



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

Processo n° 13855.000100/2008-92
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-004.438 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de junho de 2017
Matéria Classificação Fiscal
Recorrente USINA AÇUCAREIRA GUAÍRA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/05/2006

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AÇÚCAR.

Açúcares derivados de cana-de-açúcar, com grau de polarização superior a 99,5%, sem adição de aromatizantes ou corantes e não sendo provado tratarem-se de sacarose quimicamente pura, classificam-se no código 1701.99.00 - Outros, alíquota de 5%.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Lenisa Rodrigues Prado.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Transcreve-se o relatório elaborado na resolução n° 3302-00.232, por bem retratar a realidade dos fatos:

"Trata-se de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), formalizada no auto de infração de fls. 02/07, lavrado em 16/01/2008, com ciência da contribuinte em 17/01/2008, totalizando o crédito tributário de R\$ 8.419.921,92.

De acordo com a descrição dos fatos, houve falta de lançamento de IPI na saída de produtos tributados, no período de janeiro de 2003 a maio de 2006. A contribuinte deu saída a açúcar cristal de cana sem adição de aromatizantes ou corantes e com polarização superior a 99,5%, conforme constatado em exame laboratorial, enquadrável no código 1701.9900 com alíquota de 5%. Entretanto, a empresa enquadrou o produto no Ex 01 do código 1701.9900, relativa à sacarose quimicamente pura, com alíquota de 0%.

Segundo consta, o produto não poderia ter sido enquadrado como sacarose quimicamente pura porque não bastaria o grau de polarização superior a 99,5%, e o grau de impureza encontrado fora superior ao admitido para a sacarose pura, a qual somente poderia ser produzida em laboratório, e não em escala industrial.

Regularmente científica, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 121/131, alegando, em síntese, que:

- 1. A classificação fiscal adotada pela contribuinte é correta, conta com o apoio de diversos laudos e já foi confirmada pelo Conselho de Contribuintes;*
- 2. Classificou o produto de acordo com a Nota de Subposição do Capítulo 17 da TIPI;*
- 3. O açúcar produzido pela empresa tem leitura no polarímetro igual ou superior a 99,5%;*
- 4. A Nota de Subposição 1 aponta somente o teor de sacarose para diferenciar a "sacarose quimicamente pura" do "açúcar em bruto";*
- 5. Veja-se que o exame oficial do Laboratório Nacional de Análises Luis Angerami detectou todos os elementos da sacarose pura, inclusive o eleito pela NCM, inovando e se equivocando ao colocar o "resíduo de ignição" como fator de deslocamento do enquadramento tarifário;*
- 6. Acompanha a defesa Nota Técnica na qual o perito contesta o Laudo Oficial;*
- 7. Ainda que se aceite o "resíduo de ignição" como fator de definição do enquadramento tarifário, não há como acolher o Laudo Oficial, pois foi realizado fora dos padrões da "American Chemical Society" (ACS);*
- 8. Os parâmetros utilizados deveriam se basear na ICUMSA e não na ACS;*

9. Em face da dúvida do Laudo Oficial, deve-se aplicar o artigo 112 do CTN em favor da contribuinte;

10. O açúcar produzido é o destinado ao consumidor final, para consumo alimentício, devendo ser aplicado o princípio constitucional da seletividade.

Por fim, requereu a improcedência do lançamento.

A Segunda Turma da DRJ em Ribeirão Preto proferiu o Acórdão nº 14-30.064, cuja ementa transcreve-se:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/05/2006

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AÇÚCAR.

Açúcares derivados de cana-de-açúcar, com grau de polarização superior a 99,5%, sem adição de aromatizantes ou corantes, classificam-se no código 1701.99.00 - Outros, alíquota de 5%.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL E O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.

O princípio da seletividade, em função da essencialidade, é levado em consideração pelos Poderes Políticos do Estado, e nada tem a ver com classificação fiscal de mercadorias, tarefa eminentemente técnica, na qual uma vez identificado o produto, classifica-se na devida posição, subposição, item e subitem, sem atentar para a tarifação do produto, que é a última fase do procedimento fiscal classificatório.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a recorrente apresentou recurso voluntário, reiterando as alegações aduzidas na impugnação.

Na sessão de 17/07/2012, esta turma, em outra composição, converteu o julgamento em diligência para que um instituição pública, com notório conhecimento, diga qual laudo técnico apresentado está tecnicamente correto, sem que houvesse novos ensaios laboratoriais. O relator designado apresentou dez quesitos a serem respondidos e determinou que a escolha da instituição fosse consensual, e caso tal consenso não ocorresse, os autos deveriam retornar para julgamento.

A autoridade fiscal responsável pela diligência intimou a recorrente a manifestar-se sobre a questão, não obtivendo resposta. Então, propôs a indicação de perita professora Titular do Departamento de Alimentos e Nutrição Experimental da Faculdade de Ciências Farmacêuticas da Universidade de São Paulo, a qual não foi aceita pela recorrente, por não se tratar de instituição pública e por pertencer à Universidade de São Paulo, instituição que já fora utilizada na produção do Laudo da ESALQ/USP.

Em razão da falta de consenso, o relatório fiscal encerrou a diligência, com as seguintes considerações:

"Apenas um juízo merece ser feito. A diligenciada teria duas opções ao acatar um juízo isento arbitral, qual seja: a) aceitar a proposta do julgador, e discutir a questão a partir da elucidação do que seja sacarose quimicamente pura; b) manter a penumbra no conceito do que seja sacarose quimicamente pura, aproveitando-se desta escuridão para classificar erroneamente o açúcar que produziu. Isto porque há tempos a classificação fiscal do açúcar produzido pela Usina Guairá foi alterada para a que foi apontada pela auditoria.

Preferiu o caminho menos transparente, no qual a obscuridade da classificação fiscal das toneladas de açúcar cristal produzido são tratados como se quimicamente puro fossem. Ao invés de deparar-se com a igualdade comercial com seus concorrentes, que também produzem açúcar cristal, mas não os classificam como quimicamente puro."

Em resposta, a recorrente reiterou que sofreu duas autuações decorrentes de um único laudo defeituoso, sendo que a relativa ao processo 13852.000201/2002-06 foi julgada favoravelmente à recorrente, neste Conselho. Reafirmou a inadequação da proposta de novo laudo a ser emitido por uma perita que não corresponde a uma instituição pública e nem pode ser considerada como terceira, uma vez que houve laudo emitido por departamento da USP juntado aos autos, confirmando a classificação adotada pela recorrente.

A recorrente refutou como impróprias as assertivas firmadas no relatório fiscal e que a autoridade fiscal deveria efetuar nova indicação, atendendo às determinações da resolução.

Os autos retornaram para prosseguimento, tendo sido o processo, na forma regimental, distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Trata-se de lide para determinar a classificação fiscal do produto elaborado pela recorrente, se no Ex-tarifário 01 do código 1701.99.00 como pleiteia a recorrente, ou simplesmente na posição residual 1701.99.00 - Outros, como defende a fiscalização.

Houve apresentação de laudos pela fiscalização e pela recorrente. A resolução proposta pelo antigo relator se destinava a definir qual laudo estaria correto. Porém, como já informado, não houve consenso entre as partes para definição de uma terceira instituição pública para dirimir o conflito, retornando os autos para julgamento.

Destarte, passa-se à análise do recurso voluntário.

Preliminarmente, a recorrente alega defeito no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, alegando de nulidade o Auto de Infração por incompetência do auditor responsável, uma vez que o MPF se referia à fiscalização de Cofins para o ano de 2004 e a autuação referiu-se a IPI dos anos de 2003 a 2006.

Salienta-se que não localizei nos autos, o MPF mencionado, ou seja, a alegação não veio acompanhada das provas, não se desincumbindo a recorrente do ônus que lhe cabe.

Ademais, ainda que se admitisse a alegação como verdadeira, entendo que o MPF é um instrumento administrativo, cujo descumprimento poderia levar a efeitos administrativo-funcionais, mas não é requisito essencial do lançamento, nem altera a competência do auditor fiscal para a lavratura do Auto de Infração, cuja atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN.

Destaca-se ainda que a Lei nº 10.593/2002, em seu artigo 6º, dispõe sobre a competência do auditor fiscal, estabelecendo que o Poder Executivo poderia regulamentar as atribuições, o que foi efetivado pelo Decreto nº 6.641/2008, que em seu artigo 2º¹ dispõe sobre a competência para constituir o crédito tributário e praticar os atos relacionados ao controle aduaneiro etc.

Já a Portaria RFB nº 11.371/2007, que instituiu o MPF, disciplinou apenas a forma como seriam emitidos os procedimentos fiscais, não se imiscuindo na competência legal conferida ao auditor fiscal, nem configurando requisito essencial do lançamento, nos termos do artigo 10 do Decreto nº 70.935/1972.

Neste sentido, cita-se Acórdão nº 9101-001.798, proferido em 19/11/2013, pela Câmara Superior de Recurso Fiscais, cuja ementa, parcialmente, transcreve-se:

NORMAS PROCESSUAIS MPF MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O MPF é instrumento de controle administrativo e eventual irregularidade em sua emissão não tem o condão de trazer nulidade ao lançamento. Não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário, e aos dispositivos da Lei nº 10.593/2002, que trata da competência funcional para a lavratura do auto de infração.

Rejeita-se, portanto, a preliminar argüida e passa-se ao mérito.

A classificação de mercadorias é efetuada a partir das regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado, da regra geral complementar relativa à classificação

¹ Art. 2º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições

[...]

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

em âmbito regional (Mercosul) e ainda da regra geral complementar da TIPI, abaixo transcritas:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

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.

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

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

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

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

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

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

4 As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

5 Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confiram ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5-"a", as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

6 A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, "mutatis mutandis", pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

REGRA GERAL COMPLEMENTAR (RGC)

1 (RGC-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.

REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)

1 (RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

Destacam-se, ainda, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – que representam a interpretação oficial do Sistema Harmonizado, oriunda da Organização Mundial das Alfândegas – OMA. O parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435, de 1992 dispôs que as NESH “constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”.

A celeuma se restringe à classificação código 1701.99.00 ou em seu Ex-tarifário 01. A TIPI vigente à época apresentava as seguintes posições:

CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
17.01	AÇÚCARES DE CANA OU DE BETERRABA E SACAROSE QUIMICAMENTE PURA, NO ESTADO SÓLIDO	
1701.1	-Açúcares em bruto, sem adição de aromatizantes ou de corantes	
1701.11.00	--de cana	5
1701.12.00	--de beterraba	5
1701.9	-Outros	
1701.91.00	--Adicionados de aromatizantes ou de corantes	5
1701.99.00	--Outros	5
	Ex 01 - Sacarose quimicamente pura	0

As notas do Capítulo 17 e das subposições 1701.11 e 1701.12, vigentes à época, são as seguintes:

Nota

1. O presente Capítulo não compreende:

- a) os produtos de confeitaria contendo cacau (posição 18.06);*
- b) os açúcares quimicamente puros (exceto a sacarose, lactose, maltose, glicose e frutose (levulose)) e os outros produtos da posição 29.40;*
- c) os medicamentos e outros produtos do Capítulo 30.*

Nota de Subposições

1. Na aceção das subposições 1701.11 e 1701.12, considera-se açúcar em bruto o açúcar contendo, em peso, no estado seco, uma percentagem de sacarose que corresponda a uma leitura no polarímetro inferior a 99,5°.

Frise-se que não houve controvérsia quanto ao grau de polarização ser superior a 99,5°, nem quanto a inexistência de adição de aromatizantes ou de corantes, ou seja, mas apenas à definição do que seja “sacarose quimicamente pura”. Nestes aspectos, frise-se que a recorrente, em resposta à intimação fiscal, justificou ter classificado o produto no Ex tarifário 01 em razão da percentagem de sacarose ser superior a 99,5°, e-fl. 26.

Entendo que a recorrente cometeu um equívoco ao interpretar que o teor de sacarose superior a 99,5° indica ser o produto sacarose quimicamente pura. A nota de subposição 1 apenas estabelece que o açúcar em bruto possui teor de sacarose inferior a 99,5°, delimitando a abrangência da subposição 1701.1 e levando para a subposição residual 1701.9 todos os demais açúcares de cana ou beterraba e a sacarose quimicamente pura. Ora, a própria existência do código 1701.99.00 Outros e do Ex tarifário 01 indica que existem açúcares com

teor de sacarose superior a 99,5°, mas que não são sacarose quimicamente pura. Em resumo, nem todo açúcar com teor de sacarose superior a 99,5° é sacarose quimicamente pura.

Os laudos juntados ao processo trouxeram as seguintes conclusões:

1. Instituto Adolfo Lutz, de 10/10/1997: indicou que o produto era açúcar cristal, com grau de polarização de 99,9°, não havendo qualquer definição do que seja sacarose quimicamente pura, nem identificando o produto como tal;

2. ESALQ/USP, de 19/08/1998: indica um pol de 99,8° e conclui que se trata de amostra de açúcar praticamente pura, sem qualquer definição do que seja sacarose quimicamente pura;

3. Universidade Federal de São Carlos - UFSCAR, de 28/08/1998: indica pol de 99,8° e que se trata de açúcar cristal;

4. Universidade Federal de São Carlos, de 30/09/1999: indica pol de 99,7° e que se trata de açúcar cristal;

5. Universidade Federal de São Carlos, de 14/09/2000: indica pol de 99,8° e que se trata de açúcar cristal;

6. Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami nº 0958.01, de 23/04/2001: indica amostra de açúcar cristalizado, com teor de sacarose de 99,5°, com conclusão de tratar-se de açúcar cristal de cana, em bruto;

7. Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami nº 0958.02, de 23/04/2001: indica amostra de açúcar especial extra, com teor de sacarose de 99,8°, com conclusão de tratar-se de açúcar de cana, mas que não se trata de sacarose quimicamente pura, segundo especificações da ACS (American Chemical Society), em razão do teor de resíduo de ignição estar fora das especificações desta entidade;

8. Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami nº 0958.03, de 23/04/2001: indica amostra de açúcar especial, com teor de sacarose de 99,9°, com conclusão de tratar-se de açúcar de cana, mas que não se trata de sacarose quimicamente pura, segundo especificações da ACS (American Chemical Society), em razão do teor de resíduo de ignição estar fora das especificações desta entidade;

9. Laboratório Nacional de Análises Luiz Angerami nº 0958.04, de 23/04/2001: indica amostra de açúcar exportação, com teor de sacarose de 99,9°, com conclusão de tratar-se de açúcar de cana, mas que não se trata de sacarose quimicamente pura, segundo especificações da ACS (American Chemical Society), em razão do teor de resíduo de ignição estar fora das especificações desta entidade;

10. Universidade Federal de São Carlos, LAST nº 030103, de 15/10/2003: indicou amostra de açúcar cristal especial, com grau de polarização de 99,7° e concluindo tratar-se de sacarose quimicamente pura;

11. Universidade Federal de São Carlos, LAST nº 96905, de 17/10/2005: indicou amostra de açúcar cristal, com grau de polarização de 99,81° e concluindo tratar-se de sacarose de cana-de-açúcar cristalizada, com características de sacarose quimicamente pura.

Destaca-se, ainda, a nota técnica elaborada pelo químico Adalberto dos Santos Magalhães e juntada pela recorrente em recurso voluntário, e-fl. 209, identificando que o teste efetuado para identificar o teor de resíduo de ignição no Laudo do Laboratório Luiz Angerami não ocorreu conforme as especificações da ACS, a qual fora utilizada para concluir que o açúcar não era sacarose quimicamente pura e que o órgão aceito no exterior não é a ACS, mas a ICUMSA.

A recorrente também apresentou resposta a quesitos elaborada pela Universidade Federal de São Carlos, e-fls. 211 em diante, na qual concluiu-se que, segundo a nota da subposição 1701, todo açúcar com grau de polarização superior a 99,5° e que não fosse refinado seria sacarose quimicamente pura.

Analisando as conclusões dos laudos, verifica-se que nenhum dos apresentados contém uma definição do que seja sacarose quimicamente pura, nem quais são suas características físico-químicas, o que levou, inclusive, à elaboração dos quesitos 1 e 2 da resolução proposta. Verifica-se também que dos laudos apresentados pela recorrente, apenas o elaborado pela Universidade Federal de São Carlos, LAST nº 030103, conclui expressamente que a amostra se tratava de sacarose quimicamente pura, sem, entretanto, apresentar qualquer definição do que seja sacarose quimicamente pura.

Ressalta-se, também, que a resposta aos quesitos apresentados pela UFSCAR contém o mesmo equívoco cometido pela recorrente ao interpretar a nota 1 da subposição 1701.1, pois, como já visto, desta nota apenas depreende-se que os açúcares em bruto das subposições 1701.11 e 1701.12 contém uma percentagem de sacarose correspondente a uma leitura no polarímetro inferior a 99,5°, ou seja, todos os demais açúcares de cana ou beterraba adicionados de aromatizantes ou de corantes se enquadram no código 1701.91.00, restante, de forma residual, o código 1701.99.00 Outros, para os demais açúcares de cana ou beterraba não adicionados de aromatizantes ou de corantes, com exceção do ex tarifário 01, destinado à sacarose quimicamente pura. Não há a conclusão de que todo açúcar com grau de polarização superior a 99,5° e que não seja refinado seja classificado como sacarose quimicamente pura.

Por outro lado, o laudo do Laboratório Luiz Angerami vinculou a definição de sacarose quimicamente pura às especificações da ACS, concluindo que o teor de resíduo de ignição encontrado seria superior ao máximo indicado naquelas especificações. Porém, reconhece-se que o teste efetuado não seguiu as próprias recomendações da ACS, como relatado na nota técnica, o que torna a conclusão do laudo inadequada.

Voltando à TIPI, embora não haja uma definição clara e expressa do que seja sacarose quimicamente pura, existem algumas notas explicativas que tratam de açúcares quimicamente puros, distinguindo-os do comercial:

NOTA A.1, A.4 da posição 1702:

1) A lactose, chamada também açúcar do leite ($C_{12}H_{22}O_{11}$), que se encontra no leite e é extraída industrialmente do soro de leite. Esta posição abrange tanto a lactose comercial como a quimicamente pura.[...]

[...]

4) A frutose ou levulose ($C_6H_{12}O_6$), que se encontra em grande quantidade nas frutas sacarinas e no mel, misturada com a

*glicose; fabrica-se industrialmente a partir da glicose comercial (xarope de milho, por exemplo), da sacarose ou por hidrólise da inulina extraída das raízes tuberosas da dália e do tupinambo. Apresenta-se em pó branco, cristalino, ou sob a forma de xarope muito denso (ver parte B seguinte); é mais doce que o açúcar comum (sacarose) e adequado especialmente para diabéticos. **Esta posição abrange quer a frutose comercial quer a frutose quimicamente pura.***

[...]

7) A **maltose** ($C_{12}H_{22}O_{11}$), produzida industrialmente por hidrólise do amido em presença da diástase de malte. Apresenta-se sob a forma de um pó branco, cristalino, que se emprega principalmente na indústria da cerveja. **A presente posição abrange quer a maltose comercial, quer a quimicamente pura.**

Já as considerações gerais do Capítulo 29 traz as seguintes notas:

CONSIDERAÇÕES GERAIS

O Capítulo 29, em princípio, inclui apenas os compostos de constituição química definida apresentados isoladamente, ressalvadas as disposições da Nota 1 do Capítulo.

A) Compostos de constituição química definida (Nota 1 do Capítulo)

Um composto de constituição química definida apresentado isoladamente é uma substância constituída por uma espécie molecular (covalente ou iônica, por exemplo) cuja composição é definida por uma relação constante entre seus elementos e que pode ser representada por um diagrama estrutural único. Numa rede cristalina, a espécie molecular corresponde ao motivo repetitivo.

[...]

Estes compostos podem conter impurezas (Nota 1 a)). O texto da posição 29.40 cria uma exceção a esta regra porque, relativamente aos açúcares, restringe o âmbito da posição aos açúcares quimicamente puros.

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

- a) matérias iniciais não convertidas,*
- b) impurezas contidas nas matérias iniciais,*
- c) reagentes utilizados no processo de fabricação (incluída a purificação),*

d) *subprodutos.*

*No entanto, convém referir que essas substâncias **não** são sempre consideradas “impurezas” autorizadas pela Nota 1 a). Quando essas substâncias são deliberadamente deixadas no produto para torná-lo particularmente apto para usos específicos de preferência a sua aplicação geral, **não** são consideradas impurezas admissíveis.*

Depreende-se que as notas explicativas fazem diferenciação entre açúcares comerciais e quimicamente puros, como também deflui-se que o açúcares quimicamente puros não podem conter impurezas resultantes do processo de fabricação, admissíveis nos compostos com constituição química definida (nota A das Considerações Gerais do Capítulo 29).

A par da nota 1 da subposição 1701.1 e das notas explicativas acima transcritas, a Coana emitiu a Solução de Consulta nº 49/2014, classificando o produto *Açúcar de cana no estado sólido, do tipo cristal, sem adição de aromatizantes ou de corantes, que contém, em peso, no estado seco, uma percentagem de sacarose que corresponde a uma leitura no polarímetro entre 99,84° e 99,85°, apresentado em embalagens de 1 kg, 2 kg e 5 k, a partir do laudo elaborado pela ESALQ/USP, cujas conclusões transcrevem-se:*

Fundamentos

2. O produto objeto da presente consulta trata-se de açúcar de cana no estado sólido, tipo cristal, sem adição de aromatizantes e corantes. O consulente apresentou laudo técnico de duas amostras realizado por laboratório do Setor de Açúcar e Alcool, da ESALQ – USP. Para uma das amostras, o resultado foi leitura no polarímetro (Pol - NBR 8869) de 99,84°S e percentagem de açúcares redutores de 1,82%, pelo método de Lane e Eynon. Para a segunda amostra, o resultado foi leitura no polarímetro (Pol - NBR 8869) de 99,85°S e percentagem de açúcares redutores de 1,86%, pelo método de Lane e Eynon.

3. A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/Tipi), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

4. A RGI 1, aplicável em todos os casos, dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo: para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas RGI 2 a 6.

*5. A mercadoria sob consulta inclui-se na posição **17.01** (“Açúcares de cana ou de beterraba e sacarose quimicamente pura, no estado sólido”), por aplicação da RGI 1.*

6. A RGI 6 estabelece que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas e que as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

7. Estes são os desdobramentos da posição 17.01:

17.01	Açúcares de cana ou de beterraba e sacarose quimicamente pura, no estado sólido.
1701.1	- Açúcares brutos sem adição de aromatizantes ou de corantes:
1701.12.00	-- De beterraba
1701.13.00	-- Açúcar de cana mencionado na Nota 2 de subposição do presente Capítulo
1701.14.00	-- Outros açúcares de cana
1701.9	- Outros:
1701.91.00	-- Adicionados de aromatizantes ou de corantes
1701.99.00	-- Outros

8. A Nota de Subposição 1 do Capítulo 17 define que o termo “açúcar bruto” se refere ao açúcar que contém, em peso, no estado seco, uma percentagem de sacarose correspondente a uma leitura no polarímetro inferior a 99,5°.

9. Destarte, o açúcar sob consulta, pelo laudo técnico apresentado, não se enquadra na definição de “açúcar bruto” da Nomenclatura e se inclui na subposição de primeiro nível 1701.9 e na subposição de segundo nível 1701.99.00, uma vez que não é adicionado de aromatizantes ou corantes.

10. O consulente pleiteia o enquadramento de seu produto no “Ex” 01 da Tipi: “Sacarose quimicamente pura”.

11. É mister determinar o alcance do termo “açúcar quimicamente puro” para a Nomenclatura, uma vez que a sacarose trata-se de açúcar. As Nesh do Capítulo 29 – cuja posição 29.40 abrange os açúcares quimicamente puros, com exceção da sacarose, lactose, maltose, glicose e frutose – explicam que os compostos de constituição química definida podem conter impurezas e que o texto da posição 29.40 cria uma exceção a esta regra porque, **relativamente aos açúcares, restringe o âmbito da posição aos açúcares quimicamente puros**. Depreende-se das Nesh que os compostos de constituição química definida admitem impurezas, enquanto os açúcares quimicamente puros o são no sentido estrito.

12. Os resultados analíticos apresentados pelo consulente mostram 1,82% e 1,86% de açúcares redutores nas amostras. Como a sacarose não é um açúcar redutor, as amostras apresentadas à ESALQ/USP possuem, respectivamente, 1,82% e 1,86% de açúcares que não são a sacarose. **Tanto o método da polarimetria quanto o da medida de açúcares redutores mostram que não se trata de sacarose quimicamente pura**, pois, mesmo que as concentrações dos açúcares redutores não tivessem sido informadas, as leituras de 99,84°S e 99,85°S no polarímetro mostram que não se trata de sacarose 100% (ou 99,99%). Ademais, o consulente embala e comercializa seu produto como açúcar cristal, e não como sacarose quimicamente pura.

13. Pelo exposto, conclui-se que o produto sob consulta não se enquadra no “Ex” Tipi pleiteado.

Conclusão

14. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 (texto da posição 17.01) e RGI 6 (textos da Nota de Subposição 1 do Capítulo 17, da subposição de primeiro nível 1701.9 e da subposição de segundo nível 1701.99.00) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 94, de 2011, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 2011, e em subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 2008, e alterações posteriores, a mercadoria sob consulta classifica-se no código NCM **1701.99.00**.

Comungo com as conclusões da solução de consulta, ou seja, de que a sacarose quimicamente pura não admite impurezas e seu grau de polarização deveria ser de 100% (ou 99,99%) como dispôs a solução, o que não foi encontrado em nenhum laudo. Ademais, isto explica-se em razão da premissa, repita-se equivocada, adotada tanto pela recorrente quanto pela Universidade Federal de São Carlos de que o grau de polarização acima de 99,5° seria suficiente para a identificação do produto como sacarose quimicamente pura (e não sendo açúcar refinado, segundo a UFSCAR), não abordando a consideração das NESH de que o açúcar quimicamente puro não admite impurezas e se distingue do açúcar comercial.

Comparativamente, verifica-se que o único laudo que concluiu, efetivamente, que se tratava de sacarose quimicamente pura, foi o emitido pela UFSCAR de certificado LAST nº 030103, o qual identificou percentual de açúcar redutor e grau de polarização de 99,7°, o que, de acordo a Solução de Consulta Coana nº 49/2014, não pode ser considerado sacarose quimicamente pura.

Conclui-se, assim, pelo teor de sacarose não ser de 100,00%, confirmado pela presença de açúcares redutores, o produto deve ser classificado no código residual 1701.99.00 - Outros e não em seu Ex tarifário 01.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 13855.000100/2008-92
Acórdão n.º **3302-004.438**

S3-C3T2
Fl. 283

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède