



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

<b>Processo nº</b>	10907.001714/2007-60
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3403-002.583 – 4<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	24 de outubro de 2013
<b>Matéria</b>	AI-ADUANA
<b>Recorrente</b>	BTECH TECNOLOGIAS AGROPECUÁRIAS E COMÉRCIO LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 27/08/2002

LAUDO TÉCNICO. NULIDADE. NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO.

Se na solicitação de laudo técnico se identifica a declaração de importação e se descreve a mercadoria a ser analisada, tendo a amostra sido enviada pela unidade da RFB solicitante diretamente ao laboratório responsável pela análise, que a recebe com idêntica descrição, e efetua o laudo respondendo exatamente aos quesitos formulados pelo fisco, é necessário que se apresente alguma motivação razoável para que se afaste ou nulifique o laudo técnico.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. SISTEMA HARMONIZADO. ERRO. PENALIDADE.

Detectado erro de classificação em mercadoria importada, devidas ser tornam eventuais diferenças em relação aos tributos incidentes na importação, com juros moratórios e multa pela falta de recolhimento, sem prejuízo da multa por erro de classificação prevista no art. 84 da MP nº 2.158-35/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Rosaldo Trevisan - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Alexandre Kern, Marcos Tranchesí Ortiz, Ivan Allegretti e Domingos de Sá Filho.

## Relatório

Versa o presente sobre Autos de Infração (fls. 2 a 16<sup>1</sup>), lavrados em 23/07/2007, para exigência do Imposto de Importação e do IPI, acrescido de juros de mora, de multa de ofício por falta de recolhimento, e de multa proporcional ao valor aduaneiro por erro de classificação de mercadoria, totalizando originalmente os valores de R\$ 46.377,36 (I.I.), R\$ 42.992,80 (IPI).

Narra-se na autuação que a empresa registrou a Declaração de Importação (DI) nº 02/0767366-1, referente a mercadoria descrita como “ácido propiônico”, classificando-a no código NCM 2915.50.10 (com I.I. à alíquota de 3,5% e IPI à alíquota de 0%). Contudo, após o resultado de laudo técnico, verificou-se que a mercadoria se enquadra no código NCM 3824.90.89 (com I.I. à alíquota de 15,5% e IPI à alíquota de 10%), por tratar-se de “preparação constituída de ácido propiônico e éster de polioxietilenoglicol”, uma preparação à base de compostos orgânicos, não especificada nem compreendida em outra posição. Cobrou-se, então, a diferença em relação ao I.I. e ao IPI devidos, acrescidas de juros e da multa por falta de pagamento (75% da diferença - art. 44 da Lei nº 9.430/1996), exigindo-se ainda a multa por erro de classificação da mercadoria (1% do valor aduaneiro - art. 84, I da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Em sua impugnação (fls. 35 a 46), a empresa alega que: (a) o laudo emitido é nulo, porque não menciona que é do importador a amostra examinada, não faz qualquer referência ao número da DI que gerou a análise, não permitindo a necessária correlação entre o laudo e o produto importado; e (b) a classificação adotada pela empresa é correta (invocando-se as Regras 2b, 3a e 3b do Sistema Harmonizado), tratando a posição 2915 de “ácidos monocarboxílicos, ...”, expressamente tratando a NCM 2915.50.10 de “ácido propiônico”, enquanto que a adotada pelo fisco remete à posição 3824, que trata de “aglutinantes preparados para moldes ou para núcleos de fundição ... e preparações das indústrias químicas ou indústrias conexas ... não especificados nem compreendidos em outras posições”, versando a NCM 3824.90.89 sobre “outros-outros”. O auto de infração relativo a IPI é impugnado em separado (fls. 81 a 92), mas com os mesmos argumentos do que trata do imposto de importação.

Em 09/03/2012 ocorre o julgamento de primeira instância (fls. 128 a 136), no qual se acorda unanimemente pela procedência da autuação, sob o fundamento de que: (a) os laudos são apreciados em seus termos técnicos, salvo se comprovada pela impugnante sua improcedência; e (b) havendo reclassificação fiscal, torna-se devida a diferença de tributos, com os acréscimos previstos na legislação e a multa por erro de classificação fiscal.

Cientificada do teor da decisão de piso em 28/03/2012 (AR de fl. 147), a empresa apresenta Recurso Voluntário em 29/04/2012 (fls. 148 a 157), reiterando em parte a argumentação expressa em sua manifestação de inconformidade, mormente no que se refere à nulidade do laudo técnico emitido.

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se torna conhecimento.

A argumentação em sede recursal fulcra-se na invalidade do laudo técnico emitido, afirmando que não se pode estabelecer vinculação entre a mercadoria analisada e a que consta da DI nº 02/0767366-1, e na correção da classificação fiscal adotada.

### Do laudo técnico

É de se destacar que na solicitação do laudo técnico (fl. 20), a autoridade aduaneira expressamente menciona o número da DI e o importador. Ademais, o laudo técnico foi pago pelo próprio importador (nos termos do art. 21 da Instrução Normativa SRF 88/1991, que regia as prestações de assistência técnica para identificação e quantificação de mercadoria, à época). Razoável seria que, havendo dúvida sobre a regularidade na coleta de amostra, o importador questionasse a perícia antes de efetuar o pagamento. Mas nada impede o questionamento posterior, desde que apresentado algum elemento que aponte para uma coleta irregular.

No caso, o laudo técnico foi solicitado em 10/09/2002, mencionando expressamente a DI e o nome do importador. E a resposta do Laboratório de Análises da FUNCAMP, que destaca ter recebido em 15/04/2003, uma amostra descrita como “ácido propiônico”, procedente de Paranaguá, em 30/09/2003 (fl. 21).

Não se vê, até aqui, mácula que eive de nulidade o laudo técnico, sendo irrazoável crer que houve troca de amostra (em relação a outro produto, igualmente descrito como “ácido propiônico”, igualmente procedente de Paranaguá, e respondendo exatamente aos mesmos quesitos formulados pela autoridade aduaneira).

No que se refere a classificação, a recorrente mantém o posicionamento de que o código NCM que adota para a mercadoria (2915.50.10) é correto, em seu Recurso Voluntário, e descreve que importa constantemente o mesmo produto, e, em outra ocasião, a fiscalização já havia solicitado assistência técnica (DI nº 03/1091671-7), tendo sido expedido o laudo LV031/2004-LC, que afirmou claramente que o produto importado era “ácido propiônico”, não tendo sido efetuada qualquer autuação à recorrente. Assim, haveria laudo técnico para o mesmo produto disposto de forma diversa. Tal laudo já havia sido apresentado em sede de impugnação (fls. 57 a 59).

Não se entende aqui, que a argumentação exposta possa nulificar um ou outro laudo, referentes a mercadorias para as quais não se comprova identidade (o julgador *a quo* chega, inclusive, a descaracterizar tal identidade, mencionando elementos físico-químicos diferenciais entre as mercadorias descritas em um e outro laudo), nem atestar que a

classificação acolhida pelo fisco em um ou outro caso seja correta. Posicionamento vinculante sobre classificação fiscal é somente aquele obtido em processo específico de consulta.

### **Da classificação da mercadoria**

A autuação é extremamente sintética ao tratar deste tópico, pelo que se transcreve aqui INTEGRALMENTE os argumentos utilizados pelo autuante para sustentar estar incorreta a classificação da mercadoria:

*“O importador, por meio da Declaração de Importação nº 02/0767366-1, registrada em 27/08/2002, submeteu a despacho 36 toneladas da mercadoria descrita como ACIDO PROPIÔNICO, classificada na Tarifa Externa Comum no código 2915.50.10 – Ácido Propiônico, tendo recolhido o Imposto de Importação (II) A alíquota de 3,5%.*

*Em 10/09/2002 foi emitido pedido de laudo técnico com fins de possibilitar adequada classificação e perfeita identificação para efeitos fiscais das mercadorias.*

*Ocorre que, de acordo com o resultado do laudo técnico, verificou-se que houve divergência em relação à descrição e à classificação da mercadoria efetuada pelo importador.*

**De acordo com o Laudo Técnico** nº 2379.01, emitido pela Fundação de Desenvolvimento da Unicamp - FUNCAMP, **a mercadoria enquadra-se corretamente na NCM 3824.90.89 por tratar-se de uma preparação constituída de ácido propiônico e éster de polioxietilenoglicol** - uma preparação à base de compostos orgânicos não especificada nem compreendida em outra posição - para a qual é prevista a alíquota de II de 15,50% e alíquota de IPI de 10%.

*Sendo assim, cobra-se a diferença tributária apurada em face da reclassificação, no valor de R\$ 17.599,63, correspondente ao Imposto de Importação, somado aos acréscimos legais devidos.”*

Vê-se, assim, que na autuação a motivação da reclassificação é relacionada ao fato de ser a mercadoria um composto, e não somente “ácido propiônico”. O laudo não detalha a classificação da mercadoria (e nem poderia detalhar, pois a classificação de mercadoria não é de competência do perito), e é solicitado tão-somente para responder aos quesitos formulados pela autoridade aduaneira, que detém competência para classificar a mercadoria, utilizando as regras do Sistema Harmonizado.

A classificação é obtida mediante o emprego de regras acordadas internacionalmente, acrescidas a regras regionais (no âmbito do MERCOSUL) e atos normativos nacionais.

O Conselho de Cooperação Aduaneira - CCA (atualmente designado como Organização Mundial das Aduanas - OMA), é o responsável pela concretização, em 1985, de uma convenção intitulada “Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias”. No Brasil, a convenção foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11/10/1988 e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23/12/1988. Por meio do artigo 2º do Decreto nº 766, de 13/3/1993, que incorporou à legislação brasileira as primeiras alterações à

Convenção, incumbiu-se a Secretaria da Receita Federal (hoje RFB) da aprovação de futuras alterações decorrentes de atualizações na Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) é uma nomenclatura estruturada sistematicamente buscando assegurar a classificação uniforme das mercadorias no comércio internacional, e compreende seis Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, e 21 seções, totalizando 96 capítulos, formando aproximadamente 5.000 grupos de mercadorias, identificados por um código de 6 dígitos, conhecido como Código SH.

A Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), que serve de base à aplicação da Tarifa Externa Comum (TEC) acrescenta aos seis dígitos formadores do código do Sistema Harmonizado mais dois, um referente ao item (sétimo dígito) e outro ao subitem (oitavo dígito). A inclusão de um par de dígitos efetuada na NCM demandou ainda a edição de uma Regra Geral Complementar às seis Regras Gerais do SH (para disciplinar a interpretação no que se refere a itens e subitens) e de Notas Complementares.

É com base nesse arcabouço, e nas publicações complementares (como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH, o índice alfabético do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas, publicado pelo CCA-OMA, os pareceres de classificação emitidos pelo Comitê do Sistema Harmonizado, criado pela convenção, e os atos normativos emitidos por autoridades nacionais a respeito de classificação de mercadorias) que se classifica uma mercadoria.

E com fundamento nas respostas do laudo, que atestam inequivocamente que a mercadoria é composta por 90% de “ácido propiônico”, mas que há presença ainda de “éster de polioxietilenoglicol”, a autoridade aduaneira autuante passou a classificar o produto em nova posição (3824), em compatibilidade lógica com a Regra Geral nº 1, do SH: “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 (...”).

Em que pese ser lamentável que a autoridade aduaneira sequer tenha feito menção expressa ao Sistema Harmonizado na autuação, tal omissão, a nosso ver, no presente caso, não invalida o lançamento, pois restou visível que a regra utilizada foi a RG1, que a penalidade por erro de classificação foi aplicada com fundamento em norma legal expressamente indicada na autuação (sendo descrita a situação que aponta para a classificação incorreta), e que não houve, no caso, cerceamento de defesa, pois a impugnação questionou especificamente a matéria autuada, em toda sua extensão.

E a impugnante se defende exatamente do apontado na autuação, entendendo inaplicável a Regra Geral nº 1, fazendo menção às regras 2a, 3a e 3b do SH, para deduzir que a mercadoria (ainda que possuísse somente 90% de ácido propiônico na composição, deveria ser classificada como ácido propiônico).

*“E, ainda que se admitisse a validade do laudo técnico elaborado pela FUNCAMP sob o nº 2379, o que se menciona apenas por amor ao argumento, é certo que seus termos também não autorizam a reclassificação fiscal do produto vistoriado para a NCM 3824.90.89, em razão do quanto preveem as regras gerais para interpretação do sistema harmonizado, as quais seguem abaixo transcritas, in verbis:*

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

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

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2-<sup>"b"</sup> ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

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

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

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

Desse modo, se o laudo técnico em que se fundou a fiscalização informou que o produto vistoriado era composto por 90% de ácido propiônico e que 10% era de éster de polioxietilenoglicol, torna-se clara a conclusão de que o produto examinado é composto, primordial e essencialmente, por Ácido propiônico, numa participação de 90%.

Logo, aplicando-se a regra de interpretação no 2-b, que é clara ao prever que qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, em estado puro ou misturada, é certa a conclusão de que uma mistura de 90% de Ácido propiônico e de 10% de éster de polioxietilenoglicol, deve ser enquadrada na classificação fiscal do ácido propiônico, que

*De outro lado, ainda que se admitisse que poderia existir uma possibilidade de enquadramento do produto vistoriado pelo laudo em questão em duas classificações distintas, deve prevalecer a classificação mais específica (regra nº 3 e 3-a), o que quer significar que a posição pretendida pela fiscalização 'outros', que se refere a compostos não enquadrados em nenhuma das outras posições da TEC, não pode prevalecer com relação à posição mais específica do ácido propiônico." (grifos no original)*

No julgamento de primeira instância apresenta-se objeção à aplicação das regras 2a, 3a e 3b do SH, referidas na impugnação, aumentando o grau técnico de discussão, manejando-se não só as Regras do Sistema Harmonizado, mas também as Notas Explicativas (NESH), nas discussões a respeito do laudo LV 031/2004:

*"Veja-se a transcrição das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) referente ao capítulo 29:*

(...)

*Os compostos de constituição química definida apresentados isoladamente contendo substâncias que foram acrescentadas deliberadamente durante ou após a sua fabricação (incluída a purificação) estão excluídos do presente Capítulo.*

(...)

*O termo "impurezas" aplica-se exclusivamente as substâncias cuja presença no composto químico distinto resulta, exclusiva e diretamente, do processo de fabricação (incluída a purificação). Essas substâncias podem provir de qualquer dos elementos que intervêm no curso da fabricação, e que são essencialmente os seguintes:*

(...)

*No entanto, convém referir que essas substâncias não são sempre consideradas "impurezas" autorizadas pela Nota I a). Quando essas substâncias são deliberadamente deixadas no produto para torná-lo particularmente apto para usos específicos de preferência a sua aplicação geral, não são consideradas impurezas admissíveis. (...) (grifos no original)*

Transcrevendo também Notas Explicativas do Capítulo 28, o julgado *a quo* conclui: "ainda que o produto seja denominado ácido propiônico poderá sofrer classificação diversa daquelas constantes do capítulo 29, caso a ele tenha sido adicionado uma substância que lhe confere um uso específico diverso da sua aplicação geral".

No caso em apreço, a DRJ afirma que:

*"A Regra Geral nº 1 para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI 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" (destaquei).*

*As outras regras de classificação somente são utilizadas, caso a Regra Geral nº 1 não possa ser utilizada, sendo que a utilização da posição mais específica (Regra nº 3-a) somente é utilizada na impossibilidade da utilização da Regra nº 1. No presente caso, é possível a classificação fiscal pela Regra nº 1.*

*(...)*

*Como visto, pelo teor das considerações gerais das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), regulamentadas pelo Decreto nº 435/1992, referentes ao Capítulo 29, acima já transcritas, o produto somente poderia aqui se classificar se fosse um composto de **constituição química definida apresentado isoladamente**, sem conter substâncias que foram acrescentadas deliberadamente durante ou após a sua fabricação.*

*Pelo resultado do Laudo Técnico 2379.01 (fl. 19), da Funcamp, o produto, um líquido laranja, "trata-se de uma preparação constituída de Ácido Propiônico e Ester de Polioxietilenoglicol", com 90,0% de ácido propiônico. E as respostas aos quesitos informam que "não se trata somente de ácido propiônico", tampouco de seus sais ou seus ésteres.*

*Portanto, deve ser arredada de imediato a classificação no Capítulo 29 da TEC, por não ser um composto de **constituição química definida apresentado isoladamente**.*

*Como visto anteriormente, o Ácido Propiônico não apresenta o grau mínimo de pureza para ser considerado como em seu estado puro, foi-lhe adicionado um corante e também um éster de outro produto.*

*Contrariamente aos argumentos da contribuinte, não há como prosseguir na classificação pretendida, para encontrar uma posição adequada dentro do capítulo 29, porque esbarra frontalmente com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, uma vez que o Ester de Polioxietilenoglicol não é simplesmente uma **impureza** resultante, exclusiva e diretamente, do processo de fabricação, incluída a purificação, ali enumeradas.*

*É o caso de sopesar, inicialmente, que se trata de uma **preparação** da indústria química, sendo possível, como já dito, a classificação fiscal pela Regra Geral nº 1 para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI 1). Não é o caso de considerar individualmente o produto base - ácido propiônico - e tentar aplicar a posição mais específica (Regra nº 3-a), pois esta somente seria utilizada na impossibilidade da utilização da Regra nº 1.*

*Assim, a Regra Geral nº 1 nos remete para a posição 38.24 por se tratar de preparação das indústrias químicas, não especificados nem compreendidos em outras posições, subposição 90, por exclusão das demais, item 8, por ser uma*

*preparação à base de compostos orgânicos, não especificados nem compreendidos em outras posições, subitem residual.*

*E é totalmente equivocada a tentativa da impugnante de qualificar o produto como sendo composto de "matérias" distintas, sendo necessário verificar qual "matéria" exerce a predominância, pois os produtos químicos devem sofrer a classificação conforme suas próprias NESH, especialmente da Seção VI da NCM, em observância às Regras Gerais e Complementares." (grifos no original)*

A nosso ver, o julgador apresenta argumentação técnica suficiente para afastar a alegação de aplicação das regras 2a, 3a e 3b do SH, demandada em sede de impugnação pela empresa. E cremos que a empresa deve ter chegado a conclusão semelhante, pois suprime de seu recurso voluntário todo o item constante da impugnação que versava sobre a aplicação de tais regras do SH.

A argumentação de que a classificação está correta, em sede de recurso voluntário, é sustentada com base no entendimento exarado pelo fisco a partir de laudo emitido para importação efetuada no ano seguinte (DI nº 03/1091671-7), e que, como descrito no tópico anterior, é desprovida de elementos conclusivos que apontem para a identidade entre as mercadorias, além de tratar de decisão administrativa que não vincula o julgador.

Por fim, é de se destacar que a abundância de enquadramentos na autuação aponta para todos os aspectos (v.g., a alíquota, referente ao aspecto quantitativo, nos arts. 99 e 100 do Regulamento Aduaneiro de 1985) da incidência do imposto de importação e do IPI vigentes à época da autuação, estando ainda explícita na autuação a base legal para a aplicação da multa (MP nº 2.158-35/2001, art. 84).

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Rosaldo Trevisan