Concluídas as análises a cargo daquele instituto, deverá ser fornecida uma cópia do respectivo laudo à recorrente e oferecido o prazo de trinta dias para que esta, se desejar, apresente suas considerações.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2007.


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Redator Designado