



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12452.720116/2015-14
ACÓRDÃO	3401-014.182 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TOTAL LUBRIFICANTES DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 25/06/2010 a 15/06/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO SOBRE LAUDO TÉCNICO. INOCORRÊNCIA. AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO ASSEGURADOS.

A juntada do laudo técnico aos autos e a possibilidade de impugná-lo afastam qualquer nulidade por violação ao contraditório ou à ampla defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DATA DO REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

Tratando-se de revisão aduaneira, o termo inicial para a constituição do crédito tributário é a data do registro da declaração de importação.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. ÓLEO MINERAL DESTINADO A USO COMO ADJUVANTE EM PREPARAÇÕES FUNGICIDAS. CÓDIGO NCM 2710.19.99.

Produto cuja composição e uso não correspondem à definição técnica e legal de óleo lubrificante, sendo destinado a aplicações agrícolas como adjuvante em preparações fungicidas se enquadra no código NCM 2710.19.99, conforme laudo técnico e Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PENALIDADES. INFRAÇÃO CONFIGURADA. PREVISÃO LEGAL EXPRESSA.

Constatada a ocorrência da infração prevista em lei, impõe-se a aplicação da penalidade correspondente, observando-se os princípios da legalidade e da tipicidade estrita. A alegação de ausência de prejuízo ou de boa-fé do

contribuinte não afasta a exigibilidade da multa regulamentar quando o tipo infracional é de natureza objetiva.

MULTA. TRATAMENTO ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES. FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE PREVISÃO PARA EMISSÃO.

A multa por infração administrativa ao controle das importações, decorrente de falta de Licença de Importação, não se aplica nos casos em que o tratamento administrativo de licenciamento previsto para a mercadoria não implique a efetiva emissão de Licença de Importação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por **unanimidade**, em **rejeitar as preliminares** e, no mérito, **dar parcial provimento ao Recurso** Voluntário, a fim de cancelar a multa de 30% por falta de Licença de Importação (LI).

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia de Lima Macedo – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, Leonardo Correia Lima Macedo e Ana Paula Giglio.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do **Acórdão nº 109-012.679** exarado pela **11ª Turma da DRJ/09**, em sessão de 15/09/2022, que julgou **improcedente** a impugnação apresentada pela contribuinte acima identificada.

O lançamento de fls. 02/93, lavrado em 26/05/2015, é relativo à **multa por classificação incorreta** na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), assim como pelas **diferenças no recolhimento dos tributos** e derivou da incorreção na classificação fiscal de

mercadorias importadas, resultando em crédito tributário apurado de **R\$ 729.828,72**, conforme demonstra o quadro abaixo:

	Tributo	Juros de Mora	Multa	TOTAL
IPI	R\$ 119.568,71	R\$ 49.072,47	R\$ 89.676,53	R\$ 258.317,71
PIS Importação	R\$ 477,43	R\$ 195,79	R\$ 358,12	R\$ 1.031,34
Cofins - Importação	R\$ 2.198,30	R\$ 902,02	R\$ 1.648,77	R\$ 4.749,09
Multa Isolada	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 465.730,58	R\$ 465.730,58
TOTAL	R\$ 122.244,44	R\$ 50.170,28	R\$ 557.414,00	R\$ 729.828,72

A Autoridade Aduaneira informa, na descrição dos fatos (parte integrante do Auto de Infração), que a autuação teve origem na **identificação de erro na classificação fiscal das mercadorias importadas** através das 34 Declarações de Importação listadas às fls 06/07.

O **importador** submeteu a despacho **óleo lubrificante sem aditivo, nome comercial Banole HV**", classificando a mercadoria na Tarifa Externa Comum no código **NCM 2710.19.31**. Posição esta destinada para *"Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os que contenham biodiesel e exceto os resíduos de óleos: - Outros - Óleos lubrificantes - Sem aditivos"*

. À época dos fatos, este código previa as seguintes **alíquotas**:

- 0% para Imposto de Importação - II;
- 0% para Produtos Industrializados - IPI;
- 9,65% para a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- 2,10% para o Programa de Integração Social - PIS.

Ocorre que a **autoridade aduaneira**, após submeter a mercadoria a análise considerou que a mercadoria deveria ter sido classificada no código **NCM 2710.19.99**, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Posição está destinada para *"Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem*

compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os que contenham biodiesel e exceto os resíduos de óleos: - Outros - Outros - Outros”, cujas alíquotas eram as seguintes:

- 0% para Imposto de Importação - II;
- 5,20% para Produtos Industrializados - IPI;
- 9,65% para a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- 2,10% para o Programa de Integração Social - PIS.

Por este motivo, a **mercadoria foi reclassificada e foram lavrados os Autos de Infração** do presente processo, para exigência da multa por erro de classificação e das diferenças de tributos incidentes.

A autuada foi cientificada do Auto de Infração para o qual apresentou tempestivamente sua impugnação (fls 237/257) na qual se insurgiu contra os seguintes pontos:

- **Nulidade do Lançamento Fiscal:** em razão de o Laudo Pericial ter **indicado expressamente código NCM**, violando a vedação do art. 31, §1º, da IN RFB 1.020/2010 (atual art. 32, §1º, da IN RFB 1.800/2018). Ademais, argumenta que haveria **ausência de fundamentação técnica** e aplicação das Regras Gerais de Interpretação (RGI) para justificar o enquadramento no NCM 2710.19.99. Defende ter também ocorrido **cerceamento de sua defesa pela não intimação prévia para manifestação sobre o laudo** nem possibilidade de contraprova dentro do prazo regulamentar (IN RFB 1.063/2010);

- **Erro na Reclassificação Fiscal:** uma vez que o produto “BANOLE HV” é óleo lubrificante sem aditivos teria sido **classificado corretamente no NCM 2710.19.31, utilizado no processo de laminação de alumínio**. Defende que o Laudo não teria avaliado propriedade lubrificante do produto; relatórios técnicos independentes (SENAI-SP e outros) confirmariam características de lubrificante, além da aplicação correta das RGIs 1 e 6 e da RGC-1, a qual conduziria ao enquadramento como óleo lubrificante sem aditivos, e não em posição residual “outros óleos” (2710.19.99);

- **Inaplicabilidade das multas:** a multa de 30% por falta de licença de importação seria indevida, pois o produto estaria dispensado de licenciamento (Resolução ANP nº 22/2014, Anexo IX). A multa de 1% por erro de classificação também não seria aplicável, pois as Declarações de Importação continham todas as informações exigidas e o produto estava corretamente descrito e as multas aplicadas (30% e 1%) teriam caráter confiscatório, superando 200% do valor do IPI

supostamente devido, violando princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco (art. 150, IV, CF).

Requer a reforma do Acórdão recorrido, julgando totalmente procedente este recurso e cancelando o crédito tributário. Alternativamente, requer o **afastamento ou redução da multa** de 30% e a **produção de novo Laudo para desempate**.

Em 15/09/2022, a 11ª turma da DRJ/09 proferiu o Acórdão nº 109-012.679 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu integralmente a Impugnação** apresentada pela interessada.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, em **26/10/2022**, através do **Recurso Voluntário** de fls 318/338, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação, acrescentando os seguintes tópicos:

- **Decadência:** Sustenta que houve decadência do direito de a Receita Federal efetuar o lançamento, com base no art. 150, §4º, do CTN, em razão de o fato gerador ter ocorrido há mais de cinco anos antes da constituição do crédito tributário;

- **Necessidade de Aplicação do Tema 1.093 do STJ:** Invoca a tese firmada pelo STJ no Tema 1.093, segundo a qual a multa punitiva não pode superar 100% do tributo devido, reiterando que a multa aplicada possui caráter confiscatório;

- **Erro Procedimental na Lavratura do Auto de Infração:** Argumenta que houve afronta ao art. 142 do CTN, pois o lançamento não teria observado todos os elementos obrigatórios, especialmente na motivação técnica do enquadramento fiscal.

VOTO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora.

Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

O presente processo administrativo fiscal decorre de Auto de Infração lavrado pela Receita Federal do Brasil em razão da **reclassificação fiscal de mercadorias importadas** pela

contribuinte, especificamente o produto denominado “BANOLE HV”. No entendimento da fiscalização, o **item deveria ser enquadrado no código NCM 2710.19.99 (“outros óleos de petróleo ou de minerais betuminosos”), e não no NCM 2710.19.31 (“óleos lubrificantes sem aditivos”), como declarado pelo importador.** A alteração de classificação resultou na exigência de **diferença de IPI e na aplicação de multas**, incluindo 30% por suposta falta de licença de importação e 1% por erro de classificação.

A empresa apresentou impugnação, arguindo nulidade do lançamento por violação a dispositivos regulamentares, ausência de fundamentação técnica adequada e cerceamento de defesa em razão da não oportunidade de manifestação sobre o laudo pericial antes da constituição do crédito tributário. No mérito, defendeu a correção da classificação adotada nas declarações de importação, sustentando que o produto é um óleo lubrificante sem aditivos, utilizado no processo de laminação de alumínio, o que estaria comprovado por laudos técnicos independentes. Também contestou a legalidade e a proporcionalidade das multas aplicadas, alegando inclusive caráter confiscatório. Interposto Recurso Voluntário, a contribuinte reiterou os argumentos anteriores e introduziu novas teses, como a decadência do direito de lançar, a aplicação do Tema 1.093 do STJ para limitação das multas e invocou de precedentes administrativos do CARF que reconheceriam a classificação de produtos similares no NCM 2710.19.31.

A lide, portanto, centra-se na definição correta da classificação fiscal do produto, na validade dos procedimentos adotados pela fiscalização e na legalidade das penalidades impostas.

Das Preliminares de Nulidade

Do Lançamento

A defesa sustenta, em sede de preliminar, a nulidade do lançamento fiscal sob o argumento de que o **laudo pericial indicou expressamente o código NCM a ser adotado**, em afronta ao disposto no art. 31, §1º, da IN RFB nº 1.020/2010 (atualmente art. 32, §1º, da IN RFB nº 1.800/2018). Tal dispositivo veda que o órgão técnico responsável pela análise proceda à indicação direta da classificação fiscal, limitando-se a fornecer elementos e características do produto para subsidiar a decisão da autoridade competente. Para a recorrente, essa conduta caracterizaria vício formal insanável, pois extrapolaria os limites normativos da atuação pericial e comprometeria a validade do ato administrativo.

Além disso, alega que **o laudo não teria apresentado fundamentação técnica suficiente para sustentar a reclassificação**, deixando de aplicar de forma expressa e motivada as Regras Gerais de Interpretação (RGI) e a Regra Geral Complementar pertinentes. Segundo a defesa, a ausência dessa motivação inviabiliza a compreensão dos critérios utilizados pela

fiscalização, impedindo a plena verificação da correção do enquadramento proposto. Tal deficiência, por si só, configuraria violação ao dever de motivação dos atos administrativos, previsto no art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, e aos requisitos do art. 142 do CTN, impondo a nulidade do lançamento.

A presente preliminar de nulidade, que questiona o auto de infração por suposto erro no laudo pericial, deve ser rejeitada.

O posicionamento adotado no laudo técnico, embora sirva como um elemento auxiliar para a fiscalização, não vincula a Autoridade Fiscal. A função do laudo de análise é meramente auxiliar na apuração dos fatos, servindo como base técnica para as conclusões da fiscalização. A decisão final sobre a classificação fiscal da mercadoria é de competência da autoridade administrativa, que tem o dever de rever de ofício o lançamento quando se comprove erro ou omissão em qualquer elemento obrigatório, como a classificação fiscal. Ademais, contrariamente ao alegado pela parte, **o Laudo não indica a classificação a ser adotada**, limitando-se a responder os questionamentos propostos pela Autoridade Fiscal. A simples menção da expressão “outro óleo de petróleo” não é suficiente para caracterização de indicação de classificação fiscal da mercadoria, mas ainda que isto tivesse ocorrido, tal fato não comprometeria a validade do lançamento, em razão da liberdade da Autoridade Fiscal para interpretar as informações trazidas pelo Laudo.

A correção da classificação fiscal feita pela fiscalização, mesmo baseada no laudo, não configura uma alteração de critério jurídico, mas sim o pleno exercício do procedimento de revisão aduaneira, que está previsto em lei. A fiscalização tem a prerrogativa legal de reexaminar a exatidão das informações prestadas pelo importador, e a identificação do produto por meio de laudo técnico, divergindo da descrição inicial do contribuinte, apenas reforça a inexistência de uma mudança de critério jurídico por parte da autoridade. **O desembaraço aduaneiro não representa uma homologação do lançamento para fins de classificação fiscal**, de modo que a Administração Pública tem o dever de rever de ofício a classificação fiscal caso se comprove erro ou omissão em elemento obrigatório. O lançamento fiscal decorrente dessa correção é um dever legal da autoridade, e não uma violação de qualquer princípio. O procedimento de revisão aduaneira, previsto em lei, como o art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, e o art. 638 do Decreto nº 6.759, de 2009, autoriza a Fazenda a reexaminar a exatidão das informações prestadas pelo importador no prazo de cinco anos. **A reclassificação fiscal, mesmo que baseada em um laudo técnico, não configura uma alteração de critério jurídico, mas sim a retificação de um erro de fato**, o que encontra pleno respaldo no art. 149, inciso IV, do Código Tributário Nacional.

A identificação da mercadoria por laudo técnico que diverge da descrição original do contribuinte reforça a inexistência de uma mudança de critério jurídico. Considera-se, portanto, improcedente a preliminar de nulidade do Auto de Infração, devendo a autuação permanecer mantida.

Do Exercício da Defesa

A Recorrente traz também à discussão, em nível de preliminar, **questão relativa ao cerceamento do direito de defesa**, vez que, dentro da ótica que apresenta, **não lhe teria sido oportunizado manifestar-se sobre o laudo técnico elaborado pela Receita Federal antes da constituição do crédito tributário**.

Sustenta que a legislação aplicável ao caso, em especial a IN RFB nº 1.063/2010, asseguraria ao contribuinte o direito de apresentar contraprova no prazo regulamentar após a ciência do laudo, procedimento que não teria sido observado no caso. Afirma que a intimação para manifestação seria etapa indispensável para garantir a ampla defesa e o contraditório, de modo que sua supressão macularia todo o procedimento fiscal.

Argumenta, ainda, que a falta dessa intimação prévia teria impedido a apresentação de elementos técnicos aptos a contestar a conclusão da perícia oficial, privando a contribuinte de exercer plenamente o direito de defesa. Destaca que, caso tivesse sido oportunizada a contraprova, poderia ter juntado laudos e pareceres técnicos capazes de influenciar a decisão da fiscalização quanto à classificação fiscal do produto. Assim, defende que o vício é insanável e conduz à nulidade do lançamento, por violação direta aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

A alegação não merece prosperar.

A decisão recorrida descreveu, de forma clara e fundamentada, a conclusão acerca da correta classificação fiscal das mercadorias, reproduzindo inclusive o conteúdo essencial do laudo técnico e integrando-o à análise da matéria. O julgador de primeira instância, conquanto não tenha feito referência nominal a todos os trechos e argumentos constantes do laudo, expôs as razões pelas quais acolheu a conclusão nele contida, relacionando-a com o enquadramento jurídico da operação e com as disposições normativas aplicáveis. No âmbito do processo administrativo fiscal, inexistente obrigação de o julgador responder de maneira individualizada a cada argumento ou documento juntado pelas partes, bastando que a fundamentação demonstre, de forma coerente e lógica, o encadeamento das razões de decidir, conforme reiterada jurisprudência do CARF e entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça (AgRg no RMS 41.260/DF, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 27/5/2014).

Cumprido observar que **o Laudo Técnico em questão foi devidamente juntado aos autos, com ciência inequívoca da Recorrente**, que pôde exercer amplamente o contraditório, manifestando-se sobre seu conteúdo e apresentando os fundamentos técnicos e jurídicos que entendeu pertinentes.

Cabe mencionar que quando da coleta das amostras, em agosto de 2010, a parte esteve presente (fl. 106) havendo total liberdade para que a contraprova fosse efetivada, caso fosse de seu interesse. Da mesma forma, foi dada ciência a parte a respeito do resultado do Laudo em 25/05/2011, conforme demonstra o carimbo do recibo (fl. 107). Assim foram dadas oportunidade em todos as etapas do processo para que a empresa pudesse exercer amplamente seu direito de defesa. Ademais, a decisão de primeira instância apreciou a totalidade do conjunto probatório, de forma global, circunstância que afasta qualquer alegação de omissão relevante. Ainda que o contribuinte alegue ausência de oportunidade para contraprova, verifica-se dos autos que foi notificado do resultado da perícia em 25/05/2011, de modo que o prazo regulamentar de 90 dias para apresentação de contraprova (art. 4º, §5º, IN RFB nº 1.063/2010) poderia ter sido utilizado, o que não ocorreu.

Não se verifica, portanto, violação ao devido processo legal, nem tampouco restrição ao exercício da ampla defesa. O mero inconformismo da Recorrente com a valoração da prova não se confunde com a inexistência de motivação ou com cerceamento de defesa.

Diante do exposto, rejeita-se a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa.

Da Decadência

A defesa sustenta que ocorreu decadência do direito de a Receita Federal efetuar o lançamento, com base no art. 150, §4º, do CTN, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. Argumenta que as operações de importação ocorreram entre **25/06/2010** e **15/06/2011**, enquanto a constituição definitiva do crédito tributário somente teria se dado com a lavratura do Auto de Infração em **22/12/2016**. Assim, considerando o prazo decadencial de cinco anos, a autoridade fiscal teria perdido o direito de lançar, pois todas as datas de ocorrência do fato gerador se situam além do limite temporal previsto em lei.

Ressalta que não houve dolo, fraude ou simulação que autorizasse a aplicação do prazo previsto no art. 173, I, do CTN, razão pela qual o marco inicial para contagem da decadência deve ser a data da ocorrência de cada fato gerador. Dessa forma, o prazo de cinco anos previsto no art. 150, §4º, do CTN já estaria esgotado para todas as importações questionadas, tornando nulo o lançamento por ter sido constituído fora do prazo legal.

A Recorrente suscita, portanto, a extinção do crédito tributário sob o argumento de que, entre a data dos fatos geradores e a constituição do crédito tributário, teria transcorrido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN.

No caso concreto, os fatos geradores referem-se a operações de importação realizadas entre **25/06/2010** e **15/06/2011**, cujas Declarações de Importação (DI) foram registradas dentro desse intervalo. O auto de infração foi efetivamente lavrado em **27/05/2015** (fl. 03) diversamente do argumentado pela defesa, e a constituição do crédito tributário ocorreu

nesta mesma data, mediante lançamento de ofício decorrente de procedimento de revisão aduaneira.

Cumpra observar que, para os tributos incidentes na importação – Imposto de Importação (II), IPI-Importação, PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação –, ainda que sejam formalmente tributos sujeitos a lançamento por homologação, no contexto do despacho aduaneiro não há pagamento antecipado sujeito a posterior homologação, mas lançamento efetuado pela própria autoridade aduaneira no momento do desembaraço ou, posteriormente, mediante revisão aduaneira (art. 638 do Decreto nº 6.759, de 2009). Nesta hipótese, aplica-se o art. 54 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, estabelece que **a revisão aduaneira pode ser realizada no prazo de cinco anos contados do registro da DI, para apurar a regularidade do pagamento dos tributos e a exatidão das informações prestadas pelo importador.**

Considerando que no caso em análise a DI mais antiga foi registrada em 25/06/2010, o prazo decadencial expiraria apenas em **25/06/2015**, e, para a DI mais recente (registrada em 15/06/2011), o prazo seria até **15/06/2016**. Como **o lançamento foi efetuado em 27/05/2015**, vê-se que todas as exigências foram constituídas dentro do prazo legal.

Ressalte-se que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 560.626/RS (Tema 118 da repercussão geral), firmou entendimento de que, nos **tributos sujeitos a lançamento por homologação em que não há antecipação de pagamento**, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN. No caso, ademais, a legislação aduaneira prevê prazo específico contado do registro da DI, o qual foi devidamente observado pela fiscalização.

Portanto, **não há que se falar em decadência no presente processo**, devendo, assim, ser rejeitada a preliminar arguida pela parte a este respeito

Do Mérito

Da Classificação Fiscal das Mercadorias

O recurso voluntário **contesta a classificação fiscal adotada pela autoridade aduaneira** e pede que seja **reconhecida a correção do código NCM** por ele utilizado na importação das mercadorias. No presente caso, o impugnante pleiteia a classificação do produto importado no código **NCM 2710.19.31** - óleos lubrificantes sem aditivos — e a fiscalização pretende o código **NCM 2710.19.99** — outros óleos de petróleo ou de minerais betuminosos.

A defesa sustenta que o produto “BANOLE HV” teria corretamente classificado nas Declarações de Importação no código NCM **2710.19.31**, correspondente a óleos lubrificantes sem aditivos, sendo essa a descrição compatível com suas características e finalidade. Afirma que o produto é utilizado no processo de laminação de chapas de alumínio, atuando como lubrificante para reduzir atrito e desgaste, não se enquadrando como “outros óleos” na subposição

2710.19.99, como entendeu a fiscalização. Ressalta que a classificação declarada foi adotada com base nas especificações técnicas fornecidas pelo fabricante e em laudos laboratoriais que identificam as propriedades lubrificantes do item.

Argumenta que o laudo pericial que embasou a reclassificação, não teria examinado adequadamente a função lubrificante do produto e tampouco apresentado motivação técnica suficiente para justificar a adoção do NCM 2710.19.99. Segundo a defesa, a autoridade fiscal não teria aplicado corretamente as Regras Gerais de Interpretação (RGI), especialmente as RGIs 1 e 6, nem a Regra Geral Complementar 1, que orientam a classificação com base na natureza e na função principal da mercadoria. Aponta, ainda, que a posição 2710.19.99 tem caráter residual e só deveria ser utilizada quando não houver classificação mais específica, o que não seria o caso.

Como reforço, apresenta laudos emitidos por instituições independentes, como o SENAI-SP, os quais atestam que as mercadorias importadas tratar-se-iam de óleo lubrificante sem aditivos. Assim, **defende a manutenção da classificação fiscal originalmente informada**, com o consequente afastamento da exigência tributária e das penalidades decorrentes da reclassificação promovida pela fiscalização.

Trata-se de discussão a respeito da correta classificação fiscal do produto “**Banole HV**”, um óleo mineral agrícola da **TotalEnergies**, usado como adjuvante fungicida principalmente no controle da cercosporiose em bananas. Ele é um **óleo mineral parafínico** que fortalece a cutícula das folhas, ajudando a reduzir infecções por patógenos.



O laudo oficial elaborado por L. A. Falcão Bauer Centro Tecnológico de Controle de Qualidade (fls 107/108) assevera que o produto examinado não apresenta características físico-químicas que permitam classificá-lo como lubrificante. Pelo contrário, trata-se de **óleo mineral processado para emprego agrícola, destinado a facilitar a aplicação e a eficácia de defensivos**, o que descaracteriza sua função como lubrificante industrial ou automotivo. Abaixo reproduz-se os quesitos elaborados pela Autoridade e as respostas produzidas pelo técnico:

Formulação dos quesitos:	
Informar por Adição/Item:	
01	Descrever, técnica e quimicamente, o produto analisado informando principais características físico-químicas que o individualize;
02	Trata-se de um óleo lubrificante (sim/não)?
03	Se positivo quesito anterior (nº 02), trata-se de um óleo lubrificante COM ou SEM aditivo(s)?
04	Se negativo quesito nº 02, trata-se de um óleo mineral branco (sim/não)?
05	Se positivo quesito anterior (nº 04), trata-se de um óleo mineral de parafina (parafínico) – (sim/não)?
06	Outras considerações técnicas que julgar relevantes à perfeita caracterização da mercadoria;

Respostas aos Quesitos	
01.	Trata-se de Óleo Mineral, Qualquer Outro Óleo de Petróleo, contendo como constituinte básico, 70% ou mais, em peso, de Óleo de Petróleo, um Óleo de Petróleo. Segundo Literatura Técnica, a mercadoria de denominação comercial BANOLE HV refere-se ao óleo mineral utilizado como adjuvante em preparações fungicidas de uso na agricultura. Em função do seu uso, como adjuvante em preparações fungicidas, consideramos que merceologicamente não se trata de Óleo Lubrificante.
02.	Não.
03.	Não se trata de Óleo Lubrificante. Segundo Literatura Técnica, a mercadoria de denominação comercial BANOLE HV refere-se ao óleo mineral utilizado como adjuvante em preparações fungicidas de uso na agricultura. Em função do seu uso, como adjuvante em preparações fungicidas, consideramos que merceologicamente não se trata de Óleo Lubrificante.
04.	Não.
05.	Não.

De acordo com as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGIs 1 e 6), a classificação fiscal deve considerar, em primeiro lugar, os textos das posições e subposições da NCM, assim como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

O item **2710.19.31** refere-se especificamente a óleos lubrificantes sem aditivos, preparados e destinados a lubrificação. A aplicação agrícola, como no presente caso, é elemento suficiente para afastar o enquadramento pretendido.

V -Produtos minerais

27 -Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais

2710 -Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos

2710.1 -Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os que contenham biodiesel e exceto os resíduos de óleos:

2710.19 -Outros

2710.19.1 – Querosenes

2710.19.2 – Outros óleos combustíveis

2710.19.3 - Óleos lubrificantes

2710.19.31 - Sem aditivos

Por sua vez, a **posição 2710.19.99** abrange “outros” óleos minerais não especificados nas subposições anteriores, contemplando produtos que, embora tenham origem mineral semelhante, possuam finalidade diversa daquela prevista para lubrificantes. O enquadramento na subposição residual é medida que se impõe quando a mercadoria não atende à descrição específica de nenhuma outra subposição.

2710.19.9 – Outros

2710.19.91 – Óleos minerais brancos (óleos de vaselina ou de parafina)

2710.19.92 – Líquidos para transmissões hidráulicas

2710.19.93 – Óleos para isolamento elétrico

2710.19.99 - Outros

As NESH para a posição 2710 indicam que óleos lubrificantes devem ter, como função primária, a lubrificação, característica ausente no produto examinado. Também ressaltam que produtos com aplicação diversa, ainda que compostos por óleos minerais, devem ser classificados nas subposições residuais da própria posição 2710.

A decisão recorrida, ao adotar a reclassificação para o código 2710.19.99, observou integralmente as RGI e as NESH pertinentes que confirmam a necessidade de enquadramento residual quando a mercadoria não se enquadra na descrição de subposição específica.

O código 2710.19.99 integra a subposição “outros óleos minerais” dentro da posição 27.10, abrangendo os produtos que, embora resultantes de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, não se enquadram em nenhuma das descrições específicas constantes das subposições anteriores, conforme preveem as **Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH 1 e 6)** e as **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)**.

Trata-se, portanto, de uma **classificação residual**, aplicável apenas quando, após a análise da composição, das características físico-químicas e da finalidade do produto, se verifica a impossibilidade de enquadramento em subposição mais específica. No caso concreto, o laudo técnico oficial apontou que o produto importado não possui função primária de lubrificação, destinando-se a uso agrícola como adjuvante em preparações fungicidas, o que afasta seu enquadramento no código 2710.19.31 (“óleos lubrificantes, sem aditivos”).

A aplicação da subposição residual 2710.19.99, portanto, decorre diretamente da ausência de correspondência do produto com as descrições específicas previstas para óleos lubrificantes ou outros óleos com destinação determinada, estando em estrita conformidade com o método classificatório previsto nas RGI e com a jurisprudência administrativa consolidada no CARF.

Nos termos da RGI 1, considera-se o texto da posição 2710. Já a RGI 6 impõe a leitura das subposições. O item 2710.19.31 exige finalidade de óleo lubrificante, o que não se comprova no caso do Banole HV, destinado a uso agrícola como adjuvante fungicida. As NESH para

a posição 2710 indicam que lubrificantes devem ter função primária de reduzir atrito em máquinas, o que não corresponde à finalidade do Banole HV. Por essa razão, aplica-se a subposição residual 2710.19.99.

A argumentação da Recorrente no sentido de que a classificação original não demandaria Licença de Importação não tem o condão de alterar o enquadramento tarifário. A definição da NCM é ato técnico-jurídico que **se pauta na natureza, composição e uso do produto, não nos efeitos administrativos ou fiscais** que dela decorram.

Portanto, a reclassificação operada pela fiscalização é tecnicamente correta, e não há elementos probatórios nos autos que demonstrem que o produto possua as características necessárias para permanecer na classificação pretendida pela Recorrente.

Diante de tais elementos, conclui-se que a **classificação fiscal correta do produto importado é a NCM 2710.19.99**, sujeita às alíquotas e exigências correspondentes, devendo ser mantido o lançamento efetuado.

Da Licença de Importação e das Penalidades Aplicadas

A defesa argumenta que a imposição de **multa por ausência de Licença de Importação (LI) deve ser afastada tendo em vista que haveria uma descrição completa e correta do produto**. Segundo seu entendimento, se todos os elementos necessários para a identificação e enquadramento tarifário do produto estiverem presentes, a ausência da LI não representaria um prejuízo à fiscalização ou à correta classificação fiscal da mercadoria. O foco principal é que a clareza e precisão da informação sobre o produto são mais relevantes do que a formalidade da LI em si, desde que não haja intenção dolosa.

Ademais, a defesa menciona as excludentes previstas no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/97, que afastariam a multa de 30% sobre o valor aduaneiro. As duas condições para essa exclusão são: (i) a **descrição correta do produto**, com todos os elementos necessários para sua identificação e enquadramento tarifário, e (ii) a **ausência de dolo ou má-fé** por parte do contribuinte. A defesa defende que cumpriu ambos os requisitos, já que a descrição do produto nunca teria sido questionada pela Autoridade Fiscal e a boa-fé da empresa teria sido demonstrada pelo pagamento parcial dos tributos lançados. A infração seria de natureza puramente formal, não gerando prejuízo efetivo para a fiscalização. A defesa sustenta que a descrição completa e correta do produto, com todos os elementos necessários para sua identificação e enquadramento tarifário, cumpre o papel da LI e demonstra a boa-fé do contribuinte. Em essência, busca-se **descaracterizar a infração com base na ausência de dano e na boa-fé do importador, privilegiando a substância sobre a forma**.

No que diz respeito as alegações da defesa em relação à penalidade imposta em função da ausência de licença de Importação cabe mencionar que a despeito de as mesmas não

estarem amparadas nas características do caso concreto, sua análise mostra-se dispensável. Isto porque **a fiscalização deixou de instruir o processo com demonstrações ou comprovações de que para o novo código NCM provindo de sua reclassificado (NCM 2710.19.99) o tratamento administrativo exigisse Licenciamento de Importação não automático. Lembrando que de acordo com o previsto no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1971:**

“A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”.

Nos termos do § 1º do art. 6º do Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992, que instituiu o Sistema Integrado do Comércio Exterior (Siscomex) – Módulo Importação, a Guia de Importação (GI) foi substituída pela Licença de Importação (LI), passando a ser este o novo documento base, para fins de controle administrativo das operações de importação.

A Portaria SECEX no 17/2003, vigente à época, estabeleceu que seriam três as categorias de licenciamento: automático, não automático e dispensado, conforme disposto a partir do seu artigo 6º:

“Art. 6º O sistema administrativo das importações brasileiras compreende as seguintes modalidades:

- I. importações dispensadas de Licenciamento;
- II. importações sujeitas a Licenciamento Automático; e
- III. importações sujeitas a Licenciamento Não Automático.

Art. 7º Como regra geral, as importações brasileiras estão dispensadas de licenciamento, devendo os importadores tão-somente providenciar o registro da Declaração de Importação – DI no Siscomex, com o objetivo de dar início aos procedimentos de Despacho Aduaneiro junto à unidade local da Secretaria da Receita Federal - SRF.

Parágrafo único. Estão relacionadas a seguir as importações dispensadas de licenciamento:

- I. sob os regimes de entrepostos aduaneiro e industrial;
- II. sob o regime de admissão temporária, inclusive de bens amparados pelo Regime Aduaneiro Especial de Exportação e Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural - Repetro;
- III. sob os regimes aduaneiros especiais nas modalidades de loja franca, depósito afiançado, depósito franco e depósito especial alfandegado;
- IV. de partes, peças e demais componentes aeronáuticos voltados à manutenção de aeronaves, novos ou recondicionados, de interesse de empresas autorizadas pelo Departamento de Aviação Civil (DAC) – Cotac;
- V. com redução da alíquota de imposto de importação decorrente da aplicação de “extarifário” (Resolução no 8, de 23 de março de 2001, da Câmara de Comércio Exterior - Camex);

Seção II Do Licenciamento Automático

Art. 8º Estão sujeitas a Licenciamento Automático as seguintes importações:

- I. de produtos relacionados no Tratamento Administrativo do Siscomex, também disponíveis no endereço eletrônico do Mdic;
- II. as efetuadas nas situações abaixo relacionadas: a) ao amparo do regime aduaneiro especial de “drawback”

Seção III Do Licenciamento Não Automático

Art. 9º Estão sujeitas a Licenciamento Não Automático as seguintes importações:

- I. de produtos relacionados no Tratamento Administrativo do Siscomex e também disponíveis no endereço eletrônico do Mdic; onde estão indicados os órgãos responsáveis pelo exame prévio do licenciamento não automático, por produto;
- II. as efetuadas nas situações abaixo relacionadas:
 - a) sujeitas à obtenção de cotas tarifária e não tarifária;
 - b) ao amparo dos benefícios da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livre Comércio;
 - c) sujeitas à anuência do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq;
 - d) sujeitas ao exame de similaridade;
 - e) de material usado;
 - f) originárias de países com restrições constantes de Resoluções da ONU;
 - g) sem cobertura cambial nos casos previstos nesta Portaria

Em regra, portanto, as importações brasileiras estão dispensadas de licenciamento, devendo ser providenciado tão-somente o registro da Declaração de Importação – DI no Siscomex. Já aquelas sujeitas ao licenciamento automático ou não automático estariam sujeitas à tratamento administrativo no Siscomex, conforme o produto ou situações específicas relacionadas na portaria Secex.

No entanto, compulsando os autos, não há qualquer elemento ou informação confirmando que os mencionados produtos, classificados nos novos códigos tarifários, estivessem sujeitos, na data do início do despacho aduaneiro, a condições ou procedimentos especiais, ou sujeito a licenciamento não automático, circunstância que exigiria controle administrativo e emissão de LI, previamente ao embarque no exterior. Ou seja, para autoridade fiscal, o simples erro de classificação fiscal foi considerado suficiente para fins de exigência de novo licenciamento independentemente da modalidade de licenciamento a que estavam submetidos os produtos em questão.

No mesmo sentido é a decisão da 3ª Turma da CSRF, no acórdão 9303-013.945, conforme ementa abaixo:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 01/10/2002

PENALIDADE POR INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA. FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. NÃO SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA.

Não demonstrada pela fiscalização a necessidade de emissão de licença de importação para as importações objeto da autuação, não há que se falar em incidência de multa pela inexistência de LI anterior ao registro da declaração de importação. A caracterização da infração impõe a rígida subsunção dos fatos à norma legal aplicável, sem o que resta impossibilitada a aplicação de sanção pecuniária.”

Entende-se, portanto, que inexistente uma perfeita subsunção do fato à norma, vez que não demonstrado pela fiscalização que as mercadorias importadas teriam a necessidade de obtenção de Licenças de Importação (LI). Consequentemente, voto pela exoneração do Crédito Tributário relativo à esta multa lançada de 30% do valor da mercadoria.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **rejeitar as preliminares de nulidade** e, no mérito, em **dar parcial provimento ao Recurso Voluntário**, a fim de **cancelar a multa de 30% por falta de Licença de Importação**, mantendo as demais infrações e penalidades.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio