

## Classificação fiscal de mercadorias: conflitos e transparência fiscal

Tentativa do Fisco de reclassificar mercadorias e autuar contribuintes encontra limites na jurisprudência dos tribunais

JÚLIO M. DE OLIVEIRA  
ROGÉRIO GASPARI COELHO

16/05/2016 20:58



@flickr/VictorRamiro

### Breve histórico e arcabouço legal

A necessidade de harmonização e de padronização no comércio exterior levou a comunidade internacional a desenvolver uma linguagem específica, composta por códigos comuns, para a classificação de mercadorias, com vistas a facilitá-lo e a ampliá-lo. Desde o século XIX, diversas conferências e iniciativas nesse sentido foram realizadas.

Depois de anos de estudos, sob os auspícios do Conselho de Cooperação Aduaneira, foi subscrita, em 14/06/1983, a Convenção Internacional de Bruxelas, que estabeleceu o Sistema

Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH), que entrou em vigor 01/01/1988. A Convenção foi firmada sob os auspícios da Organização Mundial das Aduanas ([www.wcoomd.org](http://www.wcoomd.org)), organização que atualmente conta com 180 membros.

Complementam a Convenção as Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pela OMA, que são a interpretação oficial, em nível internacional, do SH. A OMA também emite pareceres sobre classificação de mercadorias, acatados pela Receita Federal do Brasil (RFB), conforme disposto na Instrução Normativa RFB 1.459/2014.

A versão atualmente em vigor do Sistema Harmonizado é a estabelecida em 2012, e em 01/01/2017 entrará em vigor a sua mais recente versão, a Nomenclatura SH 2017 (com algumas emendas adicionais aprovadas em 11/06/2015, que entrarão em vigor em 01/01/2018).

A Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), utilizada pelo bloco econômico em suas operações de comércio exterior, é baseada no SH e acompanha as suas mudanças. Ainda no que se refere ao MERCOSUL, em 05/08/1994 foi aprovada a Tarifa Externa Comum (TEC), a ser aplicada a partir de 01/01/1995. A NCM também serve de base, em âmbito doméstico, para a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Em relação à recepção e à implementação, no ordenamento jurídico brasileiro, desse expediente classificatório, eis um breve resumo de seu panorama legal:

**a)** a Convenção de Bruxelas foi assinada pelo Brasil em 31/10/1986, aprovada pelo Decreto-Legislativo 71/88 e promulgada pelo Decreto n.º 97.409/88; as NESH tiveram sua versão luso-brasileira aprovadas pelo Decreto n.º 435/92 e consolidadas pela Instrução Normativa RFB n.º 807/08;

**b)** o Decreto 1.343/1994 implementou, no Brasil, a TEC; a Resolução CAMEX 94/2011 [1] foi responsável por alterar a "*Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM e a Tarifa Externa Comum – TEC, a Lista de Exceções à TEC e a Lista de Exceções de Bens de Informática e Telecomunicações – BIT para adaptação às modificações do Sistema Harmonizado (SH-2012)*"; e

**c)** no que se refere à legislação do IPI, o Decreto 2.092/1996 determinou que a Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) fosse baseada na NCM, com produção de efeitos a partir de 1997. A NCM atualmente em vigor foi aprovada pelo Decreto 7.660/2011.

## **Estrutura do Sistema Harmonizado e da Nomenclatura Comum do Mercosul**

O SH é uma estrutura lógica composta de 1.200 títulos, agrupados em 97 capítulos distribuídos em 21 seções. Os títulos são compostos por quatro dígitos, os dois primeiros indicando o capítulo no qual o título aparece, e os dois últimos a posição do título no capítulo. Os títulos são divididos, se necessário, e um subtítulo (quinto dígito), ou dois subtítulos (sexto dígito), completando os seis dígitos que correspondem o código SH da mercadoria. A ausência de subtítulos é indicada pelo número zero.

A classificação estabelecida pelo SH leva em conta o nível de intervenção humana na produção das mercadorias.

Caso haja dúvidas quanto à correta classificação fiscal de um produto, a própria Convenção de Bruxelas estabeleceu um método hermenêutico para que se chegue à classificação fiscal correta, método esse que está consubstanciado nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI). São seis regras, e a elas adicionou-se, posteriormente, duas Regras Gerais Complementares (RGC). Assim sendo, atividades de interpretação atinentes ao SH devem se valer dos textos das posições, das Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, das NESH, por fim, das RGI e das RGC.

A NCM, por sua vez, acrescenta ao código estabelecido pelo SH mais dois dígitos (sétimo e oitavo dígitos) para classificar os bens nas operações efetuadas pelos integrantes do bloco.

Às RGI e às RGC soma-se, ainda, a Regra Geral Complementar da TIPI (RGC/TIPI), específica para a o IPI e que trata de exceções tarifárias.

Todo esse aparato hermenêutico possui conteúdo jurídico-prescritivo, e não somente orientador, para a produção do ato de subsunção dos produtos aos conceitos dos códigos pré-determinados [2].

A título exemplificativo, confira-se a classificação do medicamento cloridrato de erlotinibe [3], com as indicações correspondentes das posições SH e NCM, e classificado sob o NCM 2933.59.49:

<b>Código</b>	<b>Seção VI – Produtos das Indústrias Químicas ou das Indústrias Conexas</b>	<b>Sistema</b>
29	<b>Capítulo (2 dígitos) – Produtos Químicos Orgânicos</b>	<b>SH</b>
2933	<b>Posição (4 dígitos) – Compostos heterocíclicos exclusivamente de heteroátomo(s) de nitrogênio (azoto)</b>	<b>SH</b>
2933.5	<b>Subposição de 1ª Hierarquia / Subposição Simples (5 dígitos) – Compostos cuja estrutura contém um ciclo pirimidina (hidrogenado ou não) ou piperazina</b>	<b>SH</b>
2933.59	<b>Subposição de 2ª Hierarquia / Subposição Composta (6 dígitos) – Outros</b>	<b>SH</b>
2933.59.4	<b>Item (7 dígitos) – Cuja estrutura contém um ciclo pirimidina (hidrogenado ou não) e funções álcool, éter ou ambas, mas não contém halogênios em ligação covalente nem enxofre</b>	<b>NCM</b>
<b>2933.59.49</b>	<b>Subitem (8 dígitos) – Outros</b>	<b>NCM</b>

## **A atuação da Receita Federal do Brasil: competência e limites**

A RFB possui competência para solucionar questões atinentes à classificação fiscal de mercadorias, conforme o artigo 15, inciso XIX, do Decreto 7.482/11, seu Regimento Interno. Além disso, é competente para responder a consultas acerca do tema, nos termos da Lei 9.430/96, do Decreto 70.235/72 e da Instrução Normativa 1.464/14. Podem proceder à consulta o sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória, órgão da administração pública ou entidade representativa de categoria econômica ou profissional (nos termos do artigo 3º da referida Instrução Normativa).

A RFB instituiu, mediante a Instrução Normativa 1.092/2014, o Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias, composto por cinco turmas de solução de consultas.

Por seus deveres institucionais, a Receita Federal tem competência para fiscalizar – e, eventualmente, autuar – contribuintes que tenham realizado operações de comércio exterior e/ou operações com produtos industrializados valendo-se de código NCM diverso do que seria o correto.

Há que se chamar a atenção, todavia, para o fato de que a reclassificação fiscal da posição escolhida para mercadorias não pode se dar a esmo, por mero ímpeto arrecadatário. Deve, outrossim, respeitar os direitos dos contribuintes, tanto os constitucionais, haja vista que a própria Constituição Federal traz um estatuto de direitos a serem respeitado pelo Estado, quando do exercício de suas competências tributárias, quanto os direitos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional (CTN).

O que temos percebido é um aumento do número de autuações lavradas pelas autoridades fiscais sem o respectivo supedâneo técnico e sem o devido respeito aos direitos assegurados aos contribuintes.

Chamamos a atenção, assim, para alguns limites que devem ser respeitados pelas autoridades fiscais, tendo em vista o panorama normativo e a jurisprudência, administrativa e judicial, sobre a atividade de classificação fiscal de mercadorias.

Em primeiro lugar, a eventual elaboração de laudos periciais, por parte das autoridades aduaneiras, em caso de dúvida sobre a natureza de um produto, em operação de comércio exterior, deve pautar-se pelo disposto na Instrução Normativa RFB 1.020/2010 (que trata do credenciamento de órgãos, entidades e peritos) e na Instrução Normativa RFB 1.063/2010 (que trata dos dispositivos para a realização de perícia aduaneira e análise laboratorial de produtos, especialmente os constantes dos capítulos 25 a 39 da NCM).

Ademais, ainda em relação à prova técnica da natureza de produtos, se, por um lado, muitas vezes as autoridades fiscais costumam manejar as RGI mediante mera citação, sem efetivamente fundamentar a sua aplicação, por outro, a reclassificação fiscal costuma ser acompanhada da alegação de que o tema “classificação fiscal” não é considerado aspecto técnico, mas tão somente jurídico, nos termos do § 1º do artigo 30 do Decreto 70.235/72 [4].

Ora, a classificação fiscal, como linguagem apta a descrever uma certa realidade, é uma linguagem técnico-jurídica, que se distingue da linguagem descritiva de outras ciências, mormente das ciências biológicas e físicas (*hard sciences*), que seriam invocadas para descrever a natureza do que se vai classificar. Isso não quer dizer, obviamente, que, ao aplicar a linguagem prescritiva do direito, o intérprete possa descurar da realidade e de dados de outros campos de saber que o auxiliam a determinar a natureza do que ele está classificando. Ou, como afirma Paulo de Barros Carvalho, isso “*não quer expressar, por óbvio, que o interessado abandone outros conteúdos de significação que sejam úteis para a determinação da identidade do produto.*” [5]

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) tem reconhecido o valor jurídico de provas técnicas que atestem a natureza ou os efeitos de determinados produtos, mantendo, por conseguinte, classificações efetuadas por contribuintes.

No acórdão proferido no processo administrativo 12897.000581/2009-68, por exemplo, ao referendar classificação procedida por contribuinte e confirmada por laudo técnico do Instituto Nacional de Tecnologia, asseverou o conselheiro-relator o seguinte: *“Contudo, antes da aplicação das regras de interpretação do Sistema Harmonizado para estabelecer a classificação de um produto, é preciso saber o que é este produto. (...) O parecer emitido define a função de cada um desses componentes encontrados na fórmula (...)”*.

Na mesma linha, podem ser citados desde acórdãos dos antigos Conselhos de Contribuintes, como o proferido no processo administrativo 13811.000855/86-91 (*“Classifica-se o produto industrializado de acordo com suas características físicas, confrontando-se os dados existentes no rótulo do produto e os constantes de laudo técnico. Recurso a que se nega provimento”*), até acórdãos mais recentes, que levam em consideração o registro desse produto em outros órgãos federais.

Assentando essa jurisprudência, pode-se citar os acórdãos proferidos no processo administrativo 10875.001364/93-16 (*“Classificação do órgão do Ministério da Saúde. Laudo de INT. Prevalência do elemento bacteriostático para caracterizar o produto como desodorante. Recurso provido”*), no processo administrativo n.º 10680.004445/92-10 (*“Consideram-se decisivos e preponderantes para a sua classificação fiscal seus registros, bem como pareceres dos órgãos técnicos competentes do Ministério da Saúde (Divisão Nacional de Vigilância Sanitária e Secretaria de Vigilância Sanitária) e órgãos tradicionais especializados (Instituto Adolfo Lutz)”*) e no processo administrativo 13701.000675/90-04 (*“Pelos documentos juntados às fls. 532/638, referentes ao pedido de registro dos produtos junto à ANVISA, resta indubitável que se trata dos seguintes produtos: “detergente para lavar louças”, “limpa vidros” e “multi-uso”*).

Em âmbito judicial, recentemente, um importante precedente foi estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial 1.555.004/SC, relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, na direção, outrossim, de que a classificação efetuada por órgãos técnicos deve ser sopesada para que seja efetivada a escorreita classificação fiscal de mercadorias:

*“TRIBUTÁRIO. PRODUTO IMPORTADO. SABÃO ANTIACNE. CLASSIFICAÇÃO PERANTE À ANVISA COMO COSMÉTICO. AUTORIDADE ADUANEIRA QUE ENTENDE SER MEDICAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ATRIBUIÇÃO DA AUTORIDADE SANITÁRIA (ANVISA) NA CLASSIFICAÇÃO DO PRODUTO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.*

1. *Incumbe à ANVISA regulamentar, controlar e fiscalizar os produtos e serviços que envolvam à saúde pública (art. 8o. da Lei 9.782/99).*

2. *Não pertence às atribuições fiscais e aduaneiras, alterar a classificação de um produto, inclusive porque os seus agentes não dispõem do conhecimento técnico-científico exigido*

*para esse mister.*

*3. Produto classificado pela ANVISA como cosmético. Atribuição privativa da Autoridade Sanitária, que refoge à competência da Autoridade Aduaneira.*

*4. Recurso Especial do contribuinte provido para restabelecer a sentença de fls. 974/975."*

Entendemos, portanto, que esse entendimento consubstanciado na jurisprudência administrativa e judicial citada deve prevalecer, por ser o mais adequado, fazendo-se, apenas, uma ressalva. O registro de produtos em órgãos públicos dotados de competências de natureza técnica, na maioria dos casos, quando aliado às regras de interpretação do SH, conduz à correta classificação fiscal de determinada mercadoria.

Pode haver casos, entretanto, nos quais seja necessária prova técnica adicional, pois o mero registro não esgota a descrição da natureza e das propriedades de determinado produto. Esse dado é de importante consideração, pois a evolução tecnológica dos artefatos humanos nem sempre é acompanhada *pari passu* pela produção legislativa ou pelas exigências regulatórias dos órgãos governamentais.

Essa ressalva evidencia-se ainda mais importante quando se considera que o SH é um sistema fechado, com regras hermenêuticas próprias para resolução de possíveis antinomias e que, como afirmado, ainda que a classificação fiscal e a definição técnica da natureza de determinada mercadoria pertençam a ciências diferentes, elas se imbricam em variados graus, dependendo do que se está a classificar.

Duas outras ressalvas, essas referentes à salvaguarda de direitos dos contribuintes em processos administrativos tributários, devem ainda ser efetuadas.

A primeira delas, relativa ao fato de que os contribuintes devem estar atentos quanto ao respeito ao artigo 146 do Código Tributário Nacional [6], que dispõe que a mudança dos critérios jurídicos de lançamento de tributos somente pode ser efetivada para fatos geradores posteriores à sua introdução. Isso quer dizer, em situações correntes e que não sejam as tratadas pelo artigo 149 do CTN (hipóteses de revisão de ofício), a mera mudança de entendimento das autoridades fiscais sobre os critérios jurídicos de classificação fiscal de determinada mercadoria somente pode ser implementada para fatos geradores posteriores a essa mudança.

A condicionante faz-se ainda mais relevante quando se trata de operações de comércio exterior, envolvendo o desembaraço aduaneiro, havendo precedentes nesse sentido firmados desde a época da edição da Súmula 227 do antigo Tribunal Federal de Recursos (confira-se, mais recentemente e partilhando do mesmo entendimento, o AgRg no REsp 1.347.324/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon).

A segunda ressalva refere-se ao fato de que, por se tratar de tema de alta complexidade técnica, caso os contribuintes sofram autuações, é plenamente razoável que se aplique a determinados casos o artigo 112 do CTN, interpretando-se cominações de penalidades da

maneira a eles mais favorável, mormente no caso de penalidade administrativa decorrente de erro de classificação fiscal. Nessa direção, o CARF, em recente precedente, o Acórdão 3302-002.930, prolatado no processo administrativo 16165.000471/20011-73, julgado em 09/12/2015, decidiu, quanto à multa isolada por erro de classificação fiscal, o seguinte:

*“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*(...)*

*MULTA POR CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. DESCABIMENTO. AUSÊNCIA DE LAUDO TÉCNICO PARA A PERFEITA IDENTIFICAÇÃO DA MERCADORIA NA AUTUAÇÃO. INTERPRETAÇÃO BENIGNA AUTORIZADA PELO ARTIGO 112 DO CTN.*

*Restando demonstrado nos autos que a fiscalização não se utilizou de assistência técnica para identificar a mercadoria importada na autuação, requisito indispensável no caso da espécie dos autos pela especificidade técnica, aplica-se a interpretação benigna autorizada pelo artigo 112 do CTN.*

*Recurso Voluntário Provido.”*

Em sentido idêntico ao que ora propalamos, quanto à necessidade de justificativa técnica por parte da RFB para a alteração de classificação fiscal, restou consignado no acórdão acima mencionado o seguinte:

*“No presente caso existindo dúvida razoável quanto à precisa identificação técnica do produto importado com relação a sua característica principal, visto que prejudicada a perfeita identificação desta pela ausência de laudo técnico, dado o grau de especificidade técnica do referido produto importando, impossibilitando inclusive a análise comparativa com o laudo técnico produzido pelo contribuinte, aplica-se a interpretação benigna autorizada pelo art. 112, II do CTN, para exonerar o crédito referente à multa por classificação fiscal incorreta.”*

Em conclusão, toda e qualquer mudança de entendimento em relação à classificação fiscal de mercadorias deve ser devidamente fundamentada pelas autoridades fiscais e respeitar os direitos e garantias dos contribuintes constantes da Constituição Federal e do CTN.

Apesar de essa afirmação parecer um truísmo, nem sempre o cumprimento desses deveres legais é verificado, especialmente quando as autoridades tributárias têm de se haver com questão complexa, seja pela ótica jurídica, seja pelo aspecto técnico, como a classificação fiscal de mercadorias.

---

[1] A delegação de competências do Executivo à CAMEX foi declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário 570.680, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski.

[2] Paulo de Barros Carvalho afirma o seguinte: *“Quero ressaltar, e o escrito deixa isso muito claro, que o teor prescritivo com que a juridicidade ‘colore’ os tópicos da classificação não se restringe às posições, subposições, itens e subitens ali arrolados, mas também às regras de interpretação que – integrando o corpo de dispositivos da NCM/SH – compõem o texto deste expediente classificatório, motivo pelo qual, trazidas para o direito positivo brasileiro, não mais orientam ou simplesmente descrevem os procedimentos para situar dado objeto em meio aos pontos da tabela. Ao contrário: com o timbre imperativo que a ordem jurídica lhes confere, prescreve como se deve interpretar os preceitos classificatórios, ordenando às autoridades competentes o modo pelo qual devem produzir os atos aduaneiros, para promover a subsunção dos vários objetos nas classes correspondentes.”* (in Prefácio ao livro *Classificação Fiscal de Mercadorias – NCM/SH: Seus reflexos no Direito Tributário*, Assis Jr., Milton Carmo de, Quartier Latin, São Paulo: 2015, p. 15 – destaques no original).

[3] Isidoro, Ricardo. *Iniciação à classificação fiscal de produtos da indústria farmacêutica e correlatas na Nomenclatura Comum do Mercosul*, Sindusfarma, São Paulo: 2013, p. 47-49.

[4] 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.”*

[5] *Direito tributário, linguagem e método*, Editora Noeses, São Paulo: 2008, p. 621.

[6] *“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”*

---

**JÚLIO M. DE OLIVEIRA**  
**ROGÉRIO GASPARI COELHO**

Os artigos publicados pelo JOTA não refletem necessariamente a opinião do site. Os textos buscam estimular o debate sobre temas importantes para o País, sempre prestigiando a pluralidade de ideias.