



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11128.004634/98-71  
SESSÃO DE : 03 de dezembro de 2002  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.377  
RECURSO Nº : 123.292  
RECORRENTE : DU PONT DO BRASIL S/A  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

CLASIFICAÇÃO DE MERCADORIA. DECLARAÇÃO  
INEXATA. PROVA.

Restando dúvida quanto à real especificação da mercadoria face à metodologia utilizada no exame laboratorial, na impossibilidade de realização de nova perícia técnica aplica-se o disposto no art. 112 do CTN.

RECURSO PROVIDO POR MAIORIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Walber José da Silva.

Brasília-DF, em 03 de dezembro de 2002

HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente

LUIS ANTONIO FLORA  
Relator

3 0 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, MARIA HELENA COTTA CARDOZO e PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES. Ausentes os Conselheiros PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR e SIDNEY FERREIRA BATALHA.

RECURSO N° : 123.292  
ACÓRDÃO N° : 302-35.377  
RECORRENTE : DU PONT DO BRASIL S/A  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP  
RELATOR(A) : LUIS ANTONIO FLORA

## RELATÓRIO

Pela clareza e fidelidade na exposição dos fatos, adoto, inicialmente, o relatório de fls. 178/182, permitindo-me fazer pequenas adaptações que entender pertinentes.

“A empresa acima qualificada submeteu a despacho, através da Declaração de Importação n° 095-140729/5, registrada em 12/12/1995 (fl. 13), o produto descrito como “Pigmento à base de Dióxido de Titânio de Granulometria superior ou igual a 0,6 microns com adição de modificadores, de nome comercial TI-PURE R-902”, classificando-o no código 3206.10.0102 ou NCM/3206.10.11, com alíquota de 2% para o II e de 0% (zero) para o IPI.

O laudo do LABANA de n° 1015/97 (fls. 22), resultante de análise em amostra do produto, concluiu tratar-se de “Pigmento Inorgânico à base de Dióxido de Titânico, tipo Rutilo, contendo modificadores, uma outra Matéria Corante”, dizendo ainda que o tamanho da partícula (diâmetro médio) da mercadoria era de 0,5 microns.

Com base na análise acima, a fiscalização desconsiderou a classificação adotada pelo importador, reenquadrando o produto no código 3206.10.19/NCM, como um “Pigmento à base de Dióxido de Titânio, Outros”, cuja alíquota para o II era de 12%.

Em consequência, lavrou-se o Auto de Infração de fls. 01 a 02, pelo qual o contribuinte foi intimado a recolher ou impugnar o crédito tributário de R\$ 142.472,57, relativo à diferença de Imposto de Importação que deixou de ser pago, juros de mora e multa do art. 4º, inciso I da Lei 8.218/91 c/c art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e art. 106, inciso II, alínea “c” da Lei 5.172/66.

Discordando da exigência fiscal, a autuada impugnou o Auto de Infração (fls. 114 a 144) apresentando, resumidamente, em sua defesa, as razões a seguir elencadas:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 123.292  
ACÓRDÃO N° : 302-35.377

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 1995 e o segundo exame laboratorial foi realizado em 1997; a claridade, e oxidação, entre outros, aceleram o processo de desaglomeração dos grãos de dióxido de titânio, do que resulta ser a amostra analisada diferente do produto importado em 1995;
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 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;
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 irregular, e que, dependendo da posição em que é examinado (longitudinal, latitudinal ou transversal), o tamanho encontrado para a partícula pode variar;
11. que o referido Parecer concluiu não conter o Aditamento n° 1483-A do Laudo n° 1483 os elementos suficientes para julgar a completa caracterização das amostras analisadas;

RECURSO N° : 123.292  
ACÓRDÃO N° : 302-35.377

12. que, por ser impreciso e inconclusivo, o laudo não permite o exercício do direito de defesa garantido pela Constituição Federal;
13. que, em conseqüência, 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;
14. que deve ser reparada a modificação, efetuada sem base e sem fundamento, do valor tributável (base de cálculo) do Imposto de Importação de R\$ 459.727,78 para R\$ 591.728,83;
15. que intimida pela repartição, apresentou documentos comprobatórios do efetivo valor da mercadoria; e
16. que, face ao exposto, requer seja declarado improcedente o Auto de Infração.”

Em ato processual seguinte, consta a Decisão 2997, de 11/09/00, fls. 178, que está assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Data do fato gerador: 12/12/1995

Ementa: Classificação Fiscal. Penalidade Tributária.

O produto identificado pela análise técnica como Pigmento Inorgânico à base de Dióxido de Titânio, com tamanho da partícula de 0,5 microns, se classifica no código 3206.10.19, como entendeu a Fiscalização, tendo em vista as Regras Gerais de Classificação do Sistema Harmonizado, sendo cabível a multa de ofício aplicada, por declaração inexata.

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Data do fato gerador: 12/12/1995

Ementa: VALORAÇÃO ADUANEIRA.

A valoração aduaneira das mercadorias importadas é regida pelo Acordo GATT/94. A descaracterização do valor de transação e a aplicação de método substitutivo de valoração devem ser fundamentadas em provas.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 123.292  
ACÓRDÃO N° : 302-35.377

Após devidamente intimada, a empresa, em seu recurso, em síntese, reprisou as alegações já apresentadas na peça impugnatória, apontando impropriedades do laudo laboratorial e dos critérios diferenciadores da granulometria, bem como, a inadequação do método de análise utilizado, pedindo, ao final, seja declarado improcedente o lançamento efetuado, ou convertido o julgamento em diligência para análise da contra-prova por método capaz de, efetivamente, determinar a granulometria do produto em comento.

Tendo em vista que o total do crédito tributário é inferior ao limite estabelecido na Portaria MF 189/97, o processo foi encaminhado a este Conselho, para prosseguimento.

Posteriormente, em apoio à tese por ele defendida, o contribuinte trouxe aos autos os seguintes documentos:

- a) Parecer do Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT (doc. 01);
- b) Parecer da UNICAMP (doc. 02);
- c) Carta da Sociedade Horiba Instruments Inc. (doc. 03);
- d) Carta da Sociedade Malvern Instruments Inc. (doc. 04);
- e) Informação COANA/COTAC/DINOM nº 10/2001 (fls. 187 a 196).

É o relatório.

RECURSO Nº : 123.292  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.377

## VOTO

A questão que me é proposta a decidir guarda plena identidade de partes e objeto com os autos do Recurso 120.118, que resultou no Acórdão 302-35.047.

Tendo em vista que na ocasião do Julgamento do referido Acórdão aderi, por inteiro, ao voto do Ilustre Conselheiro Henrique Prado Megda, peço vênua, agora, para utilizá-lo no deslinde desta idêntica pendenga.

O voto é o seguinte:

“Conheço do recurso por tempestivo e devidamente acompanhado de prova do recolhimento do depósito recursal legalmente exigido.

Conforme deflui do relatado, a questão posta para apreciação deste Colegiado encontra-se centrada na correta identificação da mercadoria importada.

Neste sentido, o Laudo de Análise do LABANA, de nº 1108 (fls. 23), em resposta aos quesitos formulados pela autoridade aduaneira, identifica o produto em questão como “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”, embasando a desclassificação fiscal da mercadoria do código NCM 3206.11.11 (de granulometria superior ou igual a 0,6 microns) para o código 3206.11.19 (outros), em torno da qual gira a presente lide.

A questão por sua singeleza, pode, a princípio, parecer de fácil solução, no entanto, na realidade não o é, envolvendo questões de técnica laboratorial, terminologia utilizada, estado de aglomeração das partículas e inúmeros outros pontos que vêm sendo levantados pelo contribuinte desde sua petição inicial.

Dentre os inúmeros documentos acostados aos autos, destaca-se a Informação nº 10 da COANA/COTAC/DINOM, de 14/05/2001 (fls. 187 a 196), que leio em Sessão, emitida em resposta ao pleito formalizado pela ora recorrente, objetivando orientação normativa sobre o assunto, nos termos da legislação em vigor.

RECURSO N° : 123.292  
ACÓRDÃO N° : 302-35.377

Do referido documento, é mister destacar os seguintes tópicos:

- A razão desse pleito está na existência de dois códigos da Nomenclatura Comum Mercosul - NCM, envolvendo pigmentos à base de dióxido de titânio, do tipo rutilo, que se distinguem apenas pela sua granulometria ou tamanho médio de suas partículas. Destarte, enquanto o código NCM 3206.11.11 contempla pigmentos à base de dióxido de titânio, do tipo rutilo, com granulometria superior ou igual a 0,6 micrômetros (um), o código NCM 3206.11.19 abarca o dióxido de titânio, também do tipo rutilo, mas com diâmetro médio de partículas inferior a 0,6 um.
- Nos termos da Merceologia Química Positiva, os pigmentos do código NCM 3206.11.11 não se encontram adequados a qualquer fim que se pretenda deles, é dizer, devem sofrer ainda uma adequação de tal modo que suas partículas atinjam um tamanho apropriado a esses fins. Por isso, esse tipo de pigmento é chamado de produto semi-acabado, devendo, obrigatoriamente, sofrer um processo de fragmentação (normalmente a micronização), o qual conduzirá as suas partículas a tamanhos inferiores a 0,6 um, resultando no pigmento acabado à base de dióxido de titânio, do tipo rutilo, que tem seu nicho no código NCM 3206.11.19.
- Entretanto, o ato de classificar esses dois diferentes tipos de pigmentos enfrenta um obstáculo, de ordem puramente operacional, que causa enorme dificuldade na execução do processo classificatório, isto é, a determinação do tamanho das partículas do pigmento, visto que é ele o elemento central para a escolha de um ou outro código NCM.
- Explica-se melhor, quando as partículas de um sólido são relativamente grandes, a determinação do seu tamanho, embora seja trabalhosa, não oferece qualquer dificuldade. Todavia, em se tratando de partículas tão pequenas quanto as que se verificam no caso em questão, a determinação do tamanhos dos grãos apresenta dificuldades conceituais e técnicas que fazem desse campo um dos terrenos de pesquisa mais em voga nos domínios da tecnologia, pois o mesmo tem ampla aplicação em campos muito importantes, tais como, na ciência dos polímeros.
- As dificuldades técnicas para se por em prática, com certo nível de confiança estatística, a medida do tamanho de partículas ao

RECURSO Nº : 123.292  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.377

redor de 0,6 um envolve distribuições matemáticas e o comportamento dinâmico dessas partículas, como por exemplo, a influência da agregação, a qual poderá conduzir a conclusões equivocadas, é dizer, dar a entender que elas são maiores do que de fato são.

- Em vista das dificuldades técnicas para a medida do diâmetro médio das partículas do dióxido de titânio e para fornecer sustentação técnica à sugestão formulada, a Interessada anexou ao processo laudos do Instituto Nacional de Tecnologia - INT, e do Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo - IPT, e um Parecer Técnico Científico dos Professores Doutores Cesar Costapinto Santana e Paulo de Tarso Vieira e Rosa, ambos da Faculdade de Engenharia Química da Universidade Estadual de Campinas - UNICAMP, todos eles analisados nos próximos parágrafos.
- O Laudo do INT apresenta uma série de informações, algumas das quais transcrevo a seguir (*in verbis*):

Às fls. 004: "*Dependendo da forma da partícula (isto é, esférica ou cúbica), é suficiente escolher para a avaliação do seu tamanho, o seu diâmetro se ela for esférica, a sua diagonal ou simplesmente um dos seus lados se ela for cúbica. No entanto, este é um caso ideal e, na prática, salvo raras exceções, os pós comerciais são compostos por partículas de forma irregular, que podem estar na forma de partículas elementares, de partículas agregadas ou partículas aglomeradas, ou, uma mistura destes tipos (grifei), que impedem a comparação com um sólido geométrico e, aonde nenhuma dimensão preferencial pode ser escolhida.*";

Às fls. 005: "*...poucas técnicas são capazes de fornecer dados reais e confiáveis do tamanho da partícula se, como é frequentemente o caso, as partículas não têm formato esférico ou encontram-se agregados ou aglomeradas.*" E mais, "*... a análise da distribuição de tamanho de partículas por espalhamento de um feixe de radiação incidente é a técnica que mais tem apresentado crescimento na caracterização de pós.*";

Às fls. 006: "*Em se tratando de pós que tenham distribuição de tamanho de partículas menores que 1 um, que são mais fáceis de se aglomerarem por efeito de forças de superfície ou mesmo de encontrarem-se agregados em função de etapas do processo de produção, os esforços devem ainda estar centrados para o*

RECURSO Nº : 123.292  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.377

*estabelecimento de procedimentos experimentais que garantam a melhor dispersão possível das partículas, de dissolução dos aglomerados e mesmo de quebra dos agregados.”;*

*Às fls. 020: “Conforme mostrado neste trabalho, a metodologia empregada pela DuPont em sua Unidade fabril de Uberaba é adequada à avaliação da distribuição de tamanho de partículas a laser. No entanto, ocorrem discrepâncias significativas entre os valores obtidos na Unidade fabril da DuPont em Uberaba e aqueles medidos no INT (grifei), em condições aproximadas, o que vem respaldar a conclusão da dificuldade em se proceder medidas comparativas de análise de diâmetros de partículas quando estão envolvidos pós finos e no qual se empregam técnicas, como a da análise via laser, a partir do uso de equipamentos de diferentes fabricantes.”;*

*Às fls. 021: “com base nos resultados e considerações apresentadas podemos dizer que a metodologia de análise da distribuição de partículas à laser, utilizada pela Unidade Fabril da DuPont em Uberaba é adequada e que as amostras de dióxido de titânio no estado conforme fabricado, tem distribuição de tamanho de partículas com diâmetro médio maior do que 0,6 um (grifei).”*

*O Laudo INT, às fls. 003, expressa a seguinte conclusão: “O procedimento de análise contido no documento citado (trata-se do Relatório Técnico INT nº 252/2000, às fls. 004 – 021) contém todos os elementos necessários à adequada caracterização da distribuição de tamanhos de partícula de pós de dióxido de titânio pelo método da difração de luz laser e pode ser considerado como proposição técnica à medição de tamanho de partículas de dióxido de titânio (grifei).”*

Também o Laudo do IPT (Parecer Técnico DQ/APQ nº 7400, às fls. 123 – 150 mostra informações relevantes, algumas delas transcritas a seguir (*in verbis*):

*Às fls. 129: “Pelo descrito, o tamanho médio obtido depende: da técnica empregada, pois define o tamanho característico que está sendo medido; do tipo de média que foi escolhido. Assim sendo, não é recomendada a comparação direta entre os diâmetros médios obtidos por técnicos diferentes (grifei).”*

*Às fls. 135: “Equipamentos que operam pelo princípio de difração de raios laser podem medir partículas em uma faixa de tamanho acima de 0,05 um (Horiba) ou de 0,1 um (Malvem) e são adequados*

RECURSO Nº : 123.292  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.377

para a determinação da distribuição granulométrica do material estudado (grifei).";

Às fls. 135: "... pode-se afirmar que o método de medição é adequado, pois as partículas encontram-se dentro dos limites de medição dos aparelhos; a metodologia de ensaio da DuPont é adequada, a menos do tratamento matemático adotado (distribuição monomodal) (grifei). A adoção do modelo bimodal, no entanto, resulta, para a amostra testada em um desvio muito pequeno no diâmetro médio da distribuição. Embora existam diferenças no diâmetro médio medido por difração de raios laser nos equipamentos Horiba e Malvern Mastersizer/E, em todos os casos, o diâmetro médio calculado para as diferentes distribuições foi superior a 0,6 um."

Após exaustivo exame das peças processuais, mesmo expressando o entendimento de que os Laudos e Pareceres científicos acostados aos autos são bastante enfáticos, antes de formar convicção sobre o assunto, a COANA/DINOM recepcionou as Informações Técnicas nº 013/00, do LABOR, e nº 101/2000, do LABANA, e, tendo em mente todos os elementos que constam do processo, concluiu por recomendar que, à luz do conhecimento científico promanado de todos os eméritos doutores consultados, para fins de classificação fiscal de mercadorias no código 3206.11.11 da TEC/NCM, deve ser utilizado o método de espalhamento estático de luz, disto dando ciência à interessada e encaminhando o processo à SRRF/8RF para as providências cabíveis.

Destarte, não obstante os bem lançados argumentos da d. Procuradoria da Fazenda Nacional, entendo que esta Informação Técnica emitida pelo órgão que detém a competência normativa na área aduaneira, em resposta a processo de consulta apresentado pela interessada, na forma própria, não pode ser ignorada para o deslinde da questão que nos é aqui proposta, e, da mesma forma, o pronunciamento da primeira instância administrativa sobre a questão atinente ao método científico empregado no exame laboratorial não afasta o exame de mérito na esfera recursal, nos termos regimentais.

Dessa forma, inegavelmente, havendo dúvidas sobre a correta especificação da mercadoria importada e, portanto, de sua classificação fiscal, dever-se-ia providenciar um novo laudo técnico, com utilização da metodologia e dos equipamentos adequados ao caso, não podendo o fisco lastrear-se em suposições, sob pena de se afastar da necessária segurança jurídica, hipótese esta impossível no

RECURSO Nº : 123.292  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.377

presente caso, como consta dos autos, face a indisponibilidade de contra-prova amostral, que, caso existisse, não teria serventia por encontrar-se deteriorada, não mais representando o produto importado no estado que se apresentava à época da importação.

Nestas condições, face à dubiedade da prova neste processo, impõe-se aplicar o art. 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, uma vez, que permanece a dúvida quanto à natureza da mercadoria importada e às circunstâncias dos processamentos na produção das provas.

Na verdade, este Colegiado não adota entendimento diverso e a melhor doutrina, por sua vez já se manifestou, reiteradamente, sobre o real alcance do referido preceito, não subsistindo dúvidas a respeito. Destaque-se, por todos, a título de ilustração, o pensamento de Antonio J. Franco de Campos:

“Parece mesmo que o art. 112 acolhe o adágio de Modestino, formulado como reação às características do sistema jurídico romano. Em verdade, não parece injusta a posição de a dúvida favorecer o contribuinte, principalmente em se tratando de ilícito tributário – teoria do favorecimento do contribuinte na interpretação da norma financeira. Outros autores firmam idêntico princípio: “se a incerteza deriva de texto não claro vale a regra *in dubiis questionibus reo favorendum est...* se, ao contrário falta prova certa, a norma financeira é interpretada *contra fiscum*, pois – *melior est condicio possidentis.*” (Comentários ao Código Tributário Nacional, obra coletiva, vol. 2, p.135. Saraiva, 1998).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.292  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.377

Tendo sido consagrado 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 procedente o recurso voluntário.”

Outro Recurso que guarda perfeita consonância com o presente é o 121.549, que recebeu o Acórdão 302-35.048, cuja relatoria coube ao eminente Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes. Da mesma forma que o anterior, também aderi, por inteiro, aos termos do voto do relator. Apenas para referendar a conclusão deste processo trago à colação a ementa do citado julgado, que é a seguinte:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA.

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.

RECURSO PROVIDO POR MAIORIA.”

Ante o exposto, considerando a essência jurídica, os precedentes acima transcritos, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2002

  
LUIS ANTONIO FLORA - Relator



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

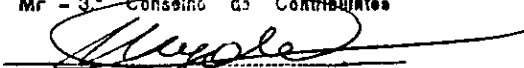
Recurso n.º : 123.292  
Processo n.º: 11128.004634/98-71

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 302-35.377.

Brasília- DF, 18/06/03

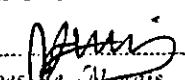
MF - 3.º Conselho de Contribuintes

  
Henrique Prado Megda  
Presidente da 2.ª Câmara

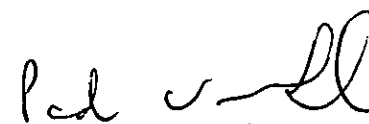
Ciente em:

20 BFN/FOZ/CE.

MF - 3.º Conselho de Contribuintes

10/03/2004 -   
Antonio Alves de Moraes  
SEPAP

Ciente, em 30/03/04

  
Pedro Valter Leal  
Procurador da Fazenda Nacional  
OAB/CE 5688