



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

**Processo nº** 11968.000835/2007-32  
**Recurso nº** 929.618 Voluntário  
**Acórdão nº** 3202-000.528 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de julho de 2012  
**Matéria** CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS  
**Recorrente** NAP ALIMENTOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 29/09/2006

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. FASE INQUISITÓRIA E LITIGIOSA.

O processo administrativo fiscal é demarcado por duas fases: (i) fase inquisitória ou *persecução fiscal*, onde a autoridade tributária investiga e colhe elementos para formalizar o crédito tributário e (ii) a *fase litigiosa*, iniciada com impugnação do sujeito passivo. Somente com a fase litigiosa instaura-se plenamente o contraditório, abrindo-se ao sujeito passivo a oportunidade para produzir contraprova e diligências que entender cabíveis.

PRELIMINAR. DILIGÊNCIA. NECESSIDADE. NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Nos termos da parte final do artigo 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, no exame de provas, a autoridade tributária poderá determinar as diligências que entender necessárias. Verificando-se pedido de diligência cujos quesitos são idênticos àqueles de laudo já preparado pelo sujeito passivo, prescinde de necessidade o pedido de diligência, por já ter sido preparado laudo com idênticos fundamentos.

IMPORTAÇÃO. “OPERAÇÃO FARINHA DO MESMO SACO”. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Tendo a Recorrente importado produto cuja composição revela tratar-se de *farinha enriquecida*, ou seja, farinha acrescida de ínfimas quantidades de outras substâncias (vitaminas, sal e outros), sem acréscimo de qualquer das substâncias previstas nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) para a posição declarada (NCM 1901.90.90, correspondente a

*preparações alimentícias*), com supedâneo nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), tem-se que o produto em questão deve ser classificado na posição NCM 1101.00.01, correspondente a *farinha de trigo*.

CERTIFICADO DE ORIGEM. DESQUALIFICAÇÃO. Nos termos do artigo 10 da IN SRF nº 149/02, a autoridade tributária pode desqualificar o certificado de origem quando constatado que a mercadoria nacionalizada não corresponde àquela que ensejou a emissão do certificado expedido no país de procedência das mercadorias.

MULTAS. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Não tendo a legislação vedado a cumulação de multas de controle aduaneiro, ofício e classificação incorreta, tais multas são devidas sobre tantas infrações quanto se constate.

Preliminares de nulidade de auto de infração e da decisão de primeira instância rejeitadas. No mérito, recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão de primeira instância e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Rodrigo Cardozo Miranda e Charles Mayer de Castro Souza.

## Relatório

Trata-se de recurso de voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife, PE (DRJ/REC), que manteve integralmente a exigência fiscal (fls. 221 a 238) em desfavor de NPAP ALIMENTOS LTDA, ora Recorrente.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante do Acórdão citado, *verbis*:

*“Trata-se de auto de infração lavrado em desfavor da pessoa jurídica NPAP ALIMENTOS LTDA, onde é formalizada a exigência de Imposto de Importação, PIS e Cofins incidentes na importação, acrescidos de juros e multa proporcional a tais tributos, além das multas por violação ao controle administrativo das importações e pela classificação da mercadoria em desacordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).*

*Consigna a autoridade fiscal que o sujeito passivo promovera a importação de 180 toneladas do produto denominado ‘mistura para elaboração de massas alimentícias frescas, marca FAVORITA’, classificando-o no item 1901.90.90 da NCM, próprio para **outras preparações alimentícias de farinha**, ao invés do item 1101.00.10, **próprio para farinha de trigo**.*

*O suporte fático para tal reclassificação teria sido extraído do laudo técnico de análise nº 2712/2006-1 (cópia às fls. 28 a 30), expedido pelo Centro Tecnológico de Controle da Qualidade - L. A. Falcão Bauer, onde foi consignada a conclusão de que o produto importado tratar-se-ia de farinha de trigo fortificada com Acido fólico e ferro, contendo 0,34% de cloreto de sódio (sal) e traços de ácido ascórbico (vitamina c).*

*Informa ainda a autoridade fiscal que, após a ação fiscal, o importador passou a classificar produtos idênticos ao que é objeto do presente processo no código 1101.00.10.*

*Regularmente cientificado em 14/08/2007 (termo de ciência às fls.02), comparece o contribuinte ao processo em 29/08/2007(protocolo de fls. 33), alegando, em síntese:*

*1- Nulidade do auto de infração em razão de:*

*1.1 - Violação ao principio da ampla defesa e do contraditório, em razão de não lhe ter sido concedido prazo para manifestação acerca do laudo técnico que deu respaldo às conclusões da autoridade previamente à autuação. Alega que tal conduta teria impedido seu acesso às amostras colhidas e lacradas pelo Fisco para fins de produção de contraprova, sem todavia, apresentar qualquer documento que ateste a formulação de petição e seu indeferimento. Cita jurisprudência em que assenta suas conclusões a respeito da violação ao principio da ampla defesa e contraditório;*

*1.2 - Violação ao principio da verdade material, em razão de que a autoridade fiscal se limitara a imputar valores com base em presunção, sem observar laudo anteriormente obtido a partir de solicitação de outra unidade administrativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), onde seriam apresentadas conclusões diversas das assentadas pelo laudo que **respaldou a autuação**.*

## *2- Imprestabilidade do laudo técnico*

*2.1 — Sustenta que seria inadmissível que a impugnante não conhecesse seu processo produtivo e utilizasse produto sem saber da sua composição;*

*2.2 — Aduz que a importação alvo de exigência não seria a primeira realizada pela impugnante, que já teria adquirido o mesmo produto do mesmo fornecedor em outras oportunidades, reiterando que laudo anterior, elaborado por engenheiro vinculado à Universidade Federal de Pernambuco, demonstrara que, diferentemente do alegado, tratar-se-ia de uma mistura, aditivada de outros componentes. Junta cópia (fls.118 e seguintes).*

## *3- Necessidade de nova perícia:*

*3.1 Na hipótese de não serem adotadas as conclusões do laudo técnico que entende contradizer aquele apresentado pela autoridade fiscal, pleiteia a realização de uma segunda perícia. Indica quesitos e assistente.*

*Posteriormente, após o encerramento do prazo de impugnação, traz ao processo nova petição onde pleiteia a nulidade do auto de infração, nos termos do Acórdão 08-11.266, onde a 2ª Turma da DRJ Fortaleza decidiu anular de ofício auto de infração aparentemente idêntico ao que se debate no presente processo.*

*É o relatório.”*

Em sua decisão, a 6ª Turma da DRJ/REC houve por bem manter integralmente o auto de infração através do acórdão nº 11-034.203, de 29 de junho de 2011, cuja ementa foi assim formulada:

*“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Data do fato gerador: 29/09/2006*

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NA ETAPA QUE ANTECEDE À LAVRATURADO AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO*

*Só se discute cerceamento do direito de defesa a partir do momento em que tal direito pode ser exercido. Ou seja, a partir da etapa de impugnação.*

*Não se fala em violação aos direitos à ampla defesa e ao contraditório na fase de investigação que antecede à lavratura do auto de infração.*

*PEDIDO DE PERÍCIA. CONDIÇÕES*

*Não há que se falar em nulidade por indeferimento de pedido de perícia quando os autos reúnem os elementos necessários à formação da convicção do julgador e, o que é mais relevante, o sujeito passivo não logra êxito em demonstrar a imprescindibilidade desse exame suplementar.*

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Data do fato gerador: 29/09/2006*

*FARINHA DE TRIGO FORTIFICADA.*

*A mercadoria "Farinha de trigo fortificada com ácido fólico e ferro contendo 0,34% de cloreto de sódio (sal) e traços de ácido ascórbico (vitamina C)" classifica-se no código NCM 1101.00.10, conforme Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário mantido"*

Inconformada com a decisão a Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário, objetivando sua reforma, alegando, em breve síntese, que:

- a) A classificação fiscal imposta pela fiscalização para o produto, definida a partir do laudo nº 2536/2006-1 (fls.27 a 29), qual seja, NCM 1101.00.10, correspondente a *farinha de trigo fortificada* (farinha de trigo com ácido fólico e ferro, contendo 0,34% de cloreto de sódio e ácido ascórbico), é incorreta, sendo correta a classificação no NCM 1901.90.90, corresponde a *mistura para elaboração de massas*, tal qual declarada pela Recorrente;
- b) Segundo a Recorrente, as mercadorias foram despachadas sem incidência do imposto de importação, uma vez que a elas foi aplicada a margem de preferência tarifária de 100% (cem por cento), tal como definido no Acordo de Complementação Econômica da ALADI nº 18/1991. Todavia, diante da reclassificação procedida pela autoridade aduaneira, passou-se a exigir imposto de importação sobre referidos ingressos;
- c) Alega que a classificação por ela adotada decorreu de mudança da mercadoria importada, em vista do lançamento de uma *mistura de farinha de trigo* classificada em posição própria da NCM que, no entender todos, inclusive a própria Receita Federal do Brasil, seria distinta da mercadoria convencional (farinha de trigo). Tal mistura, seria novo insumo para a indústria de macarrões, massas e biscoitos, causando incremento (i) do tempo de descanso das massas, (ii) da temperatura dos fornos, (iii) da temperatura dos fornos e (iv) da curva de temperatura e umidade dos secadores, contendo agentes aglutinantes e cloreto de sódio (sal), sendo que este últimos seria o componente que confere distinção para a mistura, independentemente do peso e da composição;

- d) Informa que, frente a verdadeira cruzada da Receita Federal do Brasil batizada de operação *farinha do mesmo saco*, contra a importação do novo produto (mistura), a Recorrente optou por voltar a importar farinha de trigo. Ainda, informa que antes da referida operação desembarçou diversas declarações de importação (DIs) na NCM/SH 1901.90.90 (mistura);
- e) Alega nulidade do auto de infração, em razão de ter não ter sido ofertada à Recorrente a oportunidade de apresentar contraprova a partir das mesmas amostras colhidas pela entidade responsável pelo laudo, desconsiderando-se ainda laudo elaborado por engenheiro credenciado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil por ela apresentado, o que violaria os princípios da verdade material, do contraditório, da ampla defesa e da eficiência. Entende que, diante da negativa ao reexame de amostra, deveria ser aplicado o princípio *in dubio pro réu*. Alega ainda ter solicitado a realização de contraprova dentro do prazo previsto na legislação, não lhe podendo ser imputada culpa em razão do prazo da amostra ter-se expirado. Afirma que a autoridade aduaneira autuou mediante análise de laudos e das mercadorias, desprezando o laudo já existente e documento apresentados pela Recorrente, sem perquirir acerca da verdade material, princípio norteador do processo administrativo fiscal;
- f) O laudo acolhido pela autoridade aduaneira seria imprestável, pois a mercadoria importada pela Recorrente seria mistura e não farinha de trigo pura, como se alega. Entende que deveria ser acolhido o laudo por ela apresentado, elaborado por engenheiro da Universidade Federal de Pernambuco credenciado da Secretaria da Receita Federal;
- g) Alega que a autoridade autuante tenta a todo custo caracterizar os produtos importados como *farinha de trigo*, sem examinar o conceito de *mistura*. Entende que, à medida que a autoridade autuante considera que o produto seria *farinha de trigo* e tenta provar isso mediante as definições de suas composições, a conclusão não poderia ser outra senão a de que a *mistura* importada se assemelha à *farinha de trigo*, vez que os parâmetros utilizados quanto ao teor máximo de cinzas, teor mínimo de amido e granulometria são idênticos para ambos os produtos. Segundo a Instrução Normativa MAPA nº 8, de 2 de junho de 2005, a *mistura* seria a *farinha de trigo* somada a certos ingredientes, aditivos alimentares e coadjuvantes de tecnologia, assim, a adição de cloreto de sódio levaria à conclusão que se trata de *mistura*, e não de *farinha de trigo* pura. Também os rótulos das mercadorias importadas indicavam se tratar de *mistura para elaboração de massas alimentícias*, o que não foi considerado pela fiscalização;

- h) Transcreve as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) da posição 11.01, defendendo que as farinhas adicionadas de outros produtos com o fim de serem utilizadas como preparações alimentícias, tal como o cloreto de sódio, devem ser enquadradas na posição 19.01;
- i) Alega que não poderia a fiscalização acolher o Ato Declaratório RFB nº 1, de 2008, que, em linhas gerais, deu notas das composições dos produtos das posições NCM/SH 1901.20.00 (*mistura*) e 1101.00.10 (*farinha de trigo*), não se podendo pretender a aplicação retroativa dessa norma, visto que a autuação só se deu em 2006;
- j) Entende que a pretensão fiscal seria injustificada e imotivada perseguição ao patrimônio da Recorrente, impondo desnecessária exigência de tributos federais e multas, visto que não houve prejuízo ao Fisco e que a Recorrente teria agido de boa-fé;
- k) Entende descabida a cumulação das multas de ofício, de classificação incorreta e de controle aduaneiro impostas pela fiscalização;
- l) Finalmente, pugna a Recorrente pela produção de prova pericial a ser produzida a partir de amostras das mercadorias importadas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

## DO CERCEAMENTO DE DEFESA

O processo administrativo fiscal (PAF), regido pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, bem demarca duas fases: (i) a fase da *persecução fiscal*, em que o Fisco, valendo-se de seu poder de polícia,

constitui a exigência fiscal e (ii) a *fase litigiosa*, em que se inicial o prazo para que o autuado possa exercer seu direito de defesa.

As regras que definem a constituição do crédito tributário estão prescritas, notadamente, nos artigos 7º a 13 do Decreto nº 70.235/72. Esses artigos definem termo inicial e final da *persecução fiscal*, que vai do início do procedimento fiscal até a lavratura do auto de infração. Formalizada a exigência fiscal, os artigos 14 e seguintes do mesmo diploma regulam a *fase litigiosa*, onde surge para o sujeito passivo a oportunidade de exercer plenamente seu direito de defesa, requerendo inclusive as diligências que julgar necessárias ao deslinde da controvérsia, na forma do artigo 16, IV do referido decreto.

Dito isto, desponta imediata a conclusão para a irresignação formulada pela Recorrente, no sentido de que não lhe foi dada a oportunidade, na *persecução fiscal*, ou seja, durante a fase de formalização do crédito fiscal, de apresentar contraprova a partir das amostras colhidas pelo Fisco.

Isto ocorre porque a legislação fiscal não ampara tal pretensão. Na *fase inquisitória*, como dobra do poder de polícia que é, a autoridade tributária não está adstrita à plena observância do contraditório, podendo produzir livremente as provas que melhor lhe aprouver para bem instruir o PAF.

Encerrada essa fase, abre-se a via do contraditório, podendo o sujeito passivo produzir todas as provas que pretender para instruir sua defesa. Nesse passo, antes mesmo de qualquer instrução probatória no processo, observe-se que poderia a Recorrente ter requisitado amostras, submetendo-as a exames, provando assim que a mercadoria em questão era aquela da posição fiscal por ela defendida. Todavia, não se tem notícia de requisição ou providência nesse sentido, o que inviabiliza a pretensão de ver o auto de infração anulado, visto que lavrado nos moldes da legalidade.

Ainda com espreque no Decreto nº 70.235/72, vê-se que seu artigo 29 assim dispõe:

*“art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”* (g.n.)

Como se vê, a legislação determina que as diligências serão deferidas pela autoridade julgadora sempre que se fizerem necessárias. *Contrariu sensu*, não se mostrando plausível a necessidade da diligência, a mesma restará rejeitada.

A Recorrente juntou laudo de fls. 118/139 relativo a outra DI (06/0960380-3) mas que alega referir-se ao mesmo produto, tendo o mesmo sido emitido por engenheiro da Universidade Federal de Pernambuco credenciado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, onde, através de análises tiradas de espectrômetro, se conclui que: (i) a farinha de trigo estaria aditivada de outros componentes; (ii) que se trata de uma mistura; (iii) que a farinha de trigo está aditivada de corante e substâncias com propriedades aglutinantes, mais recomendada para

fabricação de macarrão e massas; (iv) que apesar de ser um mistura, em essência, o produto é farinha de trigo.

Pretende seja confrontado o seu laudo com aquele requisitado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil às fls.27/29. Caso não acolhido o seu laudo, pede a realização de nova diligência.

Inicialmente, deve-se observar que o laudo juntado pela Recorrente não indica quais seriam as proporções dos produtos adicionadas à farinha de trigo – questão imprescindível para o adequado deslinde da controvérsia e para fins de classificação da mercadoria importada –, limitando-se a afirmar que se trata de farinha aditivada, sendo, portanto, uma mistura.

Nota-se que os quesitos formulados pela Recorrente são basicamente os mesmos daqueles formulados no laudo anterior, cuja conclusão foi no sentido de informar que a mercadoria em análise é uma mistura, sem indicar as proporções dos produtos adicionados à farinha de trigo.

Sendo essa a perícia que a Requerente pretende, não vejo como ela poderia contribuir para o deslinde da questão posta nos autos, uma vez que, segundo as regras do Sistema Harmonizado (SH), a presença ou não de mais de um ingrediente no preparo ou mistura não é condição suficiente para se caracterizar o produto como mistura/preparação alimentícia, uma vez que é preciso determinar-se a proporção de tais ingredientes e de farinha de trigo.

Tem-se que os quesitos formulados pelo Recorrente só levariam à conclusão que se trata de mistura – algo que nunca foi negado –, sem nada acrescentar quanto à proporção de tais ingredientes e de farinha de trigo.

Outrossim, vê-se que a importação ocorreu há mais de 5 (cinco) anos, sendo impossível a realização de perícia com as amostras colhidas pela fiscalização, algo que poderia ter sido providenciado já no ingresso da mercadoria.

Nesse passo, ressalve-se posição deste Julgador no sentido de acolher dilação probatória mais ampla possível, visando-se conferir ao suplicante toda a oportunidade e meio de defesa que lhe seja útil.

Todavia, a partir dos quesitos formulados, a necessidade da diligência requerida não desponta imediata, pois já restou provado que o produto não é puramente farinha de trigo, não se vislumbrando razão plausível para que seja, agora, efetuada nova perícia fundada nos quesitos formulados pela Recorrente, razão pela qual, mantenho a decisão que a rejeitou.

## **CLASSIFICAÇÃO FISCAL**

O laudo técnico requisitado pela fiscalização concluiu que a mercadoria em apreço seria *“farinha de trigo fortificada com ácido fólico e ferro, contendo 0,34% de cloreto de sódio (sal) e traços de ácido ascórbico (vitamina c)”*.

Para a correta classificação fiscal de uma mercadoria, é necessário observar diversas regras, entre elas as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e as Regras Gerais Complementares (RGC). As primeiras regras interpretativas estão previstas no artigo 1º do RGC e do RGI, vejamos:

**RGC:**

*Art. 1 As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.*

**RGI:**

*Art. 1 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*

*(...) (g.n.)*

A fiscalização entende que a classificação correta para as mercadorias seria o código NCM 1101.00.10, posição do produto *farinha de trigo*:

***“1001 – FARINHAS DE TRIGO OU MISTURA DE TRIGO E CENTEIO  
1001.00.10 – Farinha de trigo”***

De seu turno, a Recorrente classificou as mercadorias importadas no código NCM 1901.90.90, posição correspondente ao *produto mistura para macarrão*:

***“19.01 Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas  
noutros posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a***

04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

1901.10 - Preparações para alimentação de crianças, acondicionadas para venda a retalho

1901.20 - Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05

1901.90 - Outros

1901.90.10 - Extrato de malte

1901.90.20 - Doce de leite

**1901.90.90 - Outros” (g.n.)**

Diante do fato de a RGI determinar a interpretação a partir dos textos das posições e das notas de seção e capítulo, cumpre então examiná-los à luz das NESH (anexo único da Instrução Normativa RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008):

*11.01 Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio (méteil).*

*Esta posição compreende as farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio (méteil ou meslin) (isto é, os produtos pulverulentos resultantes da moagem dos cereais da posição 10.01) que, além do teor de amido e de cinzas previstos na alínea A) da Nota 2 deste Capítulo (ver as Considerações Gerais), satisfaçam o critério de passagem numa peneira padrão, nas condições definidas na alínea B) da mesma Nota.*

*As farinhas desta posição podem ser melhoradas pela adição de ínfimas quantidades de fosfatos minerais, antioxidantes, emulsificantes, vitaminas ou de pós para levedar preparados (farinhas fermentantes). A farinha de trigo pode, além disso, ser enriquecida pela adição de uma quantidade de glúten que, em geral, não ultrapasse 10%.*

*A presente posição compreende também as farinhas denominadas “expansíveis” (“pré-gelatinizadas”) que tenham sido submetidas a um tratamento térmico que provoque uma pré-gelatinização do amido. Estas farinhas utilizam-se na fabricação das preparações da posição 19.01, de beneficiadores de panificação, de alimentos para animais ou em algumas indústrias, tais como a indústria têxtil, a do papel ou a metalúrgica (preparação de núcleos de fundição).*

*As farinhas que tenham sido submetidas a tratamentos complementares ou adicionadas de outros produtos a fim de serem utilizadas como preparações alimentícias classificam-se geralmente na posição 19.01.*

*Também se excluem as farinhas misturadas com cacau (posição 18.06 se o teor de cacau, em peso, for igual ou superior a 40%, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, e posição 19.01, em caso contrário).*

Por outro lado, as misturas alimentícias são assim descritas:

*“19.01 Extratos de malte; **preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte**, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; **preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04**, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.*

(...)

1901.90 Outros

(...)

*II. **Preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte**, não contendo cacau ou contendo-o numa proporção inferior a 40%, em peso, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas em outras posições.*

***Esta posição compreende um conjunto de preparações alimentícias, à base de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, cuja característica essencial provenha destes constituintes, quer eles predominem ou não em peso ou em volume.***

***A estes diversos componentes principais podem adicionar-se outras substâncias, tais como leite, açúcar, ovos, caseína, albumina, gorduras, óleos, aromatizantes, glúten, corantes, vitaminas, frutas ou outras substâncias destinadas a aumentar-lhes as propriedades dietéticas, ou cacau desde que neste último caso, o teor em peso de cacau seja inferior a 40% calculado sobre uma base totalmente desengordurada (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo).***

*Convém referir que estão, todavia, excluídas as preparações contendo mais de 20%, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos ou de uma combinação desses produtos (Capítulo 16).*

*Na aceção desta posição:*

A) Os termos “farinhas” e “sêmolas” designam não só as farinhas e sêmolas dos cereais do Capítulo 11, mas também, as farinhas, sêmolas e pós alimentícios de origem vegetal, qualquer que seja o Capítulo em que se incluam, tal como a farinha de soja. Todavia, estes termos não abrangem as farinhas, sêmolas e pós, de produtos hortícolas secos (posição 07.12), de batata (posição 11.05) ou de legumes de vagem secos (posição 11.06).

B) Os termos “amidos” e “féculas” compreendem os amidos e féculas não transformados e os pregelatinizados ou solubilizados, com exclusão dos produtos resultantes de uma decomposição mais profunda dos amidos ou féculas, tal como a dextrimaltose.

As preparações da presente posição podem ser líquidas, em pó, em grânulos, em pasta ou apresentar-se sob qualquer outra forma sólida, como fitas e discos.

Muitas vezes, estes produtos destinam-se quer à preparação rápida de bebidas, papas, alimentos para crianças, alimentos dietéticos, etc., por simples dissolução ou ligeira ebulição em água ou leite, quer à fabricação de bolos, cremes, pudins ou de preparações culinárias semelhantes.

Podem também constituir preparações intermediárias destinadas à indústria alimentar.

A título de exemplo, podem citar-se como preparações incluídas na presente posição:

- 1) As farinhas lácteas, obtidas por evaporação de uma mistura de leite, açúcar e farinha.
- 2) As preparações constituídas por uma mistura de ovos e leite, em pó, de extrato de malte e de cacau em pó.
- 3) O racahout, preparação alimentícia composta de farinha de arroz, de diversas féculas, de farinha de bolota doce, de açúcar e de cacau em pó, aromatizada com baunilha.
- 4) **As preparações constituídas por uma mistura de farinhas de cereais com farinha de frutas**, a maior parte das vezes adicionadas de cacau em pó, ou por farinhas de frutas adicionadas de cacau em pó.
- 5) O leite maltado e as preparações semelhantes constituídas por uma mistura de leite em pó e de extrato de malte, com ou sem açúcar.
- 6) Os Knödel, Klösse e Nockerln, contendo ingredientes, tais como sêmolas, farinhas de cereais, farinha de pão, gorduras, açúcar, ovos, especiarias, levedura, geléia ou frutas. Todavia, os produtos desta natureza à base de farinha de batata, classificam-se no Capítulo 20.

7) *As massas preparadas, essencialmente constituídas por farinha de cereal adicionada de açúcar, gorduras, ovos ou de frutas (incluídas as que se apresentem enformadas ou modeladas na forma do produto final).*

8) *As pizzas não cozidas, constituídas por uma base de massa de pizza recoberta de diversos outros ingredientes, tais como queijo, tomate, azeite, carne, anchovas. As pizzas pré-cozidas ou cozidas são, todavia, classificadas na posição 19.05.*

*Independentemente das preparações excluídas deste Capítulo pelas Considerações Gerais, esta posição não compreende:*

a) *As farinhas fermentantes e as farinhas denominadas “expansíveis” (“pré-gelatinizadas”), das posições 11.01 ou 11.02.*

b) *As farinhas de cereais misturadas (posições 11.01 ou 11.02), as farinhas e sêmolas de produtos hortícolas secos misturadas, e as farinhas, sêmolas e pós de frutas misturados (posição 11.06), sem qualquer outro preparo.*

c) *As massas alimentícias e o “couscous” da posição 19.02.*

d) *A tapioca e seus sucedâneos (posição 19.03).*

e) *Os produtos de padaria inteira ou parcialmente cozidos, necessitando estes últimos de um cozimento suplementar antes de serem consumidos (posição 19.05).*

f) *As preparações para molhos e os molhos preparados (posição 21.03).*

g) *As preparações para sopas e caldos, as sopas ou caldos preparados e as preparações alimentícias compostas homogeneizadas (posição 21.04).*

h) *As proteínas vegetais texturizadas (posição 21.06).*

ij) *As bebidas do Capítulo 22.*

Tenho entendido que a posição em apreço deixa claro que nela se compreendem *preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte*. O plural quer-me fazer crer que o produto em questão comporta sempre o acréscimo de mais de um cereal ou outra substância, assim, a preponderância de farinha de trigo sem quaisquer acréscimos de outra farinha ou substância descrita na nota explicativa, denotaria que essa não seria a classificação correta para o produto em apreço.

Isto porque, em nenhum momento a nota explicativa trata de farinha de modo isolado, ou no singular. O substantivo vem sempre no plural.

Quando examinamos as notas explicativas da posição NCM 1101, de início, faz-se a seguinte discriminação: *“Esta posição compreende as farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio (méteil ou meslin)”*. Embora aqui também haja o emprego do plural (*farinhas*), vê-se que a nota explicativa logo trata do tipo de farinha que ela visa colher. Aqui

temos também farinhas, mas sempre de trigo, haja vista a expressa qualificação da nota explicativa.

Quando se lê as notas explicativas da posição NCM 1901, tal não ocorre. O substantivo *farinhas* ali inserido quer fazer crer que se trata de mais de uma farinha, não apenas farinha de trigo, ainda que enriquecida.

Além disso, as notas explicativas da posição NCM 1101 indicam que o acréscimo de ínfimas quantidades de fosfatos minerais, antioxidantes, emulsificantes, vitaminas e, no caso do glúten, em quantidades iguais ou inferiores a 10%, não desnaturam o produto como farinha de trigo.

Diversamente do que alega a Recorrente, a decisão recorrida não adotou retroativamente o entendimento contido no Ato Declaratório Executivo nº 1, de 2008, que no ditame 2 define a posição NCM 1101.00.10 para farinha de trigo que contenha proporção de cloreto de sódio igual ou superior a 0,5%.

Vê-se que aquela decisão pautou-se pelo confronto do texto da posição declarada e daquela imputada pelo Fisco, concluindo que não se tratava de mistura, por não haver nenhuma das substâncias previstas para a posição declarada.

Além disso, levou em conta o fato de o laudo ter aferido que a farinha analisada atendia ao disposto na Nota 2 do Capítulo 11, que leva em conta o teor de amido e cinzas, bem assim a granulometria apresentada pela farinha, ou seja, a pesagem da substância quando submetida a peneira de certa densidade, sendo que os testes apontaram que o produto submetido à análise atendia aos teores e pesagens definidos na referida nota de capítulo.

Assim, a classificação do produto em apreço na posição NCM 1101.00.01 decorre exclusivamente de sua subsunção aos critérios das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI-SH).

Tendo em conta que à mercadoria em apreço foram acrescentadas ínfimas quantidades de ácido fólico (vitamina B12) e ferro, acrescida de cloreto de sódio(sal), na proporção de 0,34% e ácido ascórbico (vitamina C), sem a adição de quaisquer das substâncias previstas nas notas explicativas da posição 1901, e como bem observado na decisão recorrida, há determinação legal no sentido de que a farinha de trigo seja enriquecida com ácido fólico e ferro, tem-se que as demais substâncias, acrescentadas em quantidades ínfimas – o cloreto de sódio, à razão de 0,34%, inclusive – não desnaturam a composição do produto para fins de classificação fiscal, tratando-se, assim, de farinha de trigo.

## **DA DESQUALIFICAÇÃO DO CERTIFICADO DE ORIGEM**

Também houve por bem o juízo a quo em desqualificar o certificado de origem, sob o entendimento de que a mercadoria estava desamparada em consequência do enquadramento errôneo da NCM.

O artigo 10 da Instrução Normativa SRF nº 149, de 27 de março de 2002, disciplina a questão:

*“Art. 10 O Certificado de Origem apresentado será desqualificado pela autoridade aduaneira, para fins de reconhecimento do tratamento preferencial, quando ficar comprovado que não acoberta a mercadoria submetida a despacho, por ser originária de terceiro país ou não corresponder à mercadoria identificada na verificação física, conforme os elementos materiais juntados, bem assim quando:*

*(...)*

*Parágrafo único. Na hipótese de desqualificação do Certificado de Origem, a importação ficará sujeita à aplicação do tratamento tributário estabelecido para mercadoria originária de terceiro país, mediante a constituição do correspondente crédito tributário em Auto de Infração.” (g.n.)*

Conforme amplamente demonstrado nos itens precedentes, a referida mercadoria foi enquadrada em posição NCM diversa daquela que deveria ser aplicada, nesses casos, com supedâneo na norma supracitada, fica autorizada a autoridade tributária a desconsiderá-lo.

Por bem elucidar o tema, trago trecho do voto do Conselheiro REGIS XAVIER HOLANDA, nos autos do processo nº 11051.000379/2005-91, cujas razões de decidir foram as seguintes:

*“A respeito da desqualificação dos certificados de origem pela autoridade administrativa, vemos que as decisões das mercadorias presentes nesses certificados, efetivamente, a exemplo do já visto no tópico anterior, correspondem a produtos de composição diversa da posteriormente constatada em laudos técnicos.*

*Dessa forma, os certificados de origem não permitem a perfeita vinculação das mercadorias que dizem amparar com as que foram efetivamente importadas e reclassificadas pela autoridade aduaneira.*

*O Decreto nº 1.568, de 21 de julho de 1995, que dispõe sobre a execução do Oitavo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18, entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, de 30 de dezembro de 1994, estabelece em seu Anexo I que:*

*Artigo 14*

*O certificado de origem é o documento que permite comprovar a origem das mercadorias, devendo acompanhar as mesmas em todos os casos sujeitos à aplicação de normas de origem, de acordo com o artigo 2º do presente Regime, salvo nos casos previstos no artigo 4º. Esse certificado deverá satisfazer os seguintes requisitos:*

- ser emitido por entidades certificadoras autorizadas;*
- identificar-se as mercadorias a que se refere; e*
- indicar inequivocamente que a mercadoria a que se refere é originária do Estado Parte de que se tratar , nos termos e disposições do presente Regulamento. Negrito aposto.*

*(...)*

*Assim, como bem anotado pela decisão recorrida, os certificados de origem apresentados pela peticionaria foram corretamente desqualificados, devendo o Imposto de Importação (II) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) serem cobrados considerando-se as mercadorias como provenientes de áreas extrazona, isto é, SEM O BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO RELATIVO ÀS MERCADORIAS ORIGINÁRIAS DO MERCOSUL.”*

*(CARF. Terceira Seção. Segunda Turma Especial. Acórdão nº 3802-00.216. Sessão de 30 de junho de 2010)*

Como visto, o certificado de origem se presta a identificar a mercadoria importada a que se refere.

Uma vez constatado em procedimento fiscal que a mercadoria nacionalizada não condiz com aquela declarada nas DIs, a consequência é a desqualificação dos referidos certificados com lastro no poder conferido pelo artigo 10 da IN SRF nº 149/02.

**CUMULAÇÃO DAS MULTAS.**

Também se insurge a Recorrente contra as multas que lhe foram aplicadas, aduzindo em síntese que não poderiam elas ser cumuladas, especialmente após o advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Ocorre que, como retratado no acórdão colacionado pela própria Recorrente, o artigo 14 da referida Lei, alterando a redação do artigo 44, I da Lei nº 9.430, de 27 de

dezembro de 1996, afastou entendimento no sentido de que se poderia aplicar multa de ofício e multa isolada sobre a mesma base de cálculo.

A fiscalização houver por bem aplicar as multas de (i) controle aduaneiro nas importações (artigo 633 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento Aduaneiro): 30% do valor aduaneiro; (ii) multa de ofício (artigo 44, I da Lei nº 9.430/96): 75% do valor da infração e (iii) multa de classificação incorreta (artigo 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001): 1% do valor aduaneiro.

Todavia, compulsando-se os dispositivos que regulam tais multas e mesmo o Regulamento Aduaneiro 2002, não se verifica dispositivo que impeça a cumulação das multas, à vista da cumulação das infrações, de modo que, configurada a existência de mais de uma infração, deve ser aplicada mais de uma multa.

Para que não haja dúvida sobre a aplicação das referidas multas, a seguir, passo a brevemente discorrer sobre cada uma delas.

#### **MULTA POR AUSÊNCIA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO**

Dispõe o artigo 633 do Regulamento Aduaneiro de 2002 que:

*“Art. 633 Aplica-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º)*

(...)

##### ***II – de trinta por cento sobre o valor aduaneiro***

*a) Pela importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, desembarçados no regime comum de importação (Decreto-lei nº 37, de 1996, art. 169, inciso I, alínea “b” e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º); e*

(...)” (g.n.)

Como cediço, o bem jurídico tutelado pela referida norma é a violação ao controle administrativo das importações.

Assim, fazendo-se presente a necessidade de novo licenciamento para a mercadoria reclassificada (posição NCM 1901.90.90), impõe-se a aplicação da multa de controle aduaneiro.

### MULTA DE OFÍCIO

O erro na indicação da classificação fiscal se subsume à conduta descrita no artigo 44, I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na medida em que representa “*declaração inexata*”.

Desse modo, caracterizado que, de fato, a classificação declarada não é cabível, somente seria possível afastar a penalidade se verificada circunstância excludente expressamente enumerada no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 10 de setembro de 2002, em cujo art. 1º se lê:

*Art. 1º Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.*

*Art. 2º Fica revogado o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 10, de 16 de janeiro de 1997.*

Como se vê, a hipótese de erro de classificação não faz parte das condutas taxativamente elencadas no referido ato.

Não custa destacar que, como se extrai do artigo 2º do mesmo ADI SRF nº 13, de 10 de setembro de 2002, o ato declaratório que dava respaldo à exclusão da multa em razão de erro de classificação (ADN COSIT nº 10, de 16 de janeiro de 1997) foi expressamente revogado desde 10 de setembro de 2002, data significativamente anterior ao fato gerador objeto do litígio.

Ou seja, a multa de ofício deverá ser devidamente aplicada, como determina o artigo 44, I da Lei 9430/96.

A classificação incorreta de mercadoria é penalizada com a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, prevista no artigo 84, inciso I, da MP 2.158-35/01:

*Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:*

*I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou*

Tendo em vista que a classificação incorreta restou demonstrada nos autos, resta configurada hipótese que autoriza a aplicação dessa multa.

Por todo exposto, tomo conhecimento do recurso voluntário, rejeitando as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO conforme razões aduzidas, mantendo a decisão recorrida tal como lançada.

Gilberto de Castro Moreira Junior