



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo nº</b>	10831.006854/2003-21
<b>Recurso nº</b>	137.810 Voluntário
<b>Matéria</b>	II/CLASSIFICAÇÃO FISCAL
<b>Acórdão nº</b>	301-34.390
<b>Sessão de</b>	24 de abril de 2008
<b>Recorrente</b>	NUTRON ALIMENTOS LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ - SÃO PAULO/SP

---

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 13/08/2001

Classificação fiscal de mercadorias. Preparação à base de cloreto de colina.

**PRELIMINARES.**

Nulidade. Prova emprestada. Mandado de Procedimento Fiscal.

**MPF. NULIDADE.**

Não há que se falar em nulidade, uma vez que não estão presentes os pressupostos do art. 59 do Decreto nº 70.235.72. Mero instrumento formal de controle administrativo não pode constituir óbice à ação da autoridade administrativa competente para proceder ao lançamento tributário.

**PROVA EMPRESTADA.**

Dispensada a produção de provas quando a contribuinte junta aos autos declaração descrevendo suficientemente o produto importado. As provas colhidas por ocasião do despacho aduaneiro de mercadorias importadas pela contribuinte em momento anterior demonstram que o produto importado em tudo assemelha-se àquele objeto do lançamento de ofício.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL.**

Preparação constituída de cloreto de colina na concentração de 60 ou 70% e Partes de Plantas Pulverizadas, destinada ao preparo de rações para animais, classifica-se no código NCM 2309.90.90.

Recurso voluntário provido em parte.

Handwritten signature and initials.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa de ofício Lei nº 9.430/96 Art. 44 inciso 1º. A conselheira Maria Regina Godinho de Carvalho (Suplente) declarou-se impedida. Fez sustentação oral o Sr. Carlos Eduardo Pretti Ramalho RG/ 32190305/SSP-DF.

  
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO  
Presidente

  
JOÃO LUIZ FREGONAZZI  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Rodrigo Cardozo Miranda, Valdete Aparecida Marinheiro e Susy Gomes Hoffmann.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, transcrevo a seguir o relatório de primeira instância.

*“Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 14/07/2003, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência do imposto de importação, multa de mora, multa de ofício, multa por classificação incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul e juros de mora, devido à apuração dos fatos a seguir descritos.*

*A empresa acima qualificada submeteu a despacho aduaneiro, por meio da declaração de importação n.º 02/0251485-9, de 21/03/2002 (cópia de fls. 165 a 169), mercadoria descrita como “Choline Chloride 60% Corn Cob – Cloreto de Colina 60%: Ingrediente utilizado na Fabricação de Alimentos para Animais”, classificando-a no código TEC/NCM 2923.10.00, sujeita à alíquota de imposto de importação de 0%.*

*Por ocasião do desembarço, amostras do produto foram coletadas para análise laboratorial, da qual resultou o Laudo Labana n.º 0797.01 (às fls. 192/193) e n.º 0797.02 (fls.196/197), Pedido de Exame n.º LAB 800/GRUAFE (fls. 191), concluindo que a mercadoria tratava-se de Preparação constituída de Cloreto de Colina e Partes de plantas pulverizadas, na forma sólida, a ser utilizada pelas fábricas de rações.*

*Em face da conclusão do laudo técnico e considerando que o trabalho fiscal relativamente à revisão aduaneira deve ser executado na unidade de jurisdição do sujeito passivo, a Alfândega do Porto de Santos propôs à Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos a revisão aduaneira da declaração de importação supra referida (fls. 163), cópia de documentos do processo n.º 11128.001967/2002-68 (de fls. 162 a 200).*

*Assim, a fiscalização da Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos, analisando outras importações realizadas pela empresa em epígrafe, constatou que as Mercadorias importadas por meio das declarações de importação relacionadas no quadro a seguir deveriam ser classificadas no código NCM 2309.90.90 e não no código adotado pelo importador: 2923.10.00.*

DI n.º/Adição n.º	Data do Registro	Descrição da mercadoria na DI	Cópia da DI (de fls. a fls.)		Laudo Técnico
01/0804077-6/001	13/08/2001	Cloreto de Colina 70%. Preparação Para Alimentação Animal (Fabricante:BIOPRODUCTS INC./EUA)	89	95	(3*)
01/1130974-8/001	20/11/2001	Choline Chloride 60% Corn Cob - Ingrediente utilizado na Fabricação de Alimentos para Animais (Fabricante: QINGDAO SINO WORLD INTERNATIONAL TRADING CO.LTD.)	118	123	(1*)
01/1156917-0/001	27/11/2001	Choline Chloride 60% Corn Cob - Ingrediente utilizado na Fabricação de Alimentos para Animais	124	130	(1*)

		(Fabricante: QINGDAO SINO WORLD INTERNATIONAL TRADING CO.LTD.)			
02/0004797-8/001	03/01/2002	Choline Chloride 60% Corn Cob - Ingrediente utilizado na Fabricação de Alimentos para Animais (Fabricante: QINGDAO SINO WORLD INTERNATIONAL TRADING CO.LTD.)	131	138	(1)
02/0074027-4/004	25/01/2002	Colina 70% (ingrediente utilizado na produção de alimentos para animais) (Exportador: ALIMENTAL S.A)	149	159	
02/0251485-9/001	21/03/2002	Choline Chloride 60% Corn Cob - Ingrediente utilizado na Fabricação de Alimentos para Animais (Exportador: BONIMEX BONDAS'S IM-EN EXPORT B.V.)	165	172	(2)
02/0321462-0/001	11/04/2002	Choline Chloride 60% Corn Cob (Cloridrato de Colina 60%): - Ingrediente utilizado na Fabricação de Alimentos para Animais (Exportador: BONIMEX BONDAS'S IM-EN EXPORT B.V.)	201	208	(2*)

- (1) nº 0288.01 e 0288.02 ( de fls. 139 a 143)  
(2) nº 0797.01 e 0797.02 ( de fls. 191 a 198)  
(3) nº 1032.01 e 0977.01 (de fls. 97 a 100; de 101 a 105)  
(\*) prova emprestada

*Em decorrência, foi lavrado o presente auto de infração, exigindo do contribuinte o recolhimento do imposto de importação decorrente da reclassificação fiscal, da multa de mora, da multa de ofício, da multa por classificação incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul, prevista no inciso I do artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158, de 24/08/2001, com juros de mora calculados até 30/06/2003, o valor de R\$ 169.681,43.*

*Cientificado do auto de infração em 15/07/2003 (fls. 1/2), o contribuinte, por intermédio de seus advogados e procuradores (Instrumento de Mandato de fls. 312 a 318), protocolizou impugnação, tempestivamente, em 13/08/2003, de fls. 288 a 311 alegando, em preliminar, que:*

*1) o MPF está viciado por falta de matriz legal quanto ao prazo de sua validade e respectiva prorrogação (MPF-C), ensejando a nulidade do ato por violar o princípio da legalidade estrita a que deve se pautar os atos administrativos e sua inutilidade para efeitos de interrupção da decadência;*

*2) o MPF deve ter, conforme prevê o artigo 196 do CTN combinado com o § 2º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, o prazo de 60 dias, prorrogável, por igual período, e não como estabelecido no artigo 12, inciso I, da Portaria SRF nº 1.265/1999, o prazo de 120 dias, prorrogável por quantas vezes se fizer necessário, razão pela qual deve o termo de fiscalização ser julgado nulo;*

*3) por absoluta carência de fundamento legal da validade do prazo do MPF e MPF-C, requer o acolhimento da preliminar de nulidade.*

*E no mérito que,*

4) a inércia da autoridade fiscal responsável pelo desembaraço não requisitando laudo técnico, não poderia ser suprida pela utilização de laudos referentes à mercadoria diversa daquelas que deram origem às declarações de importação impugnadas, sob pena de nítida violação do direito de defesa do contribuinte; o empréstimo de provas é medida excepcional, aceita apenas nas hipóteses em que há expressa autorização legal para tanto;

5) os laudos técnicos para embasar a autuação estão desprovidos de força probatória visto que a mercadoria analisada não foi qualquer uma daquelas desembaraçadas por meio das declarações de importação elencadas às fls. 3 e 4 do auto de infração;

6) a Decisão COANA n.º 01, de 18/04/2001, jamais poderia consubstanciar a presente autuação, visto que deriva de uma consulta específica referente a uma das várias constituições químicas apresentadas pelas mercadorias em comento;

7) os dois laudos apresentados pela fiscalização, decorrentes de análise laboratorial de mercadorias importadas por meio de duas declarações arroladas no presente processo, foram erroneamente interpretados; não pode a fiscalização estender as conclusões desses dois laudos para as outras importações da empresa;

8) não há qualquer fundamentação jurídica que justifique a alteração da classificação fiscal da mercadoria; há que se observar as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado; a função essencial do cloreto de colina é profilática, tratando-se indubitavelmente de um antibiótico, com correta classificação na posição 2941;

9) ainda que a classificação fiscal pleiteada pelo contribuinte seja incorreta, o fato da boa-fé no sentido de descrever corretamente a mercadoria importada é motivo suficiente para que as penalidades aplicadas sejam anuladas.”

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o lançamento, entendendo que o produto classifica-se corretamente na posição da NCM/SH apontada pela autoridade lançadora.

Inconformada, a querelante reitera argumentos erigidos por ocasião da impugnação.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro JOÃO LUIZ FREGONAZZI, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento

### PRELIMINAR – PROVA EMPRESTADA.

De início, registre-se que a prova emprestada é admitida hodiernamente, a teor do disposto no artigo 30, §3.º, do Decreto n.º 70235/72, artigo 30, incluído pela lei 9532/97.

Todavia, no caso em tela nem se cuida de prova emprestada. Eis que a própria recorrente, em resposta à intimação de fls. 38 e seguintes, declara que o produto importado é exatamente aquele declarado nas declarações de importação que relaciona às fls.52.

Informa ainda, no que respeita à composição química (doc. de fls. 53, que o produto importado consiste em cloreto de colina a 60 ou 70% por kg do produto, sendo o restante partes de plantas, quase sempre sabugo de milho moído ou casca de arroz, podendo a base ser constituída de sílica (base mineral) em substituição às partes de plantas.

Também informa (fls. 54) que o cloreto de colina é utilizado com outras vitaminas, antibióticos, minerais, antioxidantes, dentre uma série de compostos utilizados na elaboração de ração animal.

Portanto, o produto resta corretamente identificado e em condições de ser classificado na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM/SH, dispensando inclusive a utilização de prova emprestada. Todavia, releva considerar que o produto importado é análogo ao descrito no Laudo n.º 797.01/02, fls. 191 a 199, inclusive no que tange à base sólida (veículo qsp) que o torna apto a ser utilizado na elaboração de ração animal.

Portanto, rejeito a preliminar.

### DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

O MPF é mero instrumento de controle instituído pela administração tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte. Objetiva assegurar ao contribuinte que foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu a incumbência para executar.

A legislação e normas complementares instituidoras do supracitado instrumento de controle não podem se sobrepor ao Código Tributário Nacional, que tem *status* de lei complementar, e tampouco à indelegável e vinculada competência de lançamento do crédito tributário devido e não pago.

A teor do disposto nas normas contidas nos artigos 142, *caput* e parágrafo único, e 149, *caput* e incisos, da Lei n.º 5.172/66 – CTN, colados abaixo, a autoridade administrativa a quem compete constituir o crédito tributário não pode jamais deixar de realizar o procedimento, sob pena de responsabilização funcional, eis que a atividade é vinculada e obrigatória.

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”*

Portanto, não seria mero instrumento de controle, que atende formalidades administrativas e é útil para que o contribuinte saiba que está sendo fiscalizado pela autoridade competente, que poderia ter o efeito de impedir a ação do fisco. A atividade, como visto, é obrigatória e vinculada, devendo o servidor público, pelo simples conhecimento da infração, dar início à ação fiscal ou representar à autoridade competente. Instrumentos formais instituídos por normas de hierarquia inferior não podem sobrepujar a indelegável, vinculada e obrigatória atividade de constituir o crédito tributário mediante o lançamento.

Nesse *iter*, registre-se que quando expedido o Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização, assentado às fls. 36, vigorava a Portaria SRF n.º 3007, de 26/11/2001. O referido instrumento normativo não extrapola o que determina o artigo 196 do Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172/66, verbis:

*"Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas."*

Tampouco desborda do comando inserto no §2.º do artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72:

*"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

*I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

*II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;*

*III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*

*§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

*§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."*

Veja que a única contradição restringe-se ao prazo de validade do MPF. Eis que o §2.º do artigo 7.º, estabelece que, quanto aos efeitos da exclusão da espontaneidade, valerão o prazo de sessenta dias, prazo esse prorrogável, sucessivamente, ou seja, tantas vezes quanto necessário, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

No que respeita ao prefalado instrumento de controle interno da administração, o Secretário da Receita Federal, definiu no inciso I do artigo 12 da Portaria SRF n.º 3.007/2001 que o prazo máximo de validade de um MPF-F seria de 120 dias e, no artigo 13, que a prorrogação do prazo poderia ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias. Dos documentos acostados aos autos, verifica-se que a fiscalização agiu dentro dos limites da legislação.

Portanto, o único questionamento possível seria quanto à exclusão da espontaneidade caso a autoridade administrativa responsável pelo procedimento houvesse deixado transcorrer mais de sessenta dias sem qualquer ato escrito, ainda que as normas atinentes ao MPF prescrevam como prazo de validade 120 dias.

Peço vênica para trazer à colação ementas do Primeiro Conselho de Contribuintes arroladas pelo nobre relator *a quo*:

1) Acórdão n.º 106-13555, proferido em 15/10/2003:

8

*"DEMORA DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS - A Lei não estabelece um prazo limite para os procedimentos de fiscalização, os quais podem se estender pelo tempo necessário à boa execução dos trabalhos, conforme lhe autorize o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.*

*REQUISICÃO DE ESPONTANEIDADE - O início do procedimento de fiscalização exclui a espontaneidade do contribuinte, porém, passados 60 dias sem que o fisco proceda a qualquer ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, o sujeito passivo a readquire, passando a gozar dos seus benefícios até que haja manifestação por parte da autoridade fiscal quanto à continuidade do procedimento fiscalizatório, momento a partir do qual perderá novamente espontaneidade."*

2) Acórdão n.º 106-14971, proferido em 13/09/2005:

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL - O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto. (art. 7o, I, do Dec. 70.235, de 1972). As formalidades legais exigidas para os termos fiscais são necessárias para que o sujeito passivo tenha conhecimento da instauração do procedimento fiscal, averigüe se a autoridade é competente para tal e que se produzam os efeitos determinados pelos §§ 1o e 2o, do art. 7o, do Dec. 70.235, de 1972. O termo fiscal que obedeça as exigências normativas estará apto a produzir os seus efeitos. A ação fiscal se exaure nos sessenta primeiros dias seguintes ao termo que demarca o início dos trabalhos fiscais, nada impede que o ato seja prorrogado por sucessivas vezes, por igual prazo, desde que se mostre necessário ao desempenho da função de averiguação pelo fisco. Os efeitos do lapso temporal de sessenta dias não se referem ao término da ação fiscal, e sim, tão somente, à exclusão da espontaneidade do sujeito passivo, em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF, primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Ocorrendo problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados, vez que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional."*

3) Acórdão n.º 108-08694, proferido em 25/01/2006:

*PAF - NULIDADES – Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal.”*

Os casos de nulidade importam violação das regras insculpidas nos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235/72. Mero instrumento formal de controle administrativo, instituído por normas de hierarquia inferior, não pode constituir óbice à ação obrigatória, vinculada e indelegável da autoridade administrativa competente para proceder ao lançamento tributário.

Pelo exposto, rejeito a preliminar.

## MÉRITO

O cerne da lide prende-se à classificação fiscal do produto denominado “Cloreto de Colina, 60 a 70%”, utilizado como aditivo na fabricação de ração animal.

A contribuinte em epígrafe classifica o supracitado produto no código NCM/SH 2923.10.00, própria para “colina e seus sais”, com alíquota de 0% pra o I.I. e 0% para o IPI.

Já a autoridade autuante, com base na descrição dos produtos e informações prestadas pela contribuinte, bem assim em laudos do LABANA de mercadorias idênticas ou similares, entende que a correta classificação fiscal é NCM/SH 2309.90.90, cujo título é “OUTRAS PREPARAÇÕES DOS TIPOS UTILIZADAS NA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS”.

A título de esclarecimento e fundamentação do presente voto, adoto parte do voto condutor do acórdão recorrido, conforme abaixo transcrito:

*“a classificação fiscal de uma mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul deve ser feita à luz de suas próprias regras e conceitos”.*

*O Decreto n.º 1.343/94 introduziu a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) na legislação aduaneira quando estabeleceu que a partir de 1º janeiro de 1995, as alíquotas do imposto de importação, bem como a Nomenclatura da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB)/Sistema Harmonizado passaria a ser designada Tarifa Externa Comum (TEC), enquanto o Decreto n.º 2.092/96 no seu artigo 1º aprovou a TIPI, tendo por base a Nomenclatura do Comum do Mercosul (NCM). Desta forma, a NCM passou a ser adotada como nomenclatura única nas operações de comércio exterior.*

*A NCM possui a seguinte estrutura: a) uma lista ordenada de códigos numéricos (posições, subposições, itens e subitens), dividida em 21 Seções, as quais abarcam 96 Capítulos; b) Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição e Complementares; e c) seis Regras Gerais Interpretativas (originárias da Convenção do Sistema Harmonizado), duas Regras Gerais Complementares (devidas ao Mercosul / RGC-1 e RGC-2) e a Regra Geral Complementar da TIPI (RGC/TIPI). Assim, a NCM tem as suas próprias “classes/grupos” (os Capítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens) e suas próprias regras para enquadrar uma mercadoria em um dos códigos nela existentes.*

*As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) foram incorporadas à legislação aduaneira pelo Decreto n.º 435/92,*

*definindo-as no § único do art. 1º como elemento subsidiário de carácter 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”.*

Isto posto, passo ao exame da classificação proposta pela recorrente. É de se considerar que a nota 1 do capítulo 29 exclui o produto, senão vejamos:

*“1.- Ressalvadas as disposições em contrário, as posições do presente Capítulo apenas compreendem:*

*a) os compostos orgânicos de constituição química definida apresentados isoladamente, mesmo contendo impurezas;*

*b) as misturas de isômeros de um mesmo composto orgânico (mesmo contendo impurezas), com exclusão das misturas de isômeros (exceto estereoisômeros) dos hidrocarbonetos acíclicos, saturados ou não (Capítulo 27);*

*c) os produtos das posições 29.36 a 29.39, os éteres, acetais e ésteres de açúcares, e seus sais, da posição 29.40, e os produtos da posição 29.41, de constituição química definida ou não;*

*d) as soluções aquosas dos produtos das alíneas a), b) ou c) acima;*

*e) as outras soluções dos produtos das alíneas a), b) ou c) acima, desde que essas soluções constituam um modo de acondicionamento usual e indispensável, determinado exclusivamente por razões de segurança ou por necessidades de transporte, e que o solvente não torne o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral;*

*f) os produtos das alíneas a), b), c), d) ou e) acima, adicionados de um estabilizante (ou mesmo de um agente antiaglomerante) indispensável à sua conservação ou transporte;*

*g) os produtos das alíneas a), b), c), d), e) ou f) acima, adicionados de uma substância antipoeira, de um corante ou de uma substância aromática, com a finalidade de facilitar a sua identificação ou por razões de segurança, desde que essas adições não tornem o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral;*

*h) os produtos seguintes, de concentração-tipo, destinados à produção de corantes azóicos: sais de diazônio, copulantes utilizados para estes sais e aminas diazotáveis e respectivos sais.”*

Verifica-se, pois, que o produto para se enquadrar no capítulo 29 há de ter constituição química definida (nota 1, alínea a), podendo ser acrescido de outras substâncias indispensáveis à conservação ou transporte, como antiaglomerantes ou antioxidantes (alínea f), ou mesmo substâncias (solventes) visando ao acondicionamento, por razões de segurança e transporte (alínea e), ou uma substância antipoeira, um corante ou uma substância aromática, visando a facilitar a sua identificação ou a segurança.

Ocorre que a querelante informa, em relação à composição química (doc. de fls. 53, que o produto importado consiste em cloreto de colina a 60 ou 70% por kg do produto, sendo o restante partes de plantas, quase sempre sabugo de milho moído ou casca de arroz, podendo a base ser constituída de sílica (base mineral) em substituição às partes de plantas.

Também informa (fls. 54) que o cloreto de colina é utilizado com outras vitaminas, antibióticos, minerais, antioxidantes, dentre uma série de compostos utilizados na elaboração de ração animal.

Demonstrado que o produto importado, conforme declaração da própria recorrente, é análogo àquele objeto de perícia e identificação do LABANA, cujas conclusões estão assentadas às fls.191 e seguintes, Laudo n.º 797.01/02, podem as conclusões apostas no referido laudo ser utilizadas para fins de demonstração da utilidade do produto importado.

A conclusão aposta às fls. 194 é que o produto é uma preparação constituída de Cloreto de Colina e partes de plantas pulverizadas, na forma sólida, a ser utilizada pelas fábricas de rações, importado pela agora recorrente e fornecido pelo mesmo exportador. As descrições do produto, tanto pelo Labana quanto pela recorrente, são coincidentes e atestam que o produto importado não tem constituição química definida, o que, consoante a Nota 1a), determina a exclusão do capítulo 29 da NCM/SH.

Outrossim, conforme já mencionado, as alíneas “b” a “g” da referida nota de capítulo não se aplicam ao produto importado. Isto porque o produto para se enquadrar no capítulo 29 há de ter constituição química definida (nota 1, alínea a ), podendo ser acrescido de outras substâncias indispensáveis à conservação ou transporte, como antiaglomerantes ou antioxidantes (alínea f), ou mesmo substâncias (solventes) visando ao acondicionamento, por razões de segurança e transporte (alínea e), ou uma substância antipoeira, um corante ou uma substância aromática, visando a facilitar a sua identificação ou a segurança.

A classificação proposta pela autoridade autuante é a correta.

As NESH do SH, CAPÍTULO 23, orientam que as preparações destinadas a entrar na fabricação dos alimentos completos ou complementa, designadas pré-misturas, são geralmente compostos de caráter complexo que compreendem um conjunto de elementos , cuja natureza e proporções variam consoante a produção zootécnica a que se destinam. Três espécies:

1. Favorecem a digestão do animais;
2. Asseguram a conservação dos alimentos;
3. Desempenham a função de suporte e que podem consistir quer em uma ou mais substâncias orgânicas nutritivas, quer em substâncias inorgânicas.

É de se considerar inicialmente o texto da posição, que expressamente menciona as preparações destinadas a ser utilizadas na alimentação de animais:

23.09	Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais.
2309.10.00	-Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho
2309.90	-Outras

N

2309.90.10	Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)
2309.90.20	Preparações à base de sal iodado, farinha de ossos, farinha de concha, cobre e cobalto
2309.90.30	Bolachas e biscoitos
2309.90.40	Preparações contendo Diclazuril
2309.90.90	Outras

Do exame das notas explicativas da posição 2309.90.90, verifica-se que tanto podem conter antibióticos como os excipientes que permitem a adição à ração, verbis:

*"Nota Explicativa*

## *II.- OUTRAS PREPARAÇÕES*

### *A.- AS PREPARAÇÕES DESTINADAS A FORNECER AO ANIMAL A TOTALIDADE DOS ELEMENTOS NUTRITIVOS NECESSÁRIOS PARA UMA ALIMENTAÇÃO DIÁRIA RACIONAL E BALANCEADA (ALIMENTOS COMPOSTOS "COMPLETOS")*

*Estas preparações caracterizam-se pelo fato de conterem produtos que pertencem a cada um dos três grupos de elementos nutritivos seguintes:*

*1) (...)*

*2)(...)*

*3)Elementos nutritivos "funcionais". São substâncias que asseguram a boa assimilação pelo organismo animal, dos elementos hidrocarbonados, protéicos e minerais. Citam-se as vitaminas, os oligoelementos, os antibióticos. A ausência ou carência destas substâncias ocasiona, na maior parte dos casos, perturbações na saúde do animal.*

*(...)*

### *C.- AS PREPARAÇÕES DESTINADAS A ENTRAR NA FABRICAÇÃO DOS ALIMENTOS "COMPLETOS" OU "COMPLEMENTARES" DESCRITOS NOS GRUPOS A E B, ACIMA*

*Estas preparações, designadas comercialmente pré-misturas, são geralmente compostos de carácter complexo que compreendem um conjunto de elementos (às vezes denominados "aditivos"), cuja natureza e proporções variam consoante a produção zootécnica a que se destinam. Esses elementos são de três espécies:*

*1) os que favorecem a digestão e, de uma forma mais geral, à utilização dos alimentos pelo animal, defendendo o seu estado de saúde: vitaminas ou provitaminas, aminoácidos, antibióticos, coccidiostáticos, oligoelementos, emulsificantes, aromatizantes ou aperitivos, etc.;" (grifei)*

Veja-se a finalidade do produto, extraída da declaração da própria recorrente, aposta às fls 55, verbis:

*"A colina é uma base quaternária de amônio amplamente distribuída entre espécies de animais e vegetais. Ela pode ser sintetizada dentro do organismo vivo, embora em quantidades variáveis, pois a presença de outras substâncias (por exemplo metionina, ácido fólico e vitamina B12) afetam sua biossíntese. Tem havido muita controvérsia quanto ao papel da colina como fator essencial da nutrição animal. Contudo, estudos a respeito da necessidade da colina como componente de um meio nutriente completo para células em cultura demonstraram que ela se faz essencial, tanto para a sobrevivência quanto para o crescimento das células. Dessa forma, pode-se dizer que a função do cloreto de colina é suplementar aos alimentos ministrados aos animais, visando: efeitos profiláticos, composição e recomposição de membranas celulares, atuação como agente lipotrófico, neurotransmissor e doador de grupos metila para certos ciclos bioquímicos."*

A descrição do produto pela própria recorrente coloca-o com funções profiláticas semelhantes aos das vitaminas, provitaminas ou aminoácidos.

Considerando as supracitadas notas explicativas, o produto importado é uma pré-mistura à preparação para ração animal e amolda-se perfeitamente à posição proposta pela autoridade autuante.

#### MULTA DE OFÍCIO

Antes da edição da Medida Provisória n.º 2.158, de 24/08/2001, vigia o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 10/1997 que determinava a não aplicação da multa de ofício, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, ainda que restasse comprovada classificação tarifária errônea, se a mercadoria estivesse corretamente descrita.

Entretanto, após a publicação da referida Medida Provisória, não cabe mais a exclusão da multa de ofício mesmo que a mercadoria tenha sido corretamente descrita na declaração de importação, nos casos de classificação fiscal incorreta, a partir da entrada em vigor do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 13/2002.

A autoridade autuante, considerando que a mercadoria foi corretamente descrita na declaração de importação, em observância a legislação vigente, aplicou a multa de mora, prevista no § 2º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/96, para os fatos geradores que ocorreram antes da publicação da Medida Provisória 2.158-35/2001, em 27/08/2001, e a multa de ofício para aqueles que ocorreram após a sua publicação.

Ocorre que o ADN COSIT n.º 10/1997 somente foi revogado com a entrada em vigor do ADI SRF n.º 13/2002, precisamente em, não podendo prevalecer o entendimento esposado pelo fisco. Somente a partir da revogação do supracitado ato declaratório normativo é que a multa de ofício poderia ser mantida, o que não é o caso.

#### MULTA POR ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MERCADORIA

A classificação fiscal adotada pelo contribuinte foi considerada incorreta, sendo pertinente a aplicação da multa decorrente dessa infração, tipificada no inciso I do artigo 84 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, *in verbis*:

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

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

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para fins de excluir a multa de ofício, mantido o lançamento nos demais aspectos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 2008.

  
JOÃO LUIZ FREGONAZZI