



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

Processo nº 10907.721803/2012-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.065 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2017
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente SADIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. VITAMINA D3. MICROVIT D3 PROMIX 500.

Vitamina D3 (Colecalciferol) contendo no mínimo 500.000 Unidades Internacionais, protegida e estabilizada por mistura de gelatina, carboidratos, amido, sacarose, BHT e dióxido de silício, classifica-se na posição 2936 com base na RGI nº 1, tal como estabelecido na Decisão COANA nº 04/1999.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro. Sustentou pela recorrente o Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro, OAB/RJ nº 32.641.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Renato Vieira de Avila e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de autos de infração com ciência do contribuinte por via postal em **26/12/2012** (fl. 1964), lavrados para exigir as diferenças dos tributos incidentes sobre a importação e as multas relativas ao controle aduaneiro das importações, em razão de erro de classificação fiscal e alíquota nas declarações de importação do produto MICROVIT D3 PROMIX 500 registradas entre **30/05/2008 e 30/01/2012**.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 1938/1959), foi realizada perícia técnica em uma amostra da mercadoria denominada comercialmente como MICROVIT D3 PROMIX 500, importada por meio da DI nº 11/1290358-7 Adição 02, registrada em 13/07/2011.

O contribuinte vinha classificando esse produto sob o código NCM 2936.2921, informando que se tratava de VITAMINA D3 (COLECALCIFEROL), NÃO MISTURADA, alíquota do Imposto de Importação de 2%:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	II %	IPI %	PIS/PASEP %	COFINS %
2936	PROVITAMINAS E VITAMINAS, NATURAIS OU REPRODUZIDAS POR SÍNTESE (INCLUINDO OS CONCENTRADOS NATURAIS), BEM COMO OS SEUS DERIVADOS UTILIZADOS PRINCIPALMENTE COMO VITAMINAS, MISTURADOS OU NÃO ENTRE SI, MESMO EM QUAISQUER SOLUÇÕES.				
2936.2	- Vitaminas e seus derivados, não misturados:				
2936.29	-- Outras vitaminas e seus derivados				
2936.29.2	Vitaminas D e seus derivados				
2936.29.21	Vitamina D3 (colecalfiferol)	2	0	0	0

Segundo a fiscalização, a perícia revelou que o produto não é uma vitamina D3 isolada, mas sim uma **preparação** constituída de Vitamina D3 contendo os seguintes excipientes orgânicos: óleo, amido, gelatina e sacarose, além do excipiente inorgânico a base de dióxido de silício, a ser utilizada pelas indústrias formuladoras de ração para animais (fl. 1942).

A fiscalização afirmou que, em resposta ao quesito 8 do laudo técnico, o perito designado afirmou que **os excipientes foram adicionados à vitamina D3 para um fim específico, qual seja, o de tornar o composto uma preparação para entrar na composição de ração animal.**

Segundo a fiscalização, a adição dos excipientes amido e sílica possui a finalidade de facilitar o manuseio e a dosagem de vitaminas nas rações animais e proteger química e fisicamente as vitaminas durante o processo de mistura com outros componentes na formulação final a que se destina (pré-mistura ou ração animal).

Diante do que foi constatado no laudo técnico, concluiu a fiscalização que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado à posição 2936 não autorizam a classificação deste tipo de preparação como uma simples vitamina, uma vez que a adição de substâncias inorgânicas à base de sílica e outras substâncias orgânicas, tornaram o produto apto para um fim específico de preferência à sua aplicação geral, a saber: a utilização exclusiva na produção de ração animal, e, assim sendo, os excipientes encontrados não se enquadram em nenhuma das hipóteses previstas na NESH da posição 2936, *in verbis*:

"Os produtos da presente posição [da posição 2936] podem ser estabilizados para torná-los aptos à conservação ou transporte:

-por adição de antioxidante,

-por adição de agentes antiaglomerantes (hidratos de carbono, por exemplo),

-por revestimento com substâncias apropriadas (gelatinas, ceras, etc.) mesmo plastificadas, ou

-por absorção em substâncias apropriadas (ácido sílico, por exemplo), desde que a quantidade das substâncias acrescentadas ou os tratamentos a que são submetidos não sejam superiores aos necessários à sua conservação ou transporte, nem modifiquem o caráter do produto de base nem os tornem particularmente aptos para usos específicos de preferência à sua aplicação geral."

(Grifei)

Prossegue a fiscalização narrando que as Notas Explicativas à posição 2309 esclarecem que nela se incluem as **preparações** destinadas a entrar na fabricação de alimentos completos e alimentos complementares para nutrição animal. Tais preparações, designadas comercialmente de pré-misturas, são geralmente compostos de caráter complexo que compreendem um conjunto de elementos (às vezes denominados aditivos), cuja natureza e proporções variam consoante a produção zootécnica a que se destinam. Conclui a fiscalização que segundo a NESH, uma **preparação constituída de vitamina e excipientes** é suscetível de enquadrar-se como uma preparação destinada a entrar na fabricação dos alimentos "completos" ou "complementares" para nutrição animal, conforme estabelecido na NESH, *in verbis*:

"(...)

Esta posição [2309] compreende não só as preparações forrageiras adicionadas de melaço ou de açúcares, como também as preparações empregadas na alimentação de animais, constituídas de uma mistura de diversos elementos nutritivos, destinados:

- 1) quer a fornecer ao animal uma alimentação diária racional e balanceada (alimentos completos);*
- 2) quer a completar os alimentos produzidos na propriedade agrícola, por adição de algumas substâncias orgânicas ou inorgânicas (alimentos complementares);*
- 3) quer a entrar na fabricação dos alimentos completos ou dos alimentos complementares.*

Incluem-se nesta posição os produtos dos tipos utilizados na alimentação dos animais, obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais e que, por esse fato, perderam as características essenciais da matéria de origem, por exemplo, no caso dos produtos obtidos a partir de matérias vegetais, os que tenham sido sujeitos a um tratamento, de forma que as estruturas celulares específicas das matérias vegetais de origem já não sejam reconhecíveis ao microscópio.

(...)

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 caráter 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 à 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.;

2) os destinados a assegurar a conservação dos alimentos, especialmente as gorduras que contêm, até serem consumidos pelo animal: estabilizantes, antioxidantes, etc.;

3) os que desempenham a função de suporte e que podem consistir quer em uma ou mais substâncias orgânicas nutritivas (especialmente farinhas de mandioca ou de soja, farelos, leveduras e diversos resíduos da indústria alimentar), quer em substâncias inorgânicas (por exemplo: magnesita, cré, caulim, sal, fosfatos).

A concentração, nestas preparações, dos elementos referidos em 1) acima e a natureza do suporte são determinadas, especialmente, de forma a conseguir-se uma repartição e uma mistura homogêneas desses elementos nos alimentos compostos a que essas preparações serão adicionadas.

(...)”

Com base na RGI nº 1; na RGC nº 1, na Nota 1 do Capítulo 23, nos textos da posição 2309 e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado às posições 2936 e 2309, a fiscalização concluiu que o produto MICROVIT D3 PROMIX 500 deve ser classificado sob o código NCM 2309.9090 - outras preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais, tributada pelo Imposto de Importação com alíquota de 8%, *in verbis*:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	II %	IPI %	PIS/PASEP %	COFINS %
2309	PREPARAÇÕES DOS TIPOS UTILIZADOS NA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS.				
2309.10.00	- Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho	14	10	1,65	7,6
2309.90	- Outras				
2309.90.90	Outras	8	0	1,65	7,6

A partir dessa constatação, a fiscalização levantou todas as Declarações de Importação registradas pelo contribuinte que continham importações consignando o produto MICROVIT D3 PROMIX 500 com a mesma descrição e, com base na presunção relativa estabelecida no art. 68 da Lei nº 10.833/2003, efetuou o lançamento de ofício das diferenças dos tributos incidentes sobre cada importação com os acréscimos legais pertinentes ao lançamento de ofício.

Foi lançada a multa regulamentar de 30% do valor aduaneiro em virtude das importações terem ocorrido ao desamparo de licença de importação. Segundo a fiscalização, a

análise laboratorial passou a exigir uma nova licença de importação porque a licença obtida pelo contribuinte amparava a mercadoria descrita nas DI (Vitamina D3 isolada) e não a preparação que foi efetivamente importada. Tendo em vista que o contribuinte omitiu das descrições nas DI o termo "PREPARAÇÃO", entendeu o fisco não ser inaplicável ao caso concreto o Ato Declaratório COSIT nº 12/97.

Foi lançada a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, em razão de as mercadorias terem sido classificadas incorretamente pelo importador no código NCM 2936.29.21 - VITAMINA D3 (COLECALCIFEROL). Tendo em vista que a perícia realizada permitiu o reenquadramento da mercadoria importada no código NCM 2309.90.90, ficou comprovado o erro de classificação fiscal.

Em sede de impugnação, a defesa alegou, em síntese, o seguinte:

1) Os autos de infração são improcedentes porque a classificação utilizada pelo contribuinte nas importações estava correta. A classificação da vitamina D3 na posição NCM 2936 foi cancelada pela DINON por meio da Decisão COANA nº 004, de 29 de abril de 1999, proferida em processo de consulta formulada pelo SINDICATO NACIONAL DA INDÚSTRIA DE ALIMENTAÇÃO ANIMAL - SINDIRAÇÕES;

2) A revisão da importação foi efetuada muitos anos após as importações, sendo que no momento do despacho aduaneiro nenhum questionamento foi levantado quanto a qualquer irregularidade nas importações. Se houve algum erro na classificação da mercadoria no momento da importação, tratou-se de erro de direito e não de fato. Sendo assim, a revisão aduaneira não poderia ter sido efetuada neste caso, pois o art. 149 do CTN não autoriza a revisão de ofício por erro de direito e a Súmula 227 do TFR veda ao fisco a revisão do lançamento por mudança de critério jurídico;

3) Atacou a multa regulamentar imposta com base no erro de classificação fiscal. Disse que mesmo na hipótese de constatação de erro de direito na classificação fiscal da mercadoria, a multa não pode ser imposta sem que seja verificada a culpabilidade do contribuinte. Se não for comprovado o dolo do importador por esse erro, não há como se impor legitimamente a multa;

4) As multas aplicadas são confiscatórias porque chegam a 120% do valor do tributo lançado, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal.

Por meio do Acórdão nº 53.925, de 10 de dezembro de 2013, a 23ª Turma da DRJ - São Paulo¹, julgou a impugnação improcedente. Entendeu a Turma de Julgamento *a quo* que o produto que foi objeto da consulta formulada pelo SINDIRAÇÕES era diferente do produto reclassificado pela fiscalização neste processo, sendo inaplicável ao caso concreto o enquadramento preconizado pela COANA. No que tange à classificação fiscal propriamente dita, entendeu a DRJ que o laudo técnico comprovou que o produto é uma preparação contendo a vitamina D3 e não a vitamina D3 isolada. A DRJ cancelou a reclassificação fiscal com base nas mesmas regras e justificativas utilizadas pela fiscalização. A DRJ entendeu que no caso concreto foi cabível a revisão aduaneira, com base no art. 149, IV, do CTN, pois houve erro do contribuinte quanto a elemento definido como de declaração obrigatória. As multas foram mantidas, sob a justificativa de que não cabe a análise de alegação de inconstitucionalidade em sede de julgamento administrativo. Entendeu a DRJ que as multas não podem ser revistas com base em juízos de razoabilidade e proporcionalidade entre a infração e a intensidade da pena, pois a lei não permite a dosimetria da pena em matéria tributária.

Regularmente notificado da decisão de primeira instância em 24/01/2014 (fl. 2061), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 24/02/2014 alegando, em síntese, o seguinte:

1) Não existe diferença essencial entre o produto objeto da Decisão COANA nº 04/1999 e o produto importado por meio da DI autuada. Nos dois casos o composto Vitamina D3 é protegido por uma mistura, por uma preparação, um revestimento de gelatina, carboidratos e antioxidantes, sempre contendo no mínimo 500.000 unidades de Vitamina D3. Os produtos apresentam o mesmo componente ativo (a vitamina D3) e diferem apenas em relação aos revestimentos que são ligeiramente diferentes, mas ambos se destinam ao mesmo objetivo, que é estabilizar o componente ativo. Portanto, é insustentável a decisão recorrida quando tenta manter a autuação, sob o fundamento de se tratarem de produtos diferentes;

2) No momento da importação o fisco não levantou qualquer questionamento. Apenas muitos anos depois resolveu a Fazenda Nacional imputar ao contribuinte o cometimento de infrações em relação a fatos geradores efetivamente consumados. Na pior das hipóteses houve erro de direito, e não erro de fato. A revisão do lançamento por erro de direito é vedada não só pelo art. 149 do CTN, mas também pela Súmula 227 do TFR;

3) Quanto à imposição das multas, reiterou que diante da hipótese de erro de direito e da falta de verificação da culpabilidade do contribuinte, é ilegal a imposição de qualquer multa. Contestou a decisão recorrida na parte em que não aplicou os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade para a exclusão ou redução das multas, pois no caso concreto a penalidade excessiva afronta os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco.

Para melhor instrução do processo, e com base no disposto nos arts. 36 e 37 da Lei nº 9.784/99, este relator obteve no Sistema Decisões a Decisão COANA nº 04/1999, que ora se junta aos autos.

Muito embora a defesa tenha feito referência ao nome do autor da consulta, este relator, em homenagem ao art. 198 do CTN, apagou os dados do cabeçalho da referida decisão, os quais permitiam a identificação do consulente.

Por meio da Resolução nº 3402-000.726, de 09 de dezembro de 2015, este colegiado converteu o julgamento em diligência à repartição de origem, solicitando que o perito complementasse o laudo técnico, mediante a apresentação de respostas a oito quesitos complementares.

O processo retornou com Laudo Complementar de fls. 2168/2172, contendo as respostas aos quesitos complementares e com uma explicação acerca dos nomes técnicos e científicos das substâncias químicas orgânicas.

Regularmente notificado do Laudo Técnico Complementar, o contribuinte apresentou manifestação de fls. 2186/2191, alegando, em síntese, que as respostas dos quesitos complementares comprovaram que o produto é semelhante ao que deu origem à Decisão COANA nº 004, de 29 de abril de 1999. Considerando que o contribuinte era filiado ao SINDIRAÇÕES, ele está protegido pela interpretação contida na Solução de Consulta da COANA, devendo ser cancelado o auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais para sua admissibilidade e, portanto, merece ser conhecido pelo colegiado.

Conforme relatado, a fiscalização entendeu que o produto MICROVIT D3 PROMIX 500 é uma preparação que possui uma aplicação específica e, por tal motivo, deve ser classificado na posição 2309 e não na posição 2936, que se destina apenas às vitaminas em estado isolado.

A defesa, por sua vez, invocou a seu favor a Decisão COANA nº 04/1999, sustentando que o MICROVIT D3 PROMIX 500 é semelhante aos dois produtos tratados na Solução de Consulta e como o contribuinte é filiado ao SINDIRAÇÕES, está amparado pelo efeito protetivo da consulta, até que a referida interpretação seja revista pela COANA.

A COANA entendeu que os produtos objeto daquela consulta não eram preparações, mas sim vitaminas D3 em estado isolado, pois os excipientes adicionados não alteraram o seu caráter de vitaminas.

Por seu turno, a DRJ entendeu que o produto objeto deste processo é diferente daqueles que foram consultados porque os nomes comerciais eram diferentes, o que impede a aplicação do entendimento da COANA.

A questão a ser decidida por este colegiado é mais de fato do que de direito, pois não se discute que as vitaminas e pró-vitaminas isoladas se classificam na posição 2936 (pretendida pelo contribuinte) e que as preparações para alimentação animal se classificam na posição 2309 (pretendida pela fiscalização).

O problema se resume em saber se os excipientes tornaram a vitamina D3 uma preparação constituída por vários elementos nutritivos ou se esses excipientes estão presentes no produto apenas para conservar e estabilizar a vitamina D3.

Conforme descrito na fundamentação da Resolução nº 3403-000.726, o Laudo Técnico solicitado pela fiscalização (fls. 08/39) não foi muito claro, pois ao mesmo tempo em que definiu os componentes adicionados à vitamina D3 como sendo excipientes (vide resposta aos quesitos 5, 6 e 7, fls. 21/25), consignou com todas as letras que o produto era uma preparação (vide respostas aos quesitos 2 e 8, fls. 19 e 25).

Ora, se a mera adição de excipientes, "em regra", não impede a classificação da vitamina na posição 2936, como então esses excipientes podem transformar o produto em uma preparação?

Diz-se "em regra" porque nas Notas Explicativas à posição 2936 existe uma ressalva no sentido de que os excipientes não podem alterar o caráter de vitaminas e nem torná-las particularmente aptas para usos específicos, *in verbis*:

"(...)

Os produtos da presente posição podem ser estabilizados para torná-los aptos à conservação ou transporte:

-por adição de agente antioxidante,

-por adição de agentes antiaglomerantes (hidratos de carbono, por exemplo),

-por revestimento com substâncias apropriadas (gelatina, ceras, matérias graxas (gordas), por exemplo), mesmo plastificadas, ou*

-por adsorção em substâncias apropriadas (ácido silícico, por exemplo), desde que a quantidade das substâncias acrescentadas ou os tratamentos a que são submetidos não sejam superiores aos necessários à sua conservação ou transporte, nem modifiquem o carácter do produto de base nem os tornem particularmente aptos para usos específicos de preferência à sua aplicação geral.

(...)"

(Grifei)

A fiscalização pretendeu valer-se dessa ressalva para desenquadrar o produto da posição 2936 e enquadrá-lo na posição 2309.

Entretanto, a obscuridade do Laudo Técnico aliada ao fato de a composição do produto reclassificado (fl. 20) ser semelhante à do produto MICROVIT D3 PROSOL 500, que foi objeto da Decisão COANA nº 04/1999, gerou a necessidade da baixa do processo em diligência, a fim de que o perito prestasse alguns esclarecimentos mediante a resposta a oito quesitos complementares (fls. 2157/2158).

Observo aos interessados e aos senhores conselheiros que essa diligência não teve por objeto suprir o ônus da prova que incumbe às partes, pois a providência requerida decorreu de uma necessidade interna do próprio colegiado, que entendeu que o Laudo apresentado era obscuro.

A fiscalização e a DRJ ficaram satisfeitas com resposta ao quesito 8 do Laudo original (fl. 25). Mas este colegiado não se satisfaz com essa resposta porque o perito, ao tentar explicar o "sim" ao quesito 8, justificou que o emprego dos excipientes cumpria a mesma função que autorizaria a classificação do produto na posição 2936. Ou seja, a explicação do "sim" no quesito 8 está incoerente com a descrição da função dos excipientes que existe nos quesitos 5, 6 e 7 do referido Laudo (fls. 21/25). Se a função dos excipientes se resume a conservar e a estabilizar a vitamina, então a resposta ao quesito 8 deveria ter sido **não!**

No Laudo Complementar de fls. 2168/2173, em que pese a afeição do Senhor Perito por respostas indiretas, ficou esclarecido o seguinte, *in verbis*:

"(...)

1) Solicita-se ao Senhor Perito que informe o nome técnico e o nome científico do produto MICROVIT D3 PROMIX 500, objeto do LTA 15/11 (26/08/2011), se isso for possível com os laudos existentes no referido laudo técnico.

A vitamina D3 pode ser denominada pelos seguintes sinônimos: Colecalciferol, 7-dehidrocolesterol ativado, calciol¹.

2) Solicita-se ao Senhor Perito que esclareça, conclusivamente, se as quantidades ou as espécies de excipientes discriminados na resposta ao quesito 3, do referido laudo técnico, modificam ou não o caráter da vitamina D3.

A adição dos excipientes presentes não torna o produto uma preparação para entrar na composição da ração animal, mas apenas para garantir a estabilidade da Vitamina D3 na formulação da quantidade a ser administrada, durante o processamento e estocagem do produto.

3) Solicita-se ao Senhor Perito que esclareça, conclusivamente, se as quantidades ou as espécies de excipientes discriminados na resposta ao quesito 3, do referido laudo técnico, possuem alguma propriedade nutritiva que se agrega à vitamina D3. Este órgão de julgamento deseja saber se o produto MICROVIT D3 PROMIX 500 é uma preparação constituída pela mistura de vários elementos nutritivos ou se apenas a vitamina D3 é o elemento nutritivo.

Estes componentes adicionados ao material são caracterizados como excipientes comumente empregados em formulações atuando como aglutinantes, solventes, agentes higroscópicos e agentes anti-oxidantes, sempre no sentido de proteger o princípio ativo, neste caso a Vitamina D3.

4) Solicita-se ao Senhor Perito que esclareça, conclusivamente, se as quantidades ou as espécies de excipientes discriminados na resposta ao quesito 3, do referido laudo técnico, superam ou não as quantidades normalmente necessárias para a conservação ou transporte da vitamina D3.

A adição dos excipientes presentes não torna o produto uma preparação para entrar na composição da ração animal, mas apenas para garantir a estabilidade da Vitamina D3 na formulação da quantidade a ser administrada, durante o processamento e estocagem do produto. As quantidades são específicas para o tempo de processamento e estocagem. Maiores detalhes sobre conservação e transporte precisam de um novo laudo para determinar o tempo de prateleira do produto.

5) Solicita-se ao Senhor Perito que esclareça, conclusivamente, se as quantidades ou as espécies de excipientes discriminados na resposta ao quesito 3, do referido laudo técnico, são suficientes para tornar o MICROVIT D3 PROMIX 500 de uso exclusivo e específico para a fabricação de rações destinadas à alimentação animal. A forma como a Vitamina D3 se encontra preparada no referido produto fez com que ela perdesse seu caráter geral de uso?

A adição dos excipientes presentes não torna o produto uma preparação para entrar na composição da ração animal, mas apenas para garantir a estabilidade da Vitamina D3 na formulação da quantidade a ser administrada, durante o processamento e estocagem do produto. A vitamina D3 não sofreu alteração quando preparada com os excipientes utilizados, mas para afirmar se ela perdeu ou não caráter geral de uso demandaria um novo laudo para determinar esta especificidade

6) 5) Solicita-se ao Senhor Perito que esclareça, conclusivamente, se o produto MICROVIT D3 PROMIX 500, da forma como apresentado, possui outras aplicações que não exclusivamente a produção de rações para animais.

A adição dos excipientes presentes não torna o produto uma preparação para entrar na composição da ração animal, mas apenas para garantir a estabilidade da Vitamina D3 na formulação da quantidade a ser administrada, durante o processamento e estocagem do produto. A vitamina D3 não sofreu alteração quando preparada com os excipientes utilizados, mas para afirmar se ela possui outras aplicações demandaria um novo laudo para determinar quais aplicações poderiam ser viabilizadas com esta formulação.

(...)"

Os excertos do Laudo Complementar acima colacionados, revelam que o Senhor Perito respondeu de forma direta apenas aos quesitos complementares 5 e 6 e de forma indireta os demais quesitos. Ficou sem resposta o quesito 4, pois não foi esclarecido se os

excipientes superam ou não as quantidades normalmente necessárias ao transporte e à conservação da vitamina.

As respostas acima deixam evidente que o produto MICROVIT D3 PROMIX 500: a) não é uma preparação contendo vários elementos nutritivos; b) os excipientes não alteraram a vitamina D3, mas apenas se prestaram a garantir a estabilidade e a conservação da vitamina; e c) não é possível afirmar que a vitamina D3 perdeu seu caráter geral de uso, sem que seja efetuada uma nova perícia.

Ora, a realização de uma nova perícia a esta altura do processo significa a adoção de uma providência destinada a suprir o ônus da prova do fisco, o que, como se sabe, não se coaduna com os arts. 9º e 18 do Decreto nº 70.235/72.

Desse modo, à luz do que se extrai do Laudo Complementar, é evidente que as três premissas do raciocínio empregado pela fiscalização não encontram suporte na perícia realizada, não se prestando o Laudo Técnico a lastrear o desenquadramento do MICROVIT D3 500 PROMIX da posição 2936 da NCM.

O texto da posição 2309, pretendida pelo fisco, é o seguinte, *in verbis*:

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	
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 que contenham Diclazuril	
2309.90.50	Preparações com teor de cloridrato de ractopamina igual ou superior a 2 %, em peso, com suporte de farelo de soja	
2309.90.60	Preparações que contenham xilanase e betagluconase, com suporte de farinha de trigo	
	Ex 01 - Preparações alimentícias para cães e gatos, não acondicionadas para a venda a retalho	
2309.90.90	Outras	
	Ex 01 - Preparações alimentícias para cães e gatos, não acondicionadas para a venda a retalho	

Conforme o entendimento estabelecido na Decisão COANA nº 04/1999, as preparações mencionadas no texto dessa posição são **preparações constituídas de vários elementos nutritivos**, *in verbis*:

"(...)

Esta posição compreende.....as preparações empregadas na alimentação de animais constituídas de uma mistura de diversos elementos nutritivos (grifei).

(...)"

E essa necessidade da presença de vários elementos nutritivos também consta das Notas Explicativas à posição 2309, a qual foi transcrita pela própria fiscalização no Relatório Fiscal, cujo trecho vai a seguir reproduzido:

"(...)

Esta posição [2309] compreende não só as preparações forrageiras adicionadas de melaço ou de açúcares, como também as preparações empregadas na alimentação de animais, constituídas de uma mistura de diversos elementos nutritivos, destinados:

(...)"

Desse modo, se o laudo complementar esclareceu que não se trata de uma preparação constituída por vários elementos nutritivos e que os excipientes apenas garantiram a estabilidade e a conservação da vitamina D3, é incabível a pretensão fiscal de enquadrar o produto como preparação da posição 2309, o que basta para que este colegiado conclua pela improcedência de todos os autos de infração albergados neste processo.

As respostas contidas no Laudo Complementar demonstram que o contribuinte vinha classificando corretamente o produto na posição 2936, não só pelo fato da composição química do MICROVIT D3 PROMIX 500 ser semelhante à do MICROVIT D3 PROSOL 500 (objeto da Solução de Consulta), mas também pelo fato de **os nomes técnicos dos dois produtos serem idênticos: Colecalciferol ou 7-dehidrocolesterol ativado.**

No que concerne à composição química dos produtos, a resposta ao quesito 3 do Laudo Técnico original relaciona os seguintes componentes e percentuais em peso (fl. 20):

"(...)

A composição química percentual de cada componente da amostra em análise é:

Constituinte	Percentual na amostra (%)
Vitamina D3	1,64% - (equivalente a 16.400 mg/kg – 656000 UI/g (cada grama vitamina D3 equivale a 40.000 U.I.))
Óleo	4,55
BHT	0,50
Amido	65,49
Gelatina+sacarose	23,96
SiO ₂	3,86
Total	100

Já na Decisão COANA nº 04/1999 a composição química do produto MICROVIT D3 PROSOL 500 é a seguinte:

"(...)

Composição: No mínimo 500.000 unidades internacionais de vitamina D³ (cada unidade internacional desta vitamina correspondente a 0,025 µg) o que equivale a 12,5 mg por grama de sólido. Isto significa que há, no mínimo, 1,25% em peso de vitamina D³ (composto químico puro) e, evidentemente, 98,75% em peso de revestimento protetor/antioxidante. Ou de outra forma: 3,45% de vitamina D³ (na forma oleosa), 0,75% do oxidante butil-hidroxitolueno (BHT) e 95,8% de uma mistura de gelatina e lactose.

(...)"

Cotejando-se os dados acima colacionados, verifica-se que o contribuinte tem razão quando alega a semelhança entre os dois produtos, pois: a) o produto reclassificado pelo fisco possui porcentagem em peso de 1,64%, superior ao mínimo de 1,25%, ou seja, apresenta pelo menos 500.000 UI de vitamina D₃; e b) a quantidade de excipientes é praticamente a mesma, sendo 98,36% na amostra periciada e de 96,55% na bula do MICROVIT D₃ PROSOL 500.

No que concerne ao nome do produto, verifica-se que o Senhor Perito esquivou-se de declinar o nome científico, com base na nomenclatura da IUPAC. Apresentou uma explicação estranha que parece considerar que os nomes técnicos e científicos seriam uma coisa só e declinou os seguintes nomes para o produto: **Colecalciferol, 7-dehidrocolesterol ativado, calciol** (resposta ao quesito complementar nº 1).

Já na Decisão COANA nº 04/1999, encontra-se os seguintes nomes para o MICROVIT D₃ PROSOL 500:

Nome técnico: Colecalciferol ou 7-dehidrocolesterol ativado

Nome científico: 9, 10 - secocholesta - 5,7,10(19) - trien- 3beta - ol.

Conforme se verifica, existe perfeita identidade entre o nome técnico que consta da Solução de Consulta e o nome declinado pelo Senhor Perito no Laudo Complementar. Muito embora o Senhor Perito tenha se esquivado de dizer se o nome declinado no Laudo era o nome técnico ou o nome científico, este relator entende que foi declinado o nome técnico, por ser idêntico ao nome técnico indicado na bula do medicamento que foi objeto da Decisão COANA nº 04/1999.

Essa semelhança quanto ao nomes técnicos e quanto à composição química dos dois produtos, produz no espírito do julgador a convicção de que o produto reclassificado pelo fisco, o MICROVIT D₃ PROMIX 500, deve ser classificado na mesma posição do produto MICROVIT D₃ PROSOL 500, objeto da Solução de Consulta da COANA.

A referida posição apresenta os seguintes textos:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	II %	IPI %	PIS/PASEP %	COFINS %
2936	PROVITAMINAS E VITAMINAS, NATURAIS OU REPRODUZIDAS POR SÍNTESE (INCLUINDO OS CONCENTRADOS NATURAIS), BEM COMO OS SEUS DERIVADOS UTILIZADOS PRINCIPALMENTE COMO VITAMINAS, MISTURADOS OU NÃO ENTRE SI, MESMO EM QUAISQUER SOLUÇÕES.				
2936.2	- Vitaminas e seus derivados, não misturados:				
2936.29	-- Outras vitaminas e seus derivados				
2936.29.2	Vitaminas D e seus derivados				
2936.29.21	Vitamina D3 (colecalfiferol)	2	0	0	0

Conforme se constata pela mera leitura do texto da posição, a vitamina D3 encontra-se nominalmente citada por um de seus nomes técnicos, devendo ser aí classificada com base no entendimento contido na Decisão COANA nº 04/1999.

Se tanto o MICROVIT D3 PROMIX 500, quanto o MICROVIT D3 PROSOL 500, são designados tecnicamente pelo termo "colecalfiferol", então ambos devem ser classificados na mesma posição, não tendo o menor cabimento a decisão de primeiro grau na parte em que afirmou que os produtos são diferentes porque os nomes comerciais são diferentes.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar todos os autos de infração albergados neste processo.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim