



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.005789/2007-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.599 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2020
Recorrente PROPLANTA AGROCOMERCIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 20/11/2002 a 28/12/2008

POSIÇÃO 3105. FORMA DE APRESENTAÇÃO DO PRODUTO. CAPÍTULO 31. REGRA GERAL PARA INTERPRETAÇÃO DO SH N. 1.

Conforme determina a Regra Geral nº 1 para interpretação do Sistema Harmonizado (SH), 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 de interpretação subsequentes.

O texto da posição 3105 expressamente exclui do enquadramento nas demais posições do Capítulo 31 os produtos que, embora tenham a composição descrita nessas outras posições, sejam apresentados nas formas e embalagens previstas posição 3105. Esse entendimento é corroborado pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH.

CLASSIFICAÇÃO INCORRETA. MULTA. CUMULAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A possibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa veiculada pelo inciso I do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158/2001 está expressamente prevista no §2º desse artigo.

MULTAS. NÃO CONFISCO. SÚMULA CARF N. 2.

A alegação de que as multas seriam confiscatórias não é oponível na esfera administrativa, eis que seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade das normas que preveem sua incidência, o que é vedado a este Conselho Administrativo, nos termos da Súmula CARF nº 2.

À Administração Tributária, sujeita ao princípio da legalidade, incumbe a fiel execução da lei.

Recurso voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula – Relatora

Participaram do julgamento os conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Renata da Silveira Bilhim, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes. Ausente a conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento no Recife que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Versa o processo sobre o auto de infração objeto do MPF nº 0415100/00142/07, para a exigência de Imposto de Importação, multas e juros de mora, conforme demonstrativo abaixo:

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
	Cód.Receita-DARF	Valor
IMPOSTO	2892	15.543,03
JUROS DE MORA (calculados até 31/05/2007)		5.597,72
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		11.657,27
MULTA PROP. AO VALOR ADUANEIRO (Pass. Redução)	5149	1.500,00
MULTA REGULAMENTAR (Não Passível de Redução)	2185	8.748,94
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		43.046,96

A atuação decorreu de reclassificação fiscal dos produtos em sede de revisão aduaneira, como relatado na decisão recorrida:

A impugnante promoveu a importação de 55.752 litros de Adubos/Fertilizantes em meio líquido, contendo um ou mais dos elementos nitrogênio, fósforo e potássio, acondicionados em embalagens de diferentes capacidades volumétricas, em Regime de Tributação/Recolhimento Integral, mediante o registro das Declarações de Importação referenciadas no AI em causa, tendo adotado na Classificação Fiscal para os Itens de Mercadoria agrupados na forma seguinte, os Códigos NCM/TEC:

1) Adubos/fertilizantes acondicionados em embalagens com peso bruto não superior a 10kg: Códigos NCM: 3101.00.00 3103.90.90 3104.90.90 3105.20.00 3105.59.00 3105.60.00 3105.90.90.

2) Adubos/fertilizantes de origem vegetal acondicionados em embalagens de 20 litros Código NCM 3105.90.90.

A autoridade fiscal, em sede de revisão aduaneira, ao investigar a regularidade da citada classificação fiscal empregada pela recorrente, em face do sistema legal estatuído pelas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e as Regras Gerais Complementares (RGC), que são o suporte legal para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul/Tarifa Externa Comum (NCM/TEC/2007),

aprovada pela Resolução Camex n.º 43, de 2006, com suas atualizações posteriores, procedeu à sua reclassificação fiscal, como segue:

- A) Adubos/fertilizantes acondicionados em embalagens com peso não superior a 10kg, no Código NCM 3105.10.00; e
- B) Adubos/fertilizantes acondicionados em embalagens de 20 litros, de origem vegetal ou animal, no Código NCM 3101.00.00.

A interessada apresentou impugnação, alegando, em síntese, que utilizou a Regra 3a do Sistema Harmonizado, que dispõe que a posição específica prevalece sobre as mais genéricas.

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da impugnante sob os seguintes fundamentos principais:

- Explicitando o texto das Posições 3101, 3102, 3103 e 3104, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto n.º 435/92, cujos textos, consolidados por meio da IN/SRF n.º 157, de 2002, incorporando as alterações efetuadas pela Organização Mundial das Alfândegas, esclarecem: “Os produtos classificados nessas posições incluem-se na posição 3105, quando apresentados sob as formas ou embalagens previstas na posição 3105 (tabletes ou embalagens com peso bruto não superior a 10kgs)”. No mesmo sentido orienta o Parecer Normativo CST n.º 001/90, item 7.

- A Subposição 3105.10, sem desdobramento em nível regional (item e subitem), engloba apenas produtos apresentados em tabletes ou formas semelhantes ou ainda em embalagens com peso bruto não superior a 10 kg.

Cientificada dessa decisão em 12/08/2013, a interessada apresentou recurso voluntário em 09/09/2013, sob os seguintes pedidos:

VI. DOS PEDIDOS

Ex positis, requer a PROPLANTA AGRO COMERCIAL LTDA. que o Recurso Voluntário ora interposto seja conhecido e provido para reformar o acórdão recorrido e:

I - julgar o auto de infração IMPROCEDENTE *in totum*, reconhecendo-se como corretas as classificações fiscais indicadas pela Recorrente em suas Declarações de Importação com base na especialidade e prevalência da composição/matéria dos produtos, em detrimento do critério de prevalência do peso bruto das mercadorias aplicado pelo agente fiscal autuante;

II - Ainda no mérito, subsidiariamente, julgar o auto de infração PARCIALMENTE PROCEDENTE para reconhecer, ao menos, que, com relação aos produtos de origem vegetal/animal, não seria possível o enquadramento no NCM 3105, declarando-se correto o enquadramento no NCM 3101, tal qual indicados nas respectivas Declarações de Importação;

III - Subsidiariamente, na remota hipótese de serem rejeitados os fundamentos de mérito para anulação da cobrança do imposto, julgar o auto de infração parcialmente procedente para:

(i) afastar a aplicação das multas isoladas com fulcro no art. 84, I, da Medida Provisória n.º 2.158/2001:

- seja pela impossibilidade de sua aplicação cumulativa com a multa de ofício;
- seja pela impossibilidade de sua aplicação com base no valor da operação subjacente (valor aduaneiro).

(ii) afastar ou ao menos reduzir ao percentual de 20% (vinte por cento) a multa de 75% (setenta e cinco por cento) aplicada com fulcro no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96, em virtude de seu caráter confiscatório.

Por fim, protesta provar a pretensão aduzida por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente a juntada posterior de outros documentos relativos à questão tratada na presente lide.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Sobre a classificação fiscal dos produtos importados, dispunha o Regulamento Aduaneiro/2002, vigente à época dos fatos que:

Art. 94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Alfândegas (Decreto-lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º).

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem assim das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Decreto-lei nº 1.154, de 1971, art. 3º).

Divergem o Fisco e a contribuinte acerca da classificação fiscal dos seguintes produtos:

	Contribuinte	Fisco
Adubos/fertilizantes acondicionados em embalagens com peso bruto não superior a 10kg	Códigos NCM 3101.00.00 - ADUBOS OU FERTILIZANTES DE ORIGEM ANIMAL/VEGETAL, ETC. 3103.90.90 - OUTS. ADUBOS OU FERTILIZ. MINERAIS/QUIMICOS, FOSFATADOS 3104.90.90 - OUTS. ADUBOS OU FERTILIZ. MINERAIS/QUIMICOS, POTASSICOS 3105.20.00 - ADUBOS OU FERTILIZANTES C/NITROGENIO, FOSFORO E POTASSIO 3105.59.00 - OUTS. ADUBOS OU FERTILIZ. CONTENDO NITROGENIO E FOSFORO 3105.60.00 - ADUBOS OU FERTILIZANTES C/FOSFORO E POTASSIO 3105.90.90 - OUTS. ADUBOS/FERTILS. MINER. QUIM. C/NITROGENIO E POTASSIO	Código NCM 3105.10.00 - ADUBOS OU FERTILIZANTES EM TABLETES/EMBALAGENS P<=10KG
Adubos/fertilizantes de origem vegetal acondicionados em embalagens de 20 litros	Código NCM 3105.90.90 - OUTS. ADUBOS/FERTILS. MINER. QUIM. C/NITROGENIO E POTASSIO	Código NCM 3101.00.00 - ADUBOS OU FERTILIZANTES DE ORIGEM ANIMAL/VEGETAL, ETC.

Alega a recorrente que “a única interpretação possível e adequada para a Sub-Posição 3105.10 seria aquela que a considerasse em caráter subsidiário às classificações mais específicas, ou seja, apenas nos casos em que: (i) se tratar de adubo/fertilizante de origem mineral ou químico; e (ii) não puder ser enquadrado em nenhuma das outras Posições 3102, 3103, 3104 ou nas demais Sub-posições do Código 3105”.

Sustenta a recorrente que a classificação dos produtos nas posições 3101, 3102, 3103, 3104 e 3105¹ dependeria preponderantemente de sua composição, mas se esquece da parte final do texto da posição 3105, que determina a classificação em face da forma de apresentação do produto, como se vê abaixo:

3105 - Adubos ou fertilizantes minerais ou químicos, contendo dois ou três dos seguintes elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio; outros adubos ou fertilizantes; **produtos do presente capítulo apresentados em tabletes ou formas semelhantes, ou ainda em embalagens com peso bruto não superior a 10kg.** [negritei]

Este é o ponto: o texto da posição 3105 determina que os demais produtos do Capítulo 31 sejam classificados nesta posição (3105) quando sejam “apresentados em tabletes ou formas semelhantes, ou ainda em embalagens com peso bruto não superior a 10 kg”.

Veja-se o que dispõe a regra geral n.º 1 para a interpretação do Sistema Harmonizado (SH):

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:

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:

(...)

Como se vê, somente após a aplicação da Regra Geral de Interpretação n.º 1, é possível se passar para as Regras Gerais subsequentes, as quais não podem contradizer aquilo que já foi estabelecido por esta primeira regra.

Dessa forma, é determinante a orientação da Regra Geral n.º 1 no sentido de que a classificação fiscal é determinada pelos próprios textos das posições, das Notas de Seção e Capítulo, não sendo necessário se recorrer as demais regras de interpretação do SH, quando tais descrições já sejam suficientes para o devido enquadramento do produto. Da mesma forma deve-se proceder em relação ao enquadramento nas subposições de uma mesma posição e nos itens e subitens, nos termos da Regra Geral n.º 6 e da Regra Geral Complementar n.º 1².

¹ Recurso Voluntário:

- > 3101 - Adubos ou fertilizantes de origem animal ou vegetal, mesmo misturados entre si ou tratados quimicamente; adubos ou fertilizantes resultantes da mistura ou do tratamento químico de produtos de origem animal ou vegetal.
- > 3102 - Adubos ou fertilizantes minerais ou químicos, nitrogenados (azotados).
- > 3103 - Adubos ou fertilizantes minerais ou químicos, fosfatados.
- > 3104 - Adubos ou fertilizantes minerais ou químicos, potássicos.
- > 3105 - Adubos ou fertilizantes minerais ou químicos, contendo dois ou três dos seguintes elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio; outros adubos ou fertilizantes; produtos do presente capítulo apresentados em tabletes ou formas semelhantes, ou ainda em embalagens com peso bruto não superior a 10kg.

² Regras Gerais para interpretação do SH:

Com efeito, no caso, em face da Regra Geral de Interpretação do SH n.º 1, deve ser dada prioridade ao texto da posição 3105 que determina a inclusão nesta posição dos produtos descritos no Capítulo 31 que estejam “apresentados em tabletes ou formas semelhantes, ou ainda em embalagens com peso bruto não superior a 10 kg”.

Poder-se-ia então indagar acerca da prevalência dos textos das demais posições do Capítulo 31 também pela aplicação da Regra Geral de Interpretação do SH n.º 1. Ocorre, no entanto, que o texto da posição 3105 está expressamente excluindo o enquadramento de produtos que tenham a forma de apresentação especificada das demais posições do Capítulo, devendo prevalecer esta determinação (posição 3105) em face dos textos das outras posições.

Dessa forma, deve ser rejeitada a tese da recorrente no sentido diverso, eis que o texto da posição 3105 refere-se expressamente aos “produtos do presente capítulo” apresentados na forma especificada, do que se depreende que são todos os produtos do Capítulo 31.

Pela mesma razão não pode ser acatada a tese da recorrente de que “com relação aos produtos de origem vegetal/animal, não seria possível o enquadramento no NCM 3105”. O texto da posição 3105 não faz ressalva a nenhum produto do Capítulo 31 que esteja apresentado “em tabletes ou formas semelhantes, ou ainda em embalagens com peso bruto não superior a 10 kg”, não podendo o intérprete fazê-lo por conta própria.

O texto da Subposição 3105.10 também é claro quanto ao enquadramento acima efetuado:

3105.10 - Produtos do presente Capítulo apresentados em tabletes ou formas semelhantes, ou ainda em embalagens com peso bruto não superior a 10 Kg

O entendimento acima é corroborado pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH, aprovadas pelo Decreto n.º 435/92, de n.ºs 2, 3, 4, que ressalva os produtos apresentados nas formas e embalagens previstas no texto da posição 3105 de classificação nas posições 3102, 3103 e 3104.

Dessa forma, rejeita-se os argumentos da recorrente, devendo ser mantidas as reclassificações dos produtos efetuadas pela autoridade fiscal.

No que concerne às multas, melhor sorte não assiste à recorrente.

A possibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa veiculada pelo art. 84, I da Medida Provisória n.º 2.158/2001 está expressamente prevista no §2º desse artigo, nestes termos:

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

(...)

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.

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.

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

II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.

§2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

A base de cálculo dessa multa também está prevista no referido dispositivo, com força de lei, não sendo possível ao agente administrativo ou ao julgador do CARF afastar sua aplicação, nos termos da Súmula CARF n.º 02 ("O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária").

Por fim, quanto à alegação de que as multas seriam confiscatórias, ela também não é oponível no âmbito administrativo, eis que verificar a eventual existência de confisco seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da norma que prevê a incidência da multa, o que é vedado a este Conselho Administrativo.

O princípio do não confisco é uma limitação imposta pela Constituição Federal ao legislador ordinário, não podendo este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório, e, ainda assim, caso ele o faça, pode a pessoa prejudicada socorrer-se no Poder Judiciário, que poderá resguardar o princípio no controle difuso ou concentrado de constitucionalidade das leis. À Administração Tributária, sujeita ao princípio da legalidade, incumbe a fiel execução da lei.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula