



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 11128.002336/96-21  
Recurso nº : 302-121549  
Matéria : PROCESSO ADMINISTRATIVO  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessado : DUPONT DO BRASIL S A  
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 05 de julho de 2004.  
Acórdão nº : CSRF/03.04.058

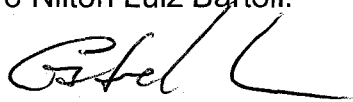
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Caracterizada a divergência jurisprudencial entre os fundamentos da decisão recorrida, na utilização de laudos laboratoriais feitos sobre amostras estranhas à mercadoria importada e o paradigma sobre idêntica matéria.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA - PROVA - Na impossibilidade de realização de nova perícia e restando dúvidas quanto à correta classificação fiscal da mercadoria, mantém-se a classificação adotada pelo contribuinte, nos termos do disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro João Holanda Costa (Relator) que deu provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.

  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, HENRIQUE PRADO MEGDA, PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058  
  
Recurso : 121549  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessado : DUPONT DO BRASIL S A

## RELATÓRIO

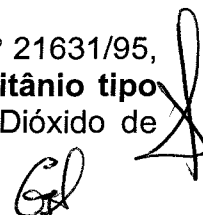
Com o Acórdão nº 302-35.047, de 19 de fevereiro de 2.002, a Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuinte, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário de Dupont do Brasil S A, manifestando o entendimento de que: *“Descaracterizado o método de análise adotado pelo Laboratório que produziu o Laudo Técnico que embasou a autuação e na impossibilidade de realização de nova análise, em virtude da inexistência de amostra contra-prova, na dúvida, mantém-se a classificação adotada pela Recorrente.”*

Inconformada, a Fazenda Nacional vem interpor recurso especial, invocando os incisos I e II do art. 5º do RI da CSRF, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Apresenta como divergente a decisão contida no acórdão nº 301-27.702, segundo o qual: **“IMPORTAÇÃO CLASSIFICAÇÃO.** Não é possível fundamentar desclassificação fiscal, em ato de revisão aduaneira, baseada em laudos laboratoriais estranhos aos autos, não oriundos de amostras colhidas por ocasião da importação das mercadorias cuja classificação se discute. Recurso provido”.

Transcrevo o relatório integrante do Acórdão objeto do recurso especial:

“A empresa acima identificada foi autuada pela Alfândega do Porto de Santos – SP, e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 39.375,68, abrangendo parcelas de: Imposto de Importação, juros de mora e multa capitulada no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, em decorrência de **ERRO DE CLASSIFICAÇÃO** apontado pela fiscalização, conforme descrito às fls. 02 destes autos.

Segundo tal descrição, a autuada desembarçou, pela DI nº 21631/95, o produto **“Pó não Micronizado à Base de Dióxido de Titânio tipo Rutilo”**, que se trata de Pigmento Inorgânico à base de Dióxido de



Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

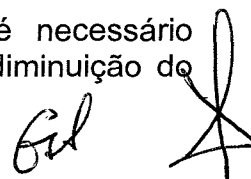
Titânio, tipo Rutilo com diâmetro médio de 0,4 microns, adotando a classificação no código NBM 3206.10.0102 e NCM 3206.10.11.

Apenas reportando-se ao Laudo do Laboratório Nacional de Análises nº 1483/95 e 1483-A/95, afirma o Autuante que conforme o resultado apurado a classificação do produto é no código NCM 3206.10.19, o que teria levado a importadora a deixar de recolher o Imposto de Importação.

Partindo do Relatório da Decisão singular, temos que:

Discordando da exigência fiscal, a atuada impugnou (fls. 34 a 62) o Auto de Infração apresentando, sucintamente, em sua defesa, as razões abaixo:

1. que o perito não fez exame de granulometria, e sim examinou o tamanho da partícula;
2. que se utilizou, no exame, o microscópio eletrônico, quando o método apropriado seria o espalhamento de luz "laser";
3. que as conclusões do laudo não são justificadas e cientificamente não têm validade, pois impedem a produção de contra-prova, restringindo a ampla defesa;
4. que a importação se deu em fevereiro de 1995 e o segundo exame laboratorial foi realizado em setembro de 1995; a claridade, e oxidação, entre outros, aceleram o processo de desaglomeração dos grãos de dióxido de titânio, do que resulta ser a amostra analisada em setembro/95 diferente do produto importado em fev/95;
5. que a análise laboratorial examinou o tamanho das partículas e não dos grãos (granulometria), esclarecendo que os grãos resultam de aglomeração das partículas primárias de Dióxido de Titânio;
6. que o microscópio eletrônico mede apenas algumas partículas não alcançando a distribuição granulométrica de todo o material;
7. que pelo método Laser pode-se analisar o tamanho de todos os grãos do material, fazendo-se uma média para se apurar o tamanho médio destes;
8. que pelo método de microscopia eletrônica é necessário preparar o material e que deste ato poderia ocorrer a diminuição do grau de aglomeração;

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Gul' and the other a stylized 'A'.

Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

9. que, por ter o laboratório utilizado método impróprio, solicita seja declarado improcedente o Auto de Infração;
10. que junta Parecer de prof. da Unicamp, segundo o qual a partícula de dióxido de titânio apresenta forma
11. irregular, e que, dependendo da posição em que é examinado (longitudinal, latitudinal ou transversal), o tamanho encontrado para a partícula pode variar;
12. que o referido Parecer concluiu não conter o Aditamento 1483-A do laudo os elementos suficientes para julgar a completa caracterização das amostras analisadas;
13. que, por ser impreciso e inconclusivo, o laudo não permite o exercício do direito de defesa garantido pela Constituição Federal;
14. que, em consequência, o Auto de Infração é nulo de pleno direito, por se fundamentar em laudo que utilizou técnica imprecisa e ultrapassada de medição e encontrar-se eivado de contradições;
15. que, face ao exposto, requer seja declarado improcedente o Auto de Infração.

A DRJ, tendo em vista tais alegações da Impugnante, solicitou diligência a fim de que o Labana esclarecesse as principais dúvidas levantadas, principalmente quanto à possibilidade de, com o tempo, o diâmetro das partículas se alterar, e quanto ao método utilizado, tendo sido solicitada, ainda, a realização de novo exame pelo método de espalhamento de luz laser ("light scattering") para a medida do diâmetro médio das partículas.

Em resposta, o Labana elaborou a Informação Técnica nº 97/99 (fls. 157 a 193), cujas conclusões leio em sessão e podem assim ser resumidas:

1. A determinação do tamanho de partículas pode ser realizada por meio de diversas técnicas como por Microscopia Eletrônica, que, para um intervalo variando entre 0,2 a 75 micrômetros, é uma metodologia adotada por pesquisadores e Órgãos de reconhecida credibilidade internacional, conforme referências bibliográficas juntadas;
2. Que, das formas alotrópicas do Dióxido de Titânio, o rutilo é a forma termicamente mais estável, sendo esta a de maior uso em pigmentos;



Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

3. Que, por ser estável, é altamente improvável que o rutilo sofra oxidação ao longo do tempo, e, neste caso, seria mais provável o aumento e não a diminuição do tamanho das partículas;

4. Que, quanto às objeções levantadas pelo Parecer de fls. 115 a 116, esclarece: a) o desvio padrão para a amostra analisada é de + ou - 0,1 microns; b) na literatura técnica emitida pela interessada, os valores do tamanho de partícula estão expressos da mesma forma como foi emitido pelo laboratório, isto é, sem distribuição de partículas, distribuição de diâmetros ou critérios utilizados para a definição do diâmetro médio; c) que o próprio Parecer deixa claro que o método utilizado pelo Labana pode ser utilizado para determinação do tamanho de partícula em amostras do tipo Pigmentos de Dióxido de Titânio; c) a amostra, embora, embora constituída de partículas não-esféricas, é fotografada, minimizando-se desta forma imprecisões susceptíveis de distorção por parte dos analistas; d) a possibilidade de se aferir "apenas as dimensões de algumas partículas primárias e de alguns aglomerados" existe não só na microscopia Eletrônica como também na técnica do Espalhamento de luz laser, já que o tratamento preliminar da amostra é o mesmo e a medida da mesma restringe-se à quantidade colocada para o exame no aparelho;

5. Que não existe possibilidade de o produto ter-se degradado, no período decorrido entre a sua coleta (fev/95) e o exame efetuado (setembro/95), a ponto de alterar-se o diâmetro médio das partículas entre um momento e outro;

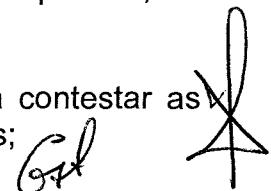
6. Que, para obtenção do valor médio das diversas leituras feitas no microscópio eletrônico, foi utilizada a expressão média dos diâmetros, que nada mais é do que a média aritmética dos valores lidos;

7. Que não foi possível realizar a medida por meio da técnica de espalhamento da luz laser, como solicitado na diligência, por não mais dispor o laboratório da amostra colhida;

8. Que juntou cópias de laudos recentes da mercadoria com a mesma denominação comercial, em que a medida do tamanho das partículas foi feita utilizando-se o método de Espalhamento Dinâmico de Luz Laser ("light scattering"), os quais comprovam que os valores obtidos para as medidas do tamanho de partícula independem da metodologia adotada;

Pronunciando-se sobre a Informação Técnica em questão, o impugnante alegou, em síntese, o seguinte:

1. o referido documento não contém argumentos para contestar as descrições técnicas da requerente, já anexadas aos autos;



Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

2. o fato de o Labana ter juntado cópias de laudos em que a medida do tamanho das partículas foi obtido através do método de espalhamento de luz laser é o reconhecimento da impropriedade de se aferir a distribuição granulométrica por microscopia eletrônica;

3. também o método de espalhamento dinâmico de luz, utilizado nos laudos juntados à Informação Técnica nº 97/99 (fls. 157 a 206) é inadequado, conforme o Parecer de fls. 144, segundo o qual o método mais indicado para a mercadoria em discussão é o de espalhamento estático de luz;

4. que vê uma contradição no fato de o Labana ter utilizado o método de espalhamento dinâmico de luz nas amostras relativas aos laudos juntados à Informação Técnica referida, para medidas inferiores a 2 microns, e ter mencionado na mesma Informação que tal método é indicado para medir intervalo do tamanho da partícula entre 2 e 200 microns;

5. que o método mais indicado para a mercadoria objeto do processo é o de espalhamento estático de luz laser, segundo Parecer do IPT juntado ao processo;

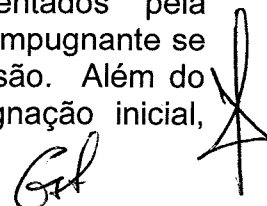
6. que junta Parecer do Professor da Unicamp confirmando as conclusões de outro Parecer também da Unicamp sobre o Aditamento 1483-A do laudo 1483 do Labana;

Assim relatado, o Julgador singular decidiu o pleito julgando o lançamento procedente, em parte, mantendo as exigências iniciais mas reduzindo a penalidade ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), em observância ao disposto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Os fundamentos que nortearam sua decisão resumem-se ao seguinte:

**“PRELIMINAR:**

- O fato de o auto, segundo a defendente, ter-se amparado em laudo técnico que teria utilizado método impreciso ou ultrapassado não é razão suficiente para se declarar a nulidade do Auto de Infração, que foi elaborado por servidor competente, tendo sido cumpridas as exigências dos incisos I a VI do artigo 10 do Decreto 70.235/72. Quanto à alegação de que o direito de defesa teria sido prejudicado por ser o laudo incompleto e inconclusivo sobre aspectos importantes da análise, os copiosos esclarecimentos acrescentados pela Informação Técnica de fls. 158 a 210, sobre as quais a impugnante se pronunciou à farta, eliminam completamente tal pretensão. Além do mais, a alentada defesa apresentada em sua impugnação inicial,



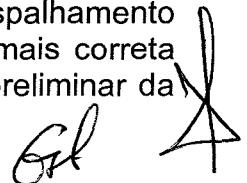
Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

juntando, inclusive, vários Pareceres de especialistas sobre a matéria, o que demonstra um conhecimento perfeito das infrações que lhe são imputadas, invalidam qualquer afirmação nesse sentido;

## MÉRITO

- Nenhum dos Pareceres citados declara, peremptoriamente, que o método utilizado pelo laboratório ou inadequado, apenas afirmando que o seu uso deve ser acompanhado de algumas cautelas, principalmente com relação à preparação das amostras. Assim, às fls. 112, lê-se que “microscópios automáticos e eletrônicos facilitam a contagem e ampliam os limites de resolução especialmente para partículas na faixa de sub-mícron, mas a preparação das amostras é muito importante e muitas vezes difícil, sendo necessária a leitura de diversos campos para obter-se um número de partículas estatisticamente representativo.” Sobre isto, a Informação Técnica nº 97/99 (fls. 160) informa que são medidas aproximadamente 150 partículas para se obter um histograma que é comparado com uma distribuição teórica tipo log-normal, acrescentando que “desta forma é possível verificar se a quantidade de partículas medidas é suficiente para uma análise estatística correta e quando o resultado da comparação é bom, por questões de melhoria na estatística medem-se mais partículas e obtém-se o histograma final.” Segundo ainda a referida Informação Técnica “a comparação com a distribuição log-normal teórica, para o caso de amostras em pó, permite, principalmente, inferir quanto ao fato de ser, a amostragem tirada para a observação no microscópio, representativa da amostra sob análise.” Assim, segundo aquele documento, o trabalho de mensuração das partículas é cercada de todas as cautelas e cuidados para se evitar distorções. Além disso, o primeiro Parecer da Unicamp declara às fls. 113 que “uma das maneiras mais simples de expressar o tamanho das partículas é meramente exprimir um “diâmetro médio” como sendo típico de todas as partículas da amostra”, acrescentando que existem vários modos de se calcular o “diâmetro médio, citando entre eles o que foi utilizado pelo Labana, qual seja, a média dos diâmetros, que nada mais é do que a média aritmética dos valores lidos;

- Quanto à afirmação de que “devido à sucinta resposta contida naquele Laudo (Aditamento nº 1483-A, do Labana), o mesmo deixa margem a dúvidas como por exemplo a possibilidade de terem sido aferidas apenas as dimensões de algumas partículas primárias e de alguns aglomerados”, o Labana, através da Informação Técnica nº 97/99 (fls. 157 a 210) responde que tal possibilidade existe não só para a Microscopia Eletrônica como também na técnica do Espalhamento da Luz Laser, sugerida pelo impugnante como sendo a mais correta para a mensuração das partículas, “já que o tratamento preliminar da



Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

amostra é o mesmo e a medida da mesma restringe-se à quantidade colocada para exame no aparelho”;

- Parecer de fls. 112 a 116 afirma ainda que se deve utilizar a distribuição granulométrica para uma especificação mais completa de uma amostra, ao que o laboratório responde que emitiu o valor do tamanho médio da partícula, tendo em vista a exigência de classificação tarifária, que determina o enquadramento da mercadoria em função de uma medida constante, ou seja, igual, superior ou inferior a 0,6 microns. De nada adiantaria, para efeito de classificação, o laboratório ter apresentado uma distribuição granulométrica. De qualquer modo, a utilização de um “diâmetro médio”, como admite o próprio perito do impugnante, é perfeitamente válida e representativa das várias medidas encontradas.

- Assim, todas as objeções e dúvidas levantadas pelo citado Parecer com relação ao Aditamento de fls. 28 foram adequadamente esclarecidas pelo Labana em sua Informação Técnica de fls. 157 a 210;

- A literatura técnica juntada sobre o assunto em nenhum momento descarta o uso da microscopia eletrônica como método válido para se aferir o tamanho de partículas, como é o caso da mercadoria deste processo. Assim, às fls. 172, é apresentado um quadro dos diversos métodos utilizados em função da faixa do tamanho da partícula, evidenciando que na faixa de 0,001-5 microns o método indicado é o de microscopia eletrônica.

- A Delegacia solicitou ao Labana novo exame do material, utilizando o método recomendado pela defendente (espalhamento de luz laser – “light scattering”), o qual não pode ser concretizado, por não mais se encontrar em poder daquele laboratório a amostra da mercadoria;

- O Labana juntou, entretanto, diversas cópias de laudos relativos ao mesmo produto, com a mesma denominação, mesma especificação e mesmo fabricante, que a mercadoria objeto deste litígio, constatando-se, em todos eles, que a granulometria do produto é sempre inferior a 0,6 microns, o que confirmaria a correção da análise feita por microscopia eletrônica;

- Todavia, a impugnante contestou o método utilizado, que foi o de espalhamento dinâmico de luz laser, alegando que o método correto é o de espalhamento estático de luz laser, tendo juntado Pareceres do IPT e da Unicamp, para amparar a sua tese. Alegou também que o Labana se contradiz, ao utilizar o espalhamento dinâmico de luz laser para faixas de tamanho inferior a 2 microns, como é o caso da

Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

mercadoria deste processo, e apresentar em sua informação Técnica nº 97/99 um quadro evidenciando que tal método deve ser usado para faixas entre 2 e 200 microns. Contudo, o Parecer de fls. 229 a 232, juntado pelo impugnante, esclarece que tal informação está desatualizada, "pois atualmente equipamentos mais modernos usando o Espalhamento Dinâmico de Luz permite medir partículas bem menores que 2 microns, podendo atingir pelo menos partículas tão diminutas quanto 0,1 microns. Portanto, as próprias informações apresentadas pela defendente são contraditórias quanto ao uso do método em questão para mensuração de partículas de pigmentos;

- Em razão disso, optamos por adotar a análise elaborada pelo Labana pelo método de microscopia eletrônica, pois não encontramos em todo o material presente aos autos, nenhum argumento de peso que descartasse peremptoriamente a utilização de tal método para a aferição da granulometria da mercadoria objeto deste litígio.

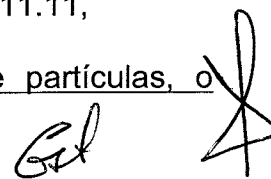
Sendo notificada da Decisão em 24/04/2000 (AR às fls. 302 verso), a atuada apresentou recurso em 22/05/2000 (protocolo às fls. 304), tempestivamente.

Em suas razões de apelação apresenta exaustivos fundamentos contraditando a R. Decisão singular, apoiando-se em Pareceres Técnicos, trazendo, em anexo, o RELATÓRIO TÉCNICO Nº 252/2000, produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT, a partir da análise de material enviado pela Recorrente em 01/11/99 (anexo às fls. 328 até 446).

Posteriormente, estando o processo com este Relator, distribuído que lhe foi, por sorteio, em sessão realizada no dia 17/10/2000, como atesta o documento de fls. 449, protocolizou a Recorrente na secretaria deste Conselho a Petição de fls. 450/451, trazendo em anexo a Informação nº 10 Coana/Cotac/Dinom, produzida em 14/05/2001, elaborada pelo Sr. Chefe da Dinom – César Dalston, e confirmada pela Sra. Coordenadora-Geral do Sistema Aduaneiro – Clecy Maria Busato Lionço, acostada às fls. 453/462 destes autos, cujo assunto tratado foi: "Classificação de Mercadoria", trazendo em seu preâmbulo a seguinte informação :

"No processo em pauta, às fls. 001, a Interessada formalizou, junto à Coana, o seguinte pleito (in verbis): "...seja emitida orientação normativa sobre o assunto, esclarecendo que, para efeito de classificação fiscal (TEC/TIPI) dos pigmentos de dióxido de titânio tipo rutilo (produto semi-acabado), no código TEC/TIPI 3206.11.11,

seja utilizado, para apuração do tamanho médio de partículas, o método de espalhamento estático de luz (grifei) ...".



Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

A "Interessada", no caso, foi a mesma ora Recorrente – Du Pont do Brasil S/A..

Vale a pena, para perfeito entendimento de meus I. Pares, uma leitura completa da mencionada Informação nº 10 da Coana, o que faço nesta oportunidade.

**(leitura ..... fls. 453 até 462).**

O processo esteve incluído na pauta de julgamento desta Câmara, Sessão do dia 18/10/2001, ocasião em que, por proposta deste Relator, foi o mesmo retirado da referida pauta para encaminhamento e vistas à D. Procuradoria da Fazenda Nacional, em cumprimento ao disposto no art. 18, § 7º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF nº 55/98).

Às fls. 466 até 470 manifestou-se a D. Procuradoria da Fazenda, asseverando que a Informação COANA trazida aos autos se mostra **IMPERTINENTE** para o deslinde da presente controvérsia, sendo totalmente **desinfluyente** para o resultado do julgamento, como passa a demonstrar.

De início, aponta o I. Procurador da Fazenda Nacional irregularidade no encaminhamento do referido documento, argumentando que a Petição em questão foi direcionada ao Conselheiro Relator, quando o correto seria dirigir-se ao Presidente da Câmara julgadora, como preceitua o art. 18, § 7º, do Regimento Interno antes citado.

No mais, destaca que:

a) como visto, a referida Informação COANA é oriunda de um **PROCESSO DIFERENTE (nº 10168.000707/00-11)**, contendo certamente peculiaridades que o diferenciam do presente no tocante à conclusão final da classificação da mercadoria importada;

b) no processo nº. 10168.000707/00-11, onde a **Coordenação-Geral do Sistema Aduaneiro** se pronunciou, a mercadoria importada pela **DuPont do Brasil S.A.** foi a seguinte, como mencionado: **pigmentos de dióxido de titânio tipo rutilo (produto semi-acabado);**

c) diversamente, no presente processo, a mercadoria analisada foi um pouco diferente, a saber: **pó não micronizado à base de dióxido de titânio tipo rutilo, tratando-se de pigmento inorgânico à base de dióxido de titânio, tipo rutilo, com diâmetro médio de 0.5 microns.**

Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

Aduz, ainda, o seguinte:

1. Finalmente, merece ser devidamente ressaltada que a questão atinente ao **método científico** a ser empregado para se auferir a **classificação da mercadoria importada** pela DU PONT já foi devidamente analisada na 1ª instância, quando o LABANA apresentou **substanciosa Informação Técnica no. 97/99 (fls. 157/193), onde deixou claro que a determinação do tamanho das partículas que compunham a citada mercadoria poderia ser perfeitamente realizada por meio de diversas técnicas como por exemplo, a MICROSCOPIA ELETRÔNICA, que, para um intervalo variando entre 0,2 e 75 micrômetros (como no caso "sub examen"), é uma metodologia adotada por pesquisadores e órgãos de reconhecida credibilidade internacional, conforme referências bibliográficas juntadas..**

2. **Diante de tais fatos, observa-se que em momento algum, a DU PONT DO BRASIL S/A buscou demonstrar de forma cabal e inequívoca o erro no reconhecido método científico aplicado corretamente pelo LABANA, apenas se dando ao trabalho de invocar outros métodos que supostamente dariam guarida à sua pretensão, mostrando-se, assim, totalmente equivocada qualquer alteração na perfeita e escorreita autuação fiscal perpetrada, que reconheceu o inequívoco erro na classificação tarifária.**

Inconformada com a decisão da Segunda Câmara, a Fazenda Nacional, por seu digno Procurador, havendo tomado ciência em 11/07/2002, deu entrada a recurso de divergência, dizendo-o com base nos incisos I e II do art. 5º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelas seguintes razões:

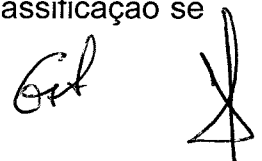
I - Contrariedade ao art. 112 do CTN o qual se reporta a lei que define infrações e lhe comina penalidades nos casos que especifica, determinando que se faça interpretação benigna, quando a dúvida que se deve resolver a favor do acusado seja de interpretação do fato e não de interpretação da lei, segundo a lição de Luciano Amaro. Para o caso específico deste processo, só se poderia invocar a interpretação benigna se houvesse nos autos elementos robustos e/ou documentos hábeis para suscitar dúvidas com relação ao laudo oficial do LABANA. Entretanto, os documentos acostados pela empresa (fls. 154/183 e 186/196) e que servem de respaldo ao acórdão, são documentos estranhos a esses autos, não oriundos das amostras colhidas por ocasião da importação da mercadoria e como tais são imprestáveis para o

Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

fim colimado, e inidôneos para dar ensejo ao reconhecimento de uma dúvida. A contrariedade ao art. 112 do CTN consistiu no fato de que mesmo diante de fatos irretorquíveis, o acórdão admitiu a existência de dúvida satisfatória a autorizar uma interpretação benigna;

II - Houve ainda contrariedade à evidência das provas (art. 5º, inciso I do RICSRF), no fato de o Acórdão não haver acolhido a atestação do LABANA a respeito da mercadoria analisada, atestando tratar-se de pigmento inorgânico à base de Dióxido de Titânio, tipo Rutilo, contendo modificadores, com tamanho de partícula (diâmetro médio) de 0,4 microns, uma outra matéria corante, uma prova que comporta caráter de presunção de veracidade "jûris tantum", que como prova em contrário serviria apenas outra prova que fosse cabal e robusta a demonstrar o equívoco do aludido laudo. E a documentação juntada nos autos não tem esta característica de prova cabal e robusta. Com efeito, a informação produzida pela Sra. Chefe da DINOM foi emitida no bojo de outro processo administrativo que certamente continha peculiaridades que o diferenciam do presente processo. Ali, a mercadoria era PIGMENTOS DE DIÓXIDO DE TITÂNIO TIPO RUTILI 8(PRODUTO SEMI-ACABADO), enquanto no caso presente a mercadoria analisada demonstrou ser diferente, por se tratar de PIGMENTO À BASE DE DIÓXIDO DE TITÂNIO DE GRANULOMETRIA SUPERIOR OU IGUAL A 0,6 MICRONS COM ADIÇÃO DE MODIFICADORES.

III - Existe ademais divergência jurisprudencial uma vez que a dúvida suficiente para atacar o laudo do LABANA foi baseada em documentos trazidos pela empresa, estranhos aos autos e não foram oriundos de amostras colhidas por ocasião da importação da mesma mercadoria em questão. Neste aspecto, o acórdão divergiu frontalmente do entendimento contido no acórdão paradigma, número 301-27.702, de 29/09/1994, de que: "Não é possível fundamentar desclassificação fiscal, em ato de revisão aduaneira, baseada em laudos laboratoriais estranhos aos autos, não oriundos de amostras colhidas por ocasião da importação das mercadorias cuja classificação se discute".



Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

Negado seguimento ao seu recurso especial, a Fazenda Nacional apresentou Agravo, o qual, analisado por outro membro da Terceira Turma da CSRF, recebeu a proposta de indeferimento. Por fim, com o despacho e fls. 255/259, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendendo, em sentido contrário, que o recurso especial está conforme e deve ter seguimento, opinou neste sentido, perante a Câmara reunida, como matéria de expediente, havendo sido acolhido o pedido de reexame do Acórdão recorrido.

Em contra razões, a empresa retorna ao processo. Expõe detalhadamente a questão dos diferentes métodos de aferição do grânulo de  $TiO_2$ , os métodos indiretos, como o de sedimentação, o de leitura de tamanho médio do grânulo por espalhamento de luz laser (estático) e que aufere as medidas de acordo com as suas flutuações por tempo (dinâmico). No caso concreto, explica que o Labana utilizava o método de microscopia eletrônica e passou a usar o método de espalhamento dinâmico de luz laser. Na opinião de ilustre Professor, estes dois métodos do Labana não são adequados para medir tamanhos das partículas de  $TiO_2$ , pelas razões que desenvolve. Assim, o método mais indicado para essa medição é o método PCS3. Observa que, no caso da mercadoria deste processo fiscal, o LABANA não utilizou sequer o método de espalhamento dinâmico de luz laser, mas sim o de microscopia eletrônica, daí a crítica ao laudo que certamente deverá ser aclarada sob pena de violação do devido processo legal, pois em nenhum momento o laudo indicou precisamente quais os equipamentos, os métodos, índices de refração, formato de molécula de  $TiO_2$  e a forma de preparação de amostra, elementos indispensáveis a que a Recorrida possa validamente se defender, razão pela qual o Laudo não se constitui de robusta prova como pretende atribuir-lhe a digníssima Procuradora da Fazenda Nacional, uma vez que a falta de informações no laudo impede uma reação possível e adequada da Recorrida, devendo portanto o Laudo ser anulado. Ao contrário disso, o IPT de São Paulo utilizou o método sob o espalhamento estático de luz laser, havendo alcançado em outras amostras um resultado muito superior àquele do Labana. Menciona ainda o método Horiba que a empresa adota.



Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

Quanto à dúvida a que se reporta o acórdão, mostra-se presente na medida em que o Laudo do Labana em que se fundamenta a autuação foi elaborado com o uso de metodologia inadequada, execrada pela Coordenadoria-Geral do Sistema Aduaneiro, após volumoso estudo e pelo próprio Labana que passou a analisar o tamanho das partículas pelo método de espalhamento estático de luz e se a microscopia eletrônica fosse uma metodologia adequada, até mesmo para obter a qualidade de robusta o próprio Labana continuaria a utilizá-la.

Quanto à divergência jurisprudencial, a arguição é incorreta, uma vez que a decisão recorrida destacou dúvidas e, pela falta de contraprova (cerceamento de defesa), tal dúvida prevaleceu.

É o relatório.



Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

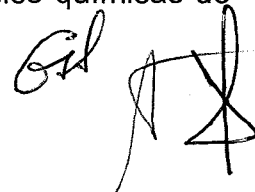
## VOTO VENCIDO

Conselheiro JOÃO HOLANDA COSTA, Relator.

A matéria a decidir por esta Câmara Superior de Recursos fiscais é basicamente de natureza processual, a saber, se há recurso de divergência a ser conhecido, e, em sendo este conhecido, se deve ou não prevalecer a argumentação trazida pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional quanto à contrariedade às provas contidas nos autos.

Alegou o ilustre Presidente da Segunda Câmara no seu despacho de admissão que enquanto o acórdão teve por fundamento a existência de dúvidas quanto à matéria da mercadoria importada e as circunstâncias dos processamentos na produção das provas, o paradigma apresentado pela Fazenda Nacional trata de laudos laboratoriais estranhos aos autos bem como ausência, na peça recursal, de comprovação quanto à contrariedade à lei ou a evidência de prova.

Apresentado Agravo, o despacho em seguida proferido pelo ilustre Presidente da 1ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes foi basicamente no mesmo sentido, a saber, que o cerne da questão reside na existência de dúvida ou não, relativamente à conclusão do laudo emitido pelo LABANA, haja vista a aplicação do *in dubio pro reo* (art. 112 do CTN) e por tal razão não pode prosperar o debate sobre a contrariedade à evidência das provas contidas nos laudos laboratoriais. Ademais, relativamente à análise de que trata o Laudo nº 1.008/95 do LABANA, as dúvidas estavam em que a contra-prova não mais se prestava ao fim proposto em razão do lapso de tempo entre a coleta da amostra pelo Labana e a efetiva realização das análises, sem mais a garantia da inviolabilidade das características físico-químicas do material colhido.



Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

O argumento para o acolhimento do AGRAVO da Fazenda Nacional foi que a decisão da Câmara se baseou em laudos emitidos pelo IPT/SP e pelo Prof da Unicamp havendo sido feitas análises de amostras que não são da própria mercadoria importada, mas sim, de outras importações, procedimento que o acórdão paradigma entende inaceitável e deste modo a decisão da Câmara teria sido feita em descompasso com as normas e contra a evidência das provas. Por conseguinte, sob este ângulo de visão, estaria demonstrada a divergência de entendimento entre Câmaras.

Esta questão se há ou não a divergência de jurisprudência, evidentemente se resolve com o exame da matéria de que trata o acórdão paradigma cuja ementa tem o seguinte teor:

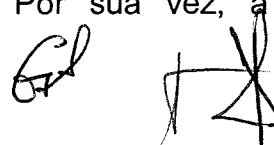
*“Importação – desclassificação. Não é possível fundamentar desclassificação fiscal, em ato de revisão aduaneira, baseada em laudos laboratoriais estranhos aos autos, não oriundos de amostras colhidas por ocasião da importação das mercadorias cuja classificação de discute”.*

Por conseguinte, o argumento para declarar nulo aquele Auto de Infração foi que ele estava fundamentado em prova emprestada, estranha aos autos.

À vista do exposto, tenho como demonstrada a divergência jurisprudencial. Ademais, sendo tempestivo o recurso (ciência em 11/07/2002 e petição de 19/07/2002 – fls. 215/216), dou por atendidos os requisitos de admissibilidade, razões pelas quais, tomo conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional. Nesta questão, voto por tomar conhecimento do recurso especial.

II – Mérito da contrariedade à evidência das provas.

Este processo iniciou-se com o entendimento da fiscalização de que a mercadoria importada, declarada no despacho de importação como “pigmento à base de dióxido de titânio de granulometria superior ou igual a 0,6 microns, tipo rutilo, para a qual adotou o código NBM 3206.10.0102 (NCM 3206.10.11). Por sua vez, a



Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

fiscalização da Receita Federal, com apoio em laudos do LABANA, entende que se tratava de pigmento inorgânico à base de dióxido de titânio com tamanho de partícula de 0,4 microns, com o correto enquadramento tarifário no código 3206.10.19 (mesma subposição, alteração apenas em nível de item).

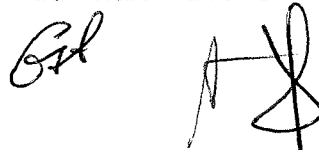
2. A dúvida levantada pelo contribuinte é de duas naturezas: a) de um lado, a análise a que procedeu o Labana teria utilizado uma amostra a seu ver, deteriorada, dado o espaço de tempo entre a importação (retirada da amostra) e o momento da análise; b) o método que o Labana utilizou, no microscópio eletrônico e espalhamento dinâmico da luz (conforme a Informação Técnica nº 97/99), seriam inadequados, quando o método correto seria o de espalhamento estático de luz, o que é afirmado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas de São Paulo e por um Professor Doutor da Universidade de Campinas - UNICAMP

3. Consta dos autos a resposta do Labana às indagações feitas na fase de impugnação à vista das dúvidas levantadas pela empresa sobretudo quanto à possibilidade de, com o tempo, o diâmetro das partículas se alterar, e quanto ao método utilizado na análise laboratorial da mercadoria, não tendo sido, porém, feito o exame pelo método de espalhamento de luz laser ("light scattering") para a medida do diâmetro médio das partículas, por não mais dispor de amostra da mercadoria importada.

4. A resposta do Labana que consta do relatório vai a seguir transcrita, de forma resumida:

*"1. A determinação do tamanho de partículas pode ser realizada por meio de diversas técnicas como por Microscopia Eletrônica, que, para um intervalo variando entre 0,2 a 75 micrômetros, é uma metodologia adotada por pesquisadores e Órgãos de reconhecida credibilidade internacional, conforme referências bibliográficas juntadas;*

*2. Que, das formas alotrópicas do Dióxido de Titânio, o rutilo é a forma termicamente mais estável, sendo esta a de maior uso em pigmentos;*



Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

3. *Que, por ser estável, é altamente improvável que o rutilo sofra oxidação ao longo do tempo, e, neste caso, seria mais provável o aumento e não a diminuição do tamanho das partículas;*

4. *Que, quanto às objeções levantadas pelo Parecer de fls. 115 a 116, esclarece: a) o desvio padrão para a amostra analisada é de + ou - 0,1 microns; b) na literatura técnica emitida pela interessada, os valores do tamanho de partícula estão expressos da mesma forma como foi emitido pelo laboratório, isto é, sem distribuição de partículas, distribuição de diâmetros ou critérios utilizados para a definição do diâmetro médio; c) que o próprio Parecer deixa claro que o método utilizado pelo Labana pode ser utilizado para determinação do tamanho de partícula em amostras do tipo Pigmentos de Dióxido de Titânio; c) a amostra, embora, embora constituída de partículas não-esféricas, é fotografada, minimizando-se desta forma imprecisões susceptíveis de distorção por parte dos analistas; d) a possibilidade de se aferir "apenas as dimensões de algumas partículas primárias e de alguns aglomerados" existe não só na microscopia Eletrônica como também na técnica do Espalhamento de luz laser, já que o tratamento preliminar da amostra é o mesmo e a medida da mesma restringe-se à quantidade colocada para o exame no aparelho;*

5. *Que não existe possibilidade de o produto ter-se degradado, no período decorrido entre a sua coleta (fev/95) e o exame efetuado (setembro/95), a ponto de alterar-se o diâmetro médio das partículas entre um momento e outro;*

6. *Que, para obtenção do valor médio das diversas leituras feitas no microscópio eletrônico, foi utilizada a expressão média dos diâmetros, que nada mais é do que a média aritmética dos valores lidos;*

7. *Que não foi possível realizar a medida por meio da técnica de espalhamento da luz laser, como solicitado na diligência, por não mais dispor o laboratório da amostra colhida;*

8. *Que juntou cópias de laudos recentes da mercadoria com a mesma denominação comercial, em que a medida do tamanho das partículas foi feita utilizando-se o método de Espalhamento Dinâmico de Luz Laser ("light scattering"), os quais comprovam que os valores obtidos para as medidas do tamanho de partícula independem da metodologia adotada;*

Transcrevo ainda a argumentação usada pelo julgador de primeira instância sobre a mesma matéria:

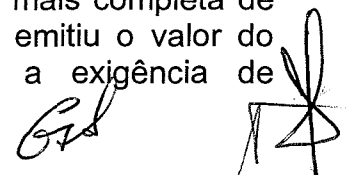


Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

- Nenhum dos Pareceres citados declara, peremptoriamente, que o método utilizado pelo laboratório ou inadequado, apenas afirmando que o seu uso deve ser acompanhado de algumas cautelas, principalmente com relação à preparação das amostras. Assim, às fls. 112, lê-se que “microscópios automáticos e eletrônicos facilitam a contagem e ampliam os limites de resolução especialmente para partículas na faixa de sub-mícron, mas a preparação das amostras é muito importante e muitas vezes difícil, sendo necessária a leitura de diversos campos para obter-se um número de partículas estatisticamente representativo.” Sobre isto, a Informação Técnica nº 97/99 (fls. 160) informa que são medidas aproximadamente 150 partículas para se obter um histograma que é comparado com uma distribuição teórica tipo log-normal, acrescentando que “desta forma é possível verificar se a quantidade de partículas medidas é suficiente para uma análise estatística correta e quando o resultado da comparação é bom, por questões de melhoria na estatística medem-se mais partículas e obtém-se o histograma final.” Segundo ainda a referida Informação Técnica “a comparação com a distribuição log-normal teórica, para o caso de amostras em pó, permite, principalmente, inferir quanto ao fato de ser, a amostragem tirada para a observação no microscópio, representativa da amostra sob análise.” Assim, segundo aquele documento, o trabalho de mensuração das partículas é cercada de todas as cautelas e cuidados para se evitar distorções. Além disso, o primeiro Parecer da Unicamp declara às fls. 113 que “uma das maneiras mais simples de expressar o tamanho das partículas é meramente exprimir um “diâmetro médio” como sendo típico de todas as partículas da amostra”, acrescentando que existem vários modos de se calcular o “diâmetro médio, citando entre eles o que foi utilizado pelo Labana, qual seja, a média dos diâmetros, que nada mais é do que a média aritmética dos valores lidos;

- Quanto à afirmação de que “devido à sucinta resposta contida naquele Laudo (Aditamento nº 1483-A, do Labana), o mesmo deixa margem a dúvidas como por exemplo a possibilidade de terem sido aferidas apenas as dimensões de algumas partículas primárias e de alguns aglomerados”, o Labana, através da Informação Técnica nº 97/99 (fls. 157 a 210) responde que tal possibilidade existe não só para a Microscopia Eletrônica como também na técnica do Espalhamento da Luz Laser, sugerida pelo impugnante como sendo a mais correta para a mensuração das partículas, “já que o tratamento preliminar da amostra é o mesmo e a medida da mesma restringe-se à quantidade colocada para exame no aparelho”;

- Parecer de fls. 112 a 116 afirma ainda que se deve utilizar a distribuição granulométrica para uma especificação mais completa de uma amostra, ao que o laboratório responde que emitiu o valor do tamanho médio da partícula, tendo em vista a exigência de



Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

classificação tarifária, que determina o enquadramento da mercadoria em função de uma medida constante, ou seja, igual, superior ou inferior a 0,6 microns. De nada adiantaria, para efeito de classificação, o laboratório ter apresentado uma distribuição granulométrica. De qualquer modo, a utilização de um "diâmetro médio", como admite o próprio perito do impugnante, é perfeitamente válida e representativa das várias medidas encontradas.

- Assim, todas as objeções e dúvidas levantadas pelo citado Parecer com relação ao Aditamento de fls. 28 foram adequadamente esclarecidas pelo Labana em sua Informação Técnica de fls. 157 a 210;

- A literatura técnica juntada sobre o assunto em nenhum momento descarta o uso da microscopia eletrônica como método válido para se aferir o tamanho de partículas, como é o caso da mercadoria deste processo. Assim, às fls. 172, é apresentado um quadro dos diversos métodos utilizados em função da faixa do tamanho da partícula, evidenciando que na faixa de 0,001-5 microns o método indicado é o de microscopia eletrônica.

Pelo exposto, acolho a argumentação do ilustre Procurador da Fazenda Nacional de que a decisão de que recorre se fez à revelia das provas carreadas aos autos e por tal motivo, voto para dar provimento ao seu recurso especial de divergência.

Sala de Sessões, 05 de julho de 2.004

  
JOÃO HOLANDA COSTA 

Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Redator - NILTON LUIZ BARTOLI

Conheço do Recurso de Divergência oposto pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional, por ser tempestivo, por atender aos demais requisitos de admissibilidade e por conter matéria de competência desta Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O principal ponto a ser analisado para deslinde da questão diz respeito à metodologia utilizada no exame laboratorial que embasou a autuação à que versa o presente processo.

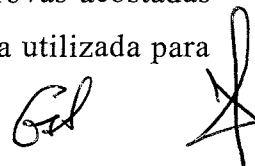
E neste aspecto, entende este Relator que acertada e bem fundamentada está a decisão recorrida, não merecendo qualquer reparo por parte desta Eg. Câmara Superior.

Em que pesem os argumentos trazidos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, não há como acatá-los.

A decisão recorrida encontra-se embasada em Laudos Técnicos e, ressalte-se, a matéria é de ordem técnica, pertinente à metodologia utilizada para averiguação da mercadoria importada pelo contribuinte que ensejou em Laudo que fundamentou a autuação guerreada.

A respeito o d. Conselheiro-Relator da decisão recorrida tomou o cuidado de ater-se, esmiuçando as provas que constam dos autos, como se depreende de seu voto às fls. 209/213.

Reitero seu entendimento e apontamentos acerca das provas acostadas pelo contribuinte, as quais, lograram demonstrar que, a teor da metodologia utilizada para



Processo nº : 11128.002336/96-21  
Acórdão nº : CSRF/03-04.058

a elaboração do Laudo Técnico que embasou a autuação, não há como auferir, com certeza, a correta classificação da mercadoria importada pelo contribuinte.

Assim, como mencionado na decisão recorrida, para que fosse apurada corretamente a correta classificação do produto, necessário seria nova perícia e elaboração de laudo técnico, o que não se afigura mais possível, estando plenamente mantida a dúvida.

Nestes termos, outra não é a solução que não conceder ao contribuinte o benefício da dúvida, nos termos do artigo 112 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

**Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:**

**I - à capitulação legal do fato;**

**II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;**

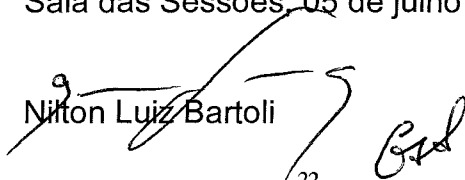
**III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;**

**IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.**

No caso em tela opera-se a hipótese normativa eleita pelo inciso II do artigo supra, vez que a permanece a dúvida quanto à natureza da mercadoria importada, e, portanto, de sua correta classificação fiscal.

É consagrada pelo Direito Tributário brasileiro, a máxima “in dubio pro reu”, e verificando-se a ocorrência de tal argumento neste processo, meu voto é no sentido de julgar pela improcedência do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, 05 de julho de 2004.

  
Nilton Luiz Bartoli