



**Ministério da
Fazenda**



DESPACHO DE APROVAÇÃO

Aprovo o presente Parecer Normativo. Publique-se no Diário Oficial da União.

Assinatura digital

JORGE ANTONIO DEHER RACHID
Secretário da Receita Federal do Brasil



PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 6, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2018.

Assunto: Normas de Administração Tributária

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias. Nos países que internalizaram em seu ordenamento jurídico a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a interpretação das normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência de autoridades tributárias e aduaneiras. No Brasil, tal atribuição é exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB.

As características técnicas (assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria) descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita nos artigos 16, inciso IV, 18, 29 e 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, devem ser observadas, salvo se comprovada sua improcedência, devendo ser desconsideradas as definições que fujam da competência dos profissionais técnicos.

Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 37, XVIII, e art. 237; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 96, art. 98, art. 108, art. 142, art. 194 e art. 196; Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, art. 154 e art. 155; Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 16 a 18 e art. 30; Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988; Decreto Legislativo nº 197, de 25 de setembro de 1991; Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, art. 8º; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts.

48 a 50; Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 2º; Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, art. 464, art. 465 e art. 470; Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988; Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988; Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991; Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992; Decreto nº 766, de 3 de março de 1993; Decreto nº 1.765, de 28 de dezembro de 1995; Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro 1996; Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, art. 813; Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017, Anexo I, art. 25, XIX; Instrução Normativa RFB nº 1063, de 10 de agosto de 2010; Instrução Normativa RFB nº 1.800, de 21 de março de 2018, e Instrução Normativa RFB nº 1.747, de 28 de setembro de 2017.

E-Dossiê nº 10030.000144/0718-31

Relatório

Trata-se de analisar alguns importantes aspectos acerca da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) quanto à classificação fiscal de mercadorias.

2. Em termos gerais, analisa-se a obrigatoriedade do cumprimento das normas internacionais relativas ao Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, além das diferenças entre a apuração de aspectos técnicos, efetuada por profissionais ou órgão especializados, e a aplicação da legislação sobre classificação fiscal de mercadorias que, no território nacional, é de competência da RFB.

Fundamentos

I - Da obrigatoriedade do cumprimento das normas internacionais sobre o Sistema Harmonizado

3. O Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) é uma organização intergovernamental que iniciou seus trabalhos em 1953, tendo como um de seus objetivos facilitar as relações comerciais mediante adoção de um sistema universal que assegurasse que cada mercadoria somente correspondesse a uma única classificação. Em 1994, o CCA adotou o nome de trabalho informal de Organização Mundial das Aduanas (OMA).

4 O primeiro sistema de classificação fiscal de mercadorias criado pelo CCA foi a Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas (NAB) que, em 1976, teve seu nome alterado para Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira (NCCA).

5. No Brasil, o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 (arts. 154 e 155), trouxe previsão de adoção da NAB, que passaria a constituir a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM). Finalmente, a NBM foi estabelecida por intermédio do Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971.

6. Em 1988, o CCA passou a adotar o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), que é utilizado até hoje e serve de base para as Nomenclaturas utilizadas pelos seus países-membros.

7. A classificação fiscal de mercadorias se fundamenta, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC), 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). Além disso, são vinculantes as classificações das mercadorias contidas nos Pareceres da OMA, que são traduzidos e internalizados por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.

8. A respeito das NESH, que também são mantidas pela OMA, o Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, estabeleceu:

Art. 1º São aprovadas as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, com sede em Bruxelas, Bélgica, na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, anexas a este Decreto. Parágrafo único. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

Vide anotação no preâmbulo deste Parecer sobre a vigência destes artigos. O Decreto 435 não faz referência a esta Lei

9. No Brasil, o Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, aprovou o texto da Convenção Internacional sobre o SH, tendo sido promulgado pelo Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988¹, nos termos de seu art. 1º:

Art. 1º A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.

10. Conforme previsto no Tratado de Assunção², os Estados Partes do MERCOSUL adotaram, com base no SH, a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM).

11. Os Estados Partes do Mercosul resolveram criar aberturas para vários códigos do Sistema Harmonizado³. Tais aberturas, compostas por textos e números, constituem os sétimo e oitavo dígitos de um código da NCM. Nas estruturas do SH (6 dígitos) e da NCM (8 dígitos), é utilizada a seguinte terminologia:

Posição: código com os 4 primeiros dígitos do SH

Capítulo: identificado em um código pelos 2 primeiros dígitos de uma posição do SH

Subposições: códigos com 5 ou 6 dígitos, do SH

Item: código com o 7º dígito, da NCM

Subitem: código com o 8º dígito, da NCM

12. A NCM serve de base para a Tarifa Externa Comum (TEC) e para a Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI). A TEC, composta das alíquotas do Imposto de Importação, também foi implantada pelos Estados-Partes do MERCOSUL a partir de 1º de janeiro de 1995⁴.

13. O art. 96 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), reza que a expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Importa ressaltar que, em função do disposto no art. 98 do CTN, os tratados e convenções internacionais sobre o SH e sobre a NCM são de aplicação obrigatória no País:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

14. Finalmente, para a determinação da classificação de determinado produto na Nomenclatura, além da legislação já citada, utilizam-se as Regras Gerais Complementares (RGC), com observância das Notas Complementares (NC).

II - Da competência das autoridades tributárias e aduaneiras de cada país para interpretar as normas sobre classificação fiscal de mercadorias

15. A aplicação das normas de interpretação do Sistema Harmonizado e das Nomenclaturas nele baseadas é um procedimento bastante complexo. Por isso, tanto no Brasil como no exterior, as consultas sobre classificação são resolvidas por autoridades públicas tributárias e aduaneiras, que possuem o conhecimento necessário para a aplicação das referidas normas⁵.

16. Nos Estados Unidos, as consultas sobre classificação fiscal de mercadorias são feitas por meio de carta dirigida ao *Customs and Border Protection – CBP* (Alfândega e Proteção de Fronteiras). A resposta ao consulente é dada por meio de *ruling letter* (carta decisória) exarada pelo CBP.

17. A Suprema Corte dos Estados Unidos, ao analisar se as soluções de consulta mencionadas no item anterior estão sujeitas a revisão na Justiça norte-americana, conclui que, a não ser em situações em que exista uma delegação expressa concedida pelo Congresso, as decisões da autoridade aduaneira não têm força de Lei. A Suprema Corte ressaltou, porém, que, quando submetidas ao judiciário, as interpretações de agências como o CBP merecem deferência, seja qual for sua forma, dado o conhecimento especializado e as informações mais amplas que a agência possui, destacando-se, além disso, o valor da uniformidade na interpretação da lei. Segundo a Suprema Corte dos EUA, a deferência dada pela autoridade judicial à decisão da autoridade aduaneira deve ser proporcional ao seu poder de persuasão, conforme grau de detalhamento, coerência de raciocínio e experiência demonstrada pelo autor da carta⁶.

18. A lógica acima foi exposta de maneira ainda mais clara pela Suprema Corte do Canadá. Ao decidir que determinado produto deveria ser classificado da maneira defendida pela Aduana e pelo Tribunal administrativo canadense encarregado de julgar o assunto, a Suprema Corte do Canadá citou o texto transcrito a seguir, que retirou de decisão anterior do Tribunal Federal de Apelações do Canadá⁷:

A Nomenclatura utilizada pela Aduana é uma legislação de natureza tão especializada e expressa em termos que têm tão pouco a ver com a legislação tradicional que, para todos os efeitos práticos, este tribunal está sendo solicitado a dar significado jurídico a palavras técnicas que estão muito além de seu costumeiro mandato. Além disso, existem regras de interpretação únicas, canadenses e internacionais, aplicáveis à nomenclatura aduaneira que têm pouca semelhança com os cânones tradicionais utilizados na elaboração de leis aprovadas pelo Parlamento. Portanto, considerável deferência deve ser dada às decisões do Tribunal administrativo e os litigantes que apresentarem recursos judiciais contra as decisões tarifárias devem estar cientes de que enfrentarão uma montanha difícil de escalar.

19. Na União Europeia, os contribuintes podem solicitar a emissão de *informações pautais vinculativas* ou *informações vinculativas*, em matéria de origem. A criação deste instituto jurídico buscou dar maior uniformidade na aplicação do direito aduaneiro comunitário. Assim, as decisões adotadas pelas autoridades públicas competentes de um Estado-Membro da Comunidade Europeia são juridicamente vinculantes para os demais Estados-Membros.

20. Assim como nos demais países que adotam o Sistema Harmonizado, na Comunidade Europeia a emissão das decisões sobre classificação fiscal cabe a autoridades que têm o conhecimento necessário para aplicação da legislação. Por exemplo, em Portugal, as “informações vinculativas” são emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), enquanto que no Reino Unido, onde a solução de consulta é chamada de “*Binding Tariff Information*”, as decisões são emitidas pelo departamento governamental *HM Revenue and Customs – HMRC* (Receita e Alfândega de Sua Majestade).

21. No Brasil, a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na área de classificação fiscal de mercadorias, para fins aduaneiros, passa pelo art. 237 da Constituição Federal:

Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

21.1. Atualmente, a matéria está regulada pelos incisos III e XIX do art. 25 do Anexo I do Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017, que aprovou a Estrutura Regimental do Ministério da Fazenda.

22. Além disso, o Decreto nº 766, de 3 de março de 1993, delegou para o Secretário da Receita Federal a competência para aprovar alterações na Nomenclatura do Sistema Harmonizado⁸:

Art. 1º A Nomenclatura do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988, fica alterada na forma do anexo a este Decreto.

Art. 2º As futuras alterações à referida nomenclatura serão aprovadas pelo Secretário da Receita Federal, do Ministério da Fazenda.

23. No que se refere a consultas acerca da classificação fiscal de mercadorias, compete à RFB solucioná-las, nos termos dos arts. 48 e 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Referidas consultas devem observar as disposições da Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 8 de maio de 2014, que, em seu art. 15, estabelece que a Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no

âmbito da RFB e respalda qualquer sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

24. Cabe registrar, ainda, que a fiscalização do Imposto de Importação e do IPI compete aos Auditores-Fiscais da RFB (arts. 142, 194 e 196 do CTN, arts. 91 e 93 da Lei nº 4.502, de 1964, art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, e arts. 2º e 9º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007), abrangendo a verificação das classificações fiscais e alíquotas utilizadas pelos contribuintes desses tributos

III - Da análise de aspectos técnicos de produtos a serem classificados na NCM

25. Para que a autoridade tributária e aduaneira tenha condições de determinar o correto código de classificação fiscal, muitas vezes é necessário recorrer a profissionais que tenham conhecimentos técnicos para identificar de maneira precisa a mercadoria sob análise, mediante realização de exame pericial⁹.

26. Com base no inciso I do parágrafo único do art. 813 do Decreto 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro (RA), a RFB emitiu a Instrução Normativa RFB nº 1063, de 10 de agosto de 2010, e a Instrução Normativa RFB nº 1800, de 21 de março de 2018, que dispõem sobre procedimentos a serem adotados nas situações em que for necessária a emissão de laudo técnico resultante de exame laboratorial de mercadoria importada ou a exportar.

27. Considerando o que prevê o art. 108, inciso I, do CTN, as disposições constantes das Instruções Normativas acima citadas **devem** ser utilizadas, no que couber, nas situações em que for necessária a emissão de laudo ou parecer que seja de interesse para atividades de fiscalização ou de julgamento relativos a tributos internos administrados pela RFB.

28. O artigo 32 da Instrução Normativa RFB nº 1.800, de 2018, que abrange procedimentos realizados sem a formalização de processo administrativo fiscal, prevê que os laudos não podem conter quaisquer indicações sobre posições, subposições, itens ou códigos da NCM.

29. No âmbito do processo administrativo fiscal, o limite entre a competência da RFB e a dos profissionais técnicos está disciplinada no § 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que prevê que não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

(...)

30. Os dispositivos citados nos dois itens anteriores não deixam dúvidas: enquanto as características técnicas devem ser delineadas por profissional com conhecimento específico, **a classificação fiscal, com base na aplicação de regras internacionais, é de competência legal da RFB.**

31. Aos profissionais técnicos cabe detectar nuances na composição e outras características do produto que seria impossível discernir sem o devido conhecimento profissional específico¹⁰.

32. Os aspectos técnicos a serem esclarecidos por meio de laudos e pareceres correspondem às **características dos produtos**. Note-se que a RFB exige, para a análise de consulta a respeito de classificação fiscal, que o interessado apresente várias informações, tais como: forma ou formato (líquido, pó, escamas, blocos, chapas, tubos, perfis, entre outros); apresentação e tipo de embalagem (a granel, tambores, caixas, sacos, doses, entre outros); matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas percentagens em peso ou em volume; função principal e secundária, princípio e descrição do funcionamento; aplicação, uso ou emprego; processo detalhado de obtenção.

33. Os aspectos mencionados no item 32 correspondem a **questões de fato**, cuja determinação é baseada na aplicação de conhecimentos científicos de disciplinas como física, química e engenharia. Quando há dúvida a esse respeito, este é precisamente o campo de atuação do profissional técnico que elaborará laudo ou parecer que se restringirá a analisar aspectos verdadeiramente técnicos e, em geral, suas conclusões são adotadas sem que haja controvérsias.

34. Entretanto, observa-se que, em processos que discutem classificação fiscal, é comum a juntada de laudos ou pareceres que contêm, de maneira direta ou indireta, a indicação de como a mercadoria deve ser classificada na NCM, para fins tributários e aduaneiros. Como já visto, tal procedimento exorbita dos limites da análise técnica efetuada por peritos.

35. De acordo com o já transcrito art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, os laudos ou pareceres serão adotados pelas autoridades tributárias e aduaneiras nos aspectos técnicos da competência de quem os emitiu. Em se tratando de identificação de produtos para fins de classificação fiscal, os laudos ou pareceres são assinados por peritos capacitados em áreas como química ou engenharia. Muitas vezes, porém, os autores destes documentos registram entendimentos baseados em aspectos econômicos e comerciais, situações em que esses entendimentos não podem ser aceitos, na parte em que exorbitem do escopo da identificação de produtos para fins de classificação fiscal e da área de especialização dos signatários.

36. O Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco autoriza a adoção de laudos ou pareceres na parte em que eventualmente contenham pronunciamentos baseados em meros pontos de vista defendidos pelo sujeito passivo, ou em simples verificação documental, sem a realização de análise técnica que corrobore as conclusões apresentadas.

37. Dessa maneira, analisando-se a legislação específica de classificação fiscal de mercadorias, caso seja possível concluir que as características técnicas do produto fazem com que ele se enquadre no código NCM "A", este deve prevalecer, ainda que o profissional técnico tenha utilizado, na identificação do produto, um termo que conste do texto do código NCM "B"¹¹.

38. Além disso, deve ser ressaltado que a Regra Geral para Interpretação do SH nº 1, transcrita a seguir, mostra a importância do marco normativo oriundo da OMA, ou seja, da totalidade das disposições do Sistema Harmonizado (Tabela de Codificação e Designação, Notas de Seção e de Capítulo, além das Notas Explicativas), adicionado ao marco normativo emanado do Mercosul, bem como seus respectivos pareceres e decisões:

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:

39. A título de exemplo de situação em que pode haver conflito entre definições técnicas e a legislação sobre classificação fiscal para fins tributários e aduaneiros, observe-se que, do ponto de vista de um engenheiro, um conjunto de componentes destinados à montagem de uma bicicleta, apresentado em uma caixa, não pode ser identificado como bicicleta, porquanto falta a reunião do conjunto, segundo as especificações do fabricante. Entretanto, sob a perspectiva da legislação que rege a classificação fiscal, de acordo com a Regra Geral para Interpretação do SH nº 2, “a” (RGI-2a), a seguir transcrita, uma bicicleta que seja vendida desmontada classifica-se em código próprio para bicicletas prontas e completas; vale dizer, será tratada, nesse âmbito específico, como bicicleta.

REGRA 2 a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, 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.

40. Outro exemplo: os Pareceres de Classificação 2, 3 e 4 da subposição 8471.30 expedidos pela OMA determinam que os *tablets* se classifiquem na subposição 8471.30 do SH, própria para máquinas automáticas para processamento de dados que contenham pelo menos uma unidade central de processamento, um teclado e uma tela. Se o Instituto Nacional de Tecnologia (INT) ou outro órgão técnico for solicitado a apresentar laudo sobre estes produtos, certamente chegará à conclusão que *tablets* não possuem teclado, mas um *software* que simula as funções de um teclado. Ocorre que, mesmo em detrimento da estrita tecnicidade deste caso, os mencionados Pareceres de Classificação têm efeito vinculante para o Fisco e para os contribuintes em classificação fiscal de mercadorias.

41. De tudo quanto foi exposto até aqui, conclui-se que a função dos profissionais encarregados de identificar as características técnicas dos produtos não se confunde com a das autoridades competentes para determinar o correto código de classificação **fiscal** de mercadorias: aos primeiros compete fornecer os subsídios necessários para que os últimos tenham condições de aplicar a legislação adequada.

IV - Das características e efeitos de laudos ou pareceres técnicos elaborados com base no art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972

42. A questão da observância de laudos ou pareceres técnicos foi analisada em decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no Acórdão nº 9303-006.230 – 3ª Turma, (sessão de 24/01/2018), cuja ementa está transcrita a seguir:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDO TÉCNICO. INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA. OBRIGATORIEDADE DE OBSERVÂNCIA.

O art. 30 do Decreto nº 70.235/72 determina ser obrigatório à Autoridade Julgadora acatar as conclusões dos laudos técnicos produzidos pelo INT - Instituto Nacional de Tecnologia trazidos aos autos.

No entanto, depreende-se haver uma limitação em seu §1º, segundo o qual em matéria de classificação fiscal dos produtos não serão considerados como aspectos técnicos as conclusões postas nos laudos. Assim, não há obrigatoriedade, no

presente caso, de que as autoridades julgadoras adotem os laudos do INT trazidos pela Contribuinte.

A prudência sempre recomenda que questões envolvendo aspectos técnicos sejam tratadas com lastro em conhecimentos técnicos, em regra externados por meio de laudos periciais. Embora este Órgão Julgador possa utilizar-se dos laudos técnicos trazidos aos autos para nortear suas conclusões, não está obrigado a fazê-lo, podendo decidir a questão a partir de seu livre convencimento motivado.

43. Ainda em relação à observância dos laudos ou pareceres técnicos objeto do **caput** do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, cabem esclarecimentos decorrentes das normas transcritas a seguir, que fazem parte dos arts. 16 e 18 do mesmo Decreto:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

44. Ao apresentar recurso administrativo contra lançamento de ofício efetuado pela RFB, caso o contribuinte entenda que a solução da controvérsia depende de perícia para esclarecimentos de aspectos técnicos, deve seguir a regra estabelecida no citado art. 16, inciso IV, a fim de que a autoridade julgadora possa, depois de fazer a avaliação descrita no artigo 18, determinar a realização de diligências ou perícias, quando entender que elas são necessárias.

45. No âmbito do contencioso administrativo, nada impede que o contribuinte junte ao processo um documento técnico elaborado sem prévia manifestação de autoridade julgadora e da Administração Tributária. Entretanto, este documento, independentemente de quem seja seu autor, não se caracteriza como o laudo ou parecer de que trata o caput do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, mas sim como um dos elementos mencionados no art. 16, inciso III, do citado Decreto (“razões e provas” que o recorrente possuir). Não fosse assim, as normas colocadas no art. 16, inciso IV, e no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, ficariam sem qualquer efeito.

46. O documento técnico, produzido sem a observância do rito específico que oportuniza o pronunciamento e questionamento de ambas partes, possui uma série de limitações, ainda que o órgão federal emissor procure agir de forma independente. Por exemplo, é natural que, ao redigir quesitos, o consulente evite tratar de aspectos que possam gerar respostas que lhe sejam desfavoráveis. Com isso, o laudo pode deixar de apresentar informações que seriam essenciais para o esclarecimento da matéria. Por falta de conhecimentos técnicos, é provável que essas omissões não sejam percebidas pela autoridade julgadora.

47. Note-se que o § 2º do art. 30 do Decreto 70.235, de 1972, prevê que existência de laudos ou pareceres técnicos no processo não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos no **caput** do mesmo artigo. Deparando-se com documento técnico elaborado da forma mencionada no item 46, cabe à autoridade julgadora zelar para que todos os aspectos técnicos que envolvam a identificação da mercadoria, necessários para a determinação da correta classificação fiscal, sejam elucidados de maneira objetiva e isenta. Neste sentido, se a autoridade julgadora entender conveniente, o pedido de nova perícia pode ser dirigido a outro órgão que não aquele que emitiu o primeiro documento técnico por ela analisado.

48. Observe-se, ainda, que a importância do crivo da autoridade julgadora e da formulação de quesitos por todas as partes também foi confirmada pelo novo Código de Processo Civil (Lei 13.105, de 16 de março de 2015), onde se prevê que o juiz é responsável por deferir a perícia, formular os quesitos que entender necessários ao esclarecimento da causa, e dar oportunidade para que as partes apresentem quesitos (artigos 464, 465 e 470).

V - Da função exercida por agências reguladoras, autarquias e outras entidades públicas na determinação de aspectos técnicos de produtos a serem classificados na NCM

49. Em geral, cada país possui diversos órgãos responsáveis por definições técnicas de produtos que sejam considerados de especial importância. Isto não significa, porém, que cada autoridade técnica tenha competência para se pronunciar sobre os códigos de classificação fiscal, aplicáveis nos âmbitos tributário e aduaneiro, onde devem ser enquadradas as mercadorias que fazem parte de sua área de atuação.

50. Se cada país pudesse definir códigos de classificação **fiscal** com base em critérios internos, acabaria a grande vantagem conquistada com a implementação do Sistema Harmonizado, que é a uniformidade dos procedimentos e entendimentos adotados no comércio internacional. Além disso, caso fosse obrigatória a observância de entendimentos de agências reguladoras, autarquias e outras entidades, produtos com características semelhantes poderiam ser classificados de maneira diferente dentro do próprio território nacional, quando regulados por mais de um órgão público, o que pode acontecer, por exemplo, em função de sua finalidade ou da existência de normas regionais.

51. O art. 37, inciso XVIII, da Constituição Federal prevê que, dentro de suas áreas de competência e jurisdição (que, como já exposto, incluem a determinação da classificação fiscal de mercadorias), a administração fazendária e seus servidores fiscais terão precedência sobre os demais setores administrativos.

52. De tudo isso resulta que, de forma semelhante ao demonstrado em relação aos profissionais técnicos encarregados de elaborar laudos ou pareceres, o papel de agências reguladoras, autarquias e outras entidades públicas não se confunde com o das autoridades tributárias e aduaneiras.

53. A seguir, colocam-se dois exemplos de situações nas quais pode ocorrer conflito entre definições de órgãos técnicos e a legislação sobre classificação fiscal de mercadorias.

53.1. Como já mencionado, de acordo com a Regra Geral para Interpretação do SH (RGI) nº 2, uma bicicleta vendida desmontada deve ser classificada, para os fins tributários e aduaneiros, como bicicleta pronta e completa. Do ponto de vista da legislação de trânsito, porém, a definição dada ao produto sob análise seria diferente: a caixa contendo componentes de uma bicicleta não pode ser reputada como uma bicicleta, porquanto o Anexo I da Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, que instituiu o Código de Trânsito Brasileiro, define bicicleta como “o veículo de propulsão humana, dotado de duas rodas, (...)”.

53.2. As NESH relativas à Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 3.b (RGI/SH-3.b) estabelecem que um conjunto de desenho, constituído por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador (posição 82.14), apresentado em um estojo de folha de plástico (posição 42.02), deve ser classificado como uma mercadoria única enquadrada na posição 90.17, própria para régua. Evidentemente, se o Ministério da Educação emitir alguma norma que faça referência ao conjunto descrito, não o identificará como uma régua.

54. Deve ser ressaltado que esta situação não cria empecilhos para as empresas operarem regularmente, já que os procedimentos exigidos pelos diferentes órgãos não se confundem, assim como ocorre, também, com as consequências da atuação dos diferentes órgãos.

VI - A análise de um caso concreto: a classificação fiscal do sabão antiacne

55. A esse respeito, cabe a análise mais detida de um caso concreto. Trata-se da determinação da classificação fiscal de um sabão antiacne, em que ficou patente a divergência entre o entendimento da RFB (ao aplicar as regras internacionais do SH) e o da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa): para a RFB, segundo as NESH da posição 34.01, o sabão antiacne, por conter ácido salicílico e enxofre, deveria ser enquadrado como sabão medicinal; para a Anvisa, um sabão antiacne, ainda que contenha ácido salicílico e enxofre, é considerado como de natureza cosmetológica.

56. Primeiramente, cabe lembrar que incumbe à Anvisa, “respeitada a legislação em vigor, regulamentar, controlar e fiscalizar os produtos e serviços que envolvam risco à saúde pública” (art. 8º da Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999).

57. Assim, a RFB e a Anvisa são órgãos que administram matérias completamente diferentes, sendo natural que existam alguns casos em que a OMA/RFB e a ANVISA adotem entendimentos distintos sobre uma mesma mercadoria. Para defesa da saúde pública, deve prevalecer o entendimento da Anvisa. Para a definição de classificação fiscal, deve prevalecer o entendimento da OMA e da RFB.

58. No caso do sabão antiacne, produto que oferece muito menos risco à saúde pública do que um medicamento, é perfeitamente justificável que a agência não o regule com o mesmo rigor de um remédio. Portanto, a Anvisa adotou o entendimento quanto ao referido produto não em função de suas características físicas ou químicas, mas sim em decorrência de seus objetivos institucionais. Pode-se dizer que foi uma decisão técnica, mas não no sentido dado a esta palavra pelo art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972.

59. O tratamento tributário do produto (decorrência direta da classificação fiscal) não poderia ser determinado pela Anvisa porque, como já visto, tal matéria está fora do alcance de seu objetivo institucional. Mas não foi o que aconteceu no caso concreto de que se trata. Ao contrário, a

Anvisa entendeu que referido produto tratava-se de um cosmético, entendimento que tinha impactos tributários.

60. A questão foi levada ao Poder Judiciário. No REsp nº 1.555.004 – SC, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que um sabão antiacne que apresentava as características anteriormente mencionadas deveria ser classificado como cosmético, em função do entendimento da Anvisa.

61. Entretanto, deve-se ressaltar que em nenhum momento o REsp nº 1.555.004 – SC declarou que o entendimento da Anvisa deve ter primazia em relação a regras internacionais (e especificamente, sobre as regras de classificação **fiscal** de mercadorias). Analisando-se o voto do Ministro relator do citado recurso, constata-se que a decisão do STJ se baseou na avaliação de que existia controvérsia sobre aspectos técnicos do produto. Isto fica demonstrado, por exemplo, no trecho a seguir:

(...) se, por acaso, algum fiscal ou agente aduaneiro detiver conhecimento químico ou farmacêutico capaz de realizar essa análise, ainda assim, não poderia fazê-lo, por lhe faltar a competência funcional; a mesma coisa ocorre nos julgamentos judiciais, quando a matéria controversa depende de conhecimento especializado, hipótese em que se requer a participação esclarecedora de um perito, ainda que o Magistrado domine a solução dos problemas do fato.

62. O ponto declarado no citado voto foi que, quando a matéria controversa depende de conhecimento técnico especializado, a autoridade tributária e aduaneira deve seguir o entendimento de órgão público. Tal raciocínio confirma a lógica empregada no art. 30 do Decreto 70.235, de 1972.

63. Entretanto, aplicam-se ao caso sob análise as considerações feitas ao longo do presente Parecer Normativo. Quando a composição e demais características técnicas do produto estão bem identificadas, a controvérsia consiste em uma questão de direito: seguir ou não uma regra internacional expressa nas NESH e, sobre isso, repita-se, o voto do Ministro relator em nenhum momento se pronunciou.

64. Também deve ser ressaltado que, ao comparar a autoridade tributária e aduaneira com os Magistrados, afirmando que ambos devem seguir os esclarecimentos de profissionais ou órgãos técnicos especializados, o STJ reconheceu a competência da Receita Federal em decidir na esfera administrativa sobre classificação fiscal de mercadorias, assim como é o Magistrado que tem o poder de decidir na esfera judicial, mesmo quando precisa utilizar os conhecimentos de um perito.

Conclusão

65. Com base no exposto, conclui-se:

65.1. A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias, estabelecidas em convenção que o Brasil promulgou e se comprometeu a seguir, devendo ser observada a regra dos artigos 96 e 98 do CTN.

65.2. Nos países que internalizaram em seu ordenamento jurídico a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a interpretação das regras que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência de autoridades tributárias e aduaneiras. No Brasil, tal função é exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB.

(Fl. 13 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 6, de 20 de dezembro de 2018.)

65.3. As características técnicas (assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria) descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita nos artigos 16, inciso IV, 18, 29 e 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, devem ser observadas, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres. Por outro lado, devem ser desconsideradas definições que fujam da competência dos profissionais técnicos, notadamente aquelas que discorram sobre interpretação do marco normativo oriundo da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado, relativo ao tema classificação fiscal de mercadorias.

65.4. Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.

Assinatura digital
HÉLIO MESQUITA DE FREITAS
Auditor-Fiscal da RFB

Assinatura digital
CARLOS HUMBERTO STECKEL
Auditor-Fiscal da RFB

Assinatura digital
JOSÉ ALEXANDRE GRASSI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Subsecretaria de Tributação e Contencioso.

Assinatura digital
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Copen

Assinatura digital
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

De acordo. Ao Secretário da Receita Federal do Brasil, para aprovação.

Assinatura digital
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Subsecretário de Tributação e Contencioso - Substituto

Aprovo. Publique-se no Diário Oficial da União.

Assinatura digital
JORGE ANTONIO DEHER RACHID
Secretário da Receita Federal do Brasil

¹ O SH entrou em vigor no Brasil em 27 de dezembro de 1988, com a publicação do Decreto nº 97.409, de 1988. Já a primeira TIPI baseada no SH entrou em vigor em 1º de janeiro de 1989 (Decreto nº 97.410, de 1988).

² Ratificado pelo Congresso Nacional brasileiro através do Decreto Legislativo nº 197, de 25 de setembro de 1991, e promulgado pelo Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991. A NCM entrou em vigor em 1º de janeiro de 1995.

³ Ressalte-se que, como consta no art. 3º da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado, anexa ao Decreto nº 97.409, de 1988, quando os países criam subdivisões a um nível mais detalhado que o do referido sistema, precisam respeitar a subposição definida pela OMA.

⁴ Em função da TEC, todos os produtos importados dos países não-participantes do MERCOSUL estão sujeitos à mesma alíquota de imposto de importação.

⁵ Quando há divergências entre os países sobre a classificação de uma mercadoria no Sistema Harmonizado, elas são solucionadas mediante consulta ao Comitê do Sistema Harmonizado da OMA. O Decreto nº 1.765, de 28 de dezembro de 1995, colocou em vigor no território nacional a “Norma de Tramitação de Decisões, Critérios e Opiniões de Caráter Geral sobre Classificação Tarifária de Mercadorias”, que trata da emissão de decisões de caráter geral sobre classificação de mercadorias na NCM pelas administrações nacionais dos Estados-Partes do Mercosul.

⁶ *United States v. Mead Corp.*, 533 U.S. 218, disponível, em inglês, em <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/533/218/case.html>.

⁷ *Attorney General v. Igloo Vikski Inc.*, disponível, em inglês, em <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/16146/index.do?r=AAAAAQAMZmlyc3QgbmF0aW9uAQ>.

⁸ *A Nomenclatura do SH é o anexo à Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da qual o Brasil é parte contratante desde 1º de janeiro de 1989, sendo de utilização obrigatória para as classificações fiscais adotadas no nosso País. A cada cinco anos, a Organização Mundial das Aduanas (OMA), adota modificações à Nomenclatura do SH que são, em seguida, aprovadas no Brasil, por Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil, e publicadas na imprensa nacional, conferindo-lhes caráter oficial e publicidade.*

⁹ Nos endereços a seguir, estão disponíveis, em inglês, apresentações que explicam em detalhes a importância e a abrangência destas análises técnicas:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/customs_controls/custom_laboratories/brochure_clen.pdf (origem: Comissão Europeia);
https://www.eiseverywhere.com/file_uploads/8a70c5d8a33219394ba2c46f0bf578ae_KACT2-Alvaro.pdf (origem: Organização Mundial das Alfândegas)

¹⁰ Por exemplo: como pode ser definido o tipo de carne de frango, com base em testes sensoriais? De que é feito exatamente determinado sapato - couro ou plástico? Tal lote de arroz é um dos cinco tipos que podem ser chamados de "arroz basmati"?

¹¹ Trata-se aqui de casos, por exemplo, onde a discussão é: o produto sob análise deve ser considerado um medicamento ou um cosmético? Cartucho ou cartonagem? Relé ou interruptor?