



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11075.721013/2012-19
ACÓRDÃO	3402-012.165 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MASTERFOODS BRASIL ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Exercício: 2012

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ALIMENTOS COMPLETOS PARA CÃES E GATOS. REGRAS DE INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO. POSIÇÃO ESPECÍFICA PREVALECENTE SOBRE POSIÇÃO GENÉRICA.

A Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado 3-A dispõe que a posição mais específica prevalece sobre a posição genérica. No caso em comento, os alimentos completos para cães e gatos, do capítulo 23, do Sistema Harmonizado, dotados dos componentes e características constantes nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), enquadram-se no NCM 2309.90.10, posição mais específica que delimita o que são tais alimentos completos, sua composição e finalidade, em detrimento da posição mais genérica 2309.10.00.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Bernardo Costa Prates Santos, que negavam provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos (substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos aqui discutidos, peço vênha para utilizar relatório constante à decisão de primeira instância:

Contra o contribuinte supra-identificado foram lavrados os seguintes autos de infração: 1º) de imposto de importação (fls. 04 a 09), que exige R\$ 10.828,75 de imposto, R\$ 8.121,56 de multa de ofício de 75%, R\$ 23.204,48 de multa do controle administrativo e R\$ 773,48 multa regulamentar; 2º) de imposto sobre produtos industrializados (fls. 14 a 18), que exige R\$ 8.817,70 de imposto; 3º) de COFINS - Importação (fls. 21 a 24), que exige R\$ 361,17 de contribuição e multa de ofício de 75% de R\$ 270,88; e 4º) de PIS/PASEP – importação (fls. 27 a 30), que exige R\$ 78,42 de contribuição e multa de ofício de 75% de R\$ 58,82.

As exigências são decorrentes das seguintes imputações fiscais: 1ª) - erro de classificação fiscal da mercadoria alimento completo para gatos, acondicionada em embalagens de 85 gramas, classificada pelo importador no código NCM 2309.90.10, alterada pelo lançamento para o código NCM 2309.10.00, resultando em aplicação de alíquota de imposto de importação superior e, por conseqüência, nas exigências das diferenças de tributos e contribuições recolhidos a menor, além da multa regulamentar pela classificação incorreta, conforme detalhado na descrição dos fatos e enquadramentos legais dos autos de infração (fls. 06 a 09, 16/18, 23/24 e 29/30); e 2ª) – importação de mercadoria desamparada de guia de importação ou documento equivalente.

O contribuinte foi cientificado dos lançamentos pela via pessoal, em 29/06/2012 (fls. 05, 15, 22 e 28), e apresentou, em 20/07/2012, a impugnação de fls. 99 a 109, considerada tempestiva pela Unidade preparadora (fl. 154), instruída com os anexos de fls. 110 a 152. Após descrever as imputações fiscais constantes dos autos de infração, afirma que “as autuações fiscais ora guerreadas são manifestamente improcedentes, tendo em vista a existência de coisa julgada favorável à Impugnante que assegura o direito de classificar as aludidas mercadorias sob o código NCM 2309.90.10, como se verá adiante”.

Relata que, por ocasião de fiscalização das mercadorias sob importação, foi indagado se as mercadorias estavam acondicionadas para venda a retalho e o por que de a documentação de exportação da Argentina estar com o código NCM 2309.10.00 e a importação estar se dando sob o código NCM 2309.90.10.

Apresenta parte da tabela do IPI relativa a estes códigos e explica que há normas da Argentina que determina a exportação sob o código NCM 2309.10.00, “razão pela qual os documentos de exportação refletem a aludida classificação fiscal, não havendo sequer que se cogitar em intuito fraudulento ou tentativa de burla à fiscalização por parte da Impugnante. Contudo, concessa máxima vênia, o entendimento da Autoridade Aduaneira Argentina não gera qualquer efeito sobre o direito garantido judicialmente de a Impugnante classificar os produtos fabricados e importados sob o código NCM 2309.90.10”.

Aduz que a decisão judicial transitada em julgado no processo 96.0603412-7 da 3ª Vara Federal de Campinas assegurou-lhe o direito à classificação das mercadorias no código NCM 2309.90.10, transcrevendo a parte dispositiva e asseverando que “cuidam-se das mesmas mercadorias descritas na sentença, razão pela qual não há que se falar em alteração do “estado de fato” que pudesse levar à relativização da coisa julgada como equivocadamente sustenta a d. Procuradoria Regional da Fazenda Nacional da 4ª Região Fiscal no parece anexo ao Relatório de Fiscalização.

Outrossim, não houve qualquer alteração “no estado de direito” com a entrada em vigor no novo Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/09, tendo em vista que a tabela de incidência do IPI não tem qualquer relação com o aludido regulamento e permanece inalterada quanto aos alimentos completos para cães e gatos, não obstante a edição do Decreto nº 7.212/2010”.

Admoesta que a Procuradoria Regional da Fazenda Nacional tenta construir “argumento que pudesse sustentar a não aplicação da coisa julgada obtida pela Impugnante em flagrante violação à Constituição Federal – CF/88, sobretudo pelo fato de sequer ser possível a propositura de Ação Rescisória, visto que já houve o transcurso do prazo de 2 (dois) anos a contar do trânsito em julgado, na forma do artigo 495 do Código de Processo Civil”.

Informa que o trânsito em julgado da sentença ocorreu em 15/06/2009, recorrendo sobre os efeitos da coisa julgada e transcrevendo ementas de decisões administrativas que a ela se reportam. Contesta a aplicação da Súmula 239 do STF ao caso, pois ela refere-se à “hipótese de pedido formulado em ação judicial pertinente à situação da cobrança necessariamente situada num determinado exercício, o que não é o caso da Impugnante.

Nas hipóteses em que a ação judicial questiona a essência da relação jurídicotributária em si, o que se dá autenticamente por ação declaratória, é evidente e, até mesmo, lógico os efeitos prospectivos da coisa julgada, sobretudo quando se tratar de relação continuativa ou de trato sucessivo”.

Transcreve excerto de decisão judicial que estaria no sentido da sua tese. Contesta a exigência da multa por importação desamparada de guia de importação ou documento equivalente, pois estaria abrigado pelo Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12, de 1997, pois “garantiu judicialmente o direito de classificar as mercadorias que industrializa, comercializa e importa sob

o código NCM 2309.90.10”, transcrevendo citado ato e afirmando que a DI e “os demais documentos utilizados na operação de importação contém todas as informações necessárias à identificação e enquadramento tarifário pelo Fisco”.

Cita decisão judicial que estaria nesse sentido, arrematando que “a classificação fiscal adotada pela Impugnante na importação das mercadorias amparadas pela Declaração de Importação nº 12/0212938-4 decorre de decisão judicial definitiva, não havendo que se falar em omissão de informações relevantes nos documentos fiscais, motivo pelo qual se faz absolutamente necessária a observância e aplicação pela Autoridade Administrativa”.

Pede, por fim, “o reconhecimento da improcedência das autuações fiscais em questão com o conseqüente cancelamento dos créditos tributários exigidos e respectivos lançamentos, nos termos da fundamentação acima desenvolvida”. Ainda, requer o desembaraço das mercadorias, nos termos do artigo 1º da Portaria MF nº 389, de 1976.

A 4ª Turma da DRJ/CTA, mediante acórdão nº 06-67.489, em 17 de setembro de 2019, julgou parcialmente procedente a impugnação, canceladas de ofício as exigências de PIS e Cofins Importação, multas de ofício e acréscimos legais relacionados.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário, afirmando em síntese: i) nulidade do auto de infração em decorrência da coisa julgada decorrente da ação ordinária 96.0603412-7; ii) no mérito, da impossibilidade de enquadramento das razões na posição genérica destinada aos “alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho”; iii) da inaplicabilidade da multa e da desnecessidade de licença de importação em razão do correto enquadramento da classificação realizada pelo contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia nos seguintes pilares argumentativos: i) nulidade do auto de infração por suposto ferimento à coisa julgada, disposta pela Ação Ordinária nº 96.0603412-7; ii) impossibilidade de enquadramento da classificação fiscal pretendida pela fiscalização porque genérica em relação a mais específica, adotada pelo contribuinte; iii) impossibilidade de manutenção da multa pela licença de importação.

Pois bem, como de costume em meus votos, tratarei em partes.

Nulidade do auto de infração – afronta à coisa julgada constante da Ação Ordinária nº 96.0603412-7

Afirma o contribuinte que o auto de infração é nulo porque desrespeitou coisa julgada oriunda da ação ordinária nº 96.0603412-7 (0603412-25.1996.4.03.6105), que teve direito reconhecido para correto o enquadramento utilizado para a classificação fiscal de todas as rações por ela importadas e produzidas sob o código 2309.10.0200, atual 2309.90.10 constante da TIPI.

Contudo, razão não lhe assiste no presente argumento.

A coisa julgada utilizada como argumento possui limites objetivos e subjetivos, delineados pelo Código de Processo Civil, sendo os primeiros constantes em seu artigo 504, os quais determinam que não fazem coisa julgada i) os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; e ii) a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

Já em relação aos limites subjetivos, a sentença faz coisa julgada *inter partes*, podendo atingir ou não seus sucessores, além das peculiaridades que circundam as ações coletivas, que não são objeto de discussão no presente processo.

No caso em comento é possível verificar que a ação ordinária juntada aos autos pelo contribuinte, utilizada aqui como supedâneo de seu direito à classificação fiscal disposta em sua declaração de importação, foi ajuizada em 1996, e corresponde a diferente declaração de importação.

Os fatos que compõe ambas ações são diferentes, justamente porque carregam declarações de importações, a despeito da mesma mercadoria e temática sobre qual a classificação fiscal mais correta, são datas diferentes, importações diferentes, composições diferentes, valores diferentes, quantidades diferentes, dentre outros elementos que facilmente suportam a afirmativa de que não se trata do mesmo objeto.

Vê-se que o aplicável artigo 504, do Código de Processo Civil, é claro quando afirma que a coisa julgada não se forma em relação a os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença e a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

Logo, se não temos tal identidade processual e fática suficiente para suportar a afirmativa posta pelo recorrente, não há que se falar em coisa julgada. No máximo, é possível que tal decisão, já presente neste processo administrativo, tenha mero condão de demonstrar a existência de uma decisão judicial sobre o tema da classificação fiscal da mercadoria importada pelo contribuinte, que embasa a escolha do NCM combatido.

Corroboro, nesse sentido, o parecer proferido, de fls. , nas razões pelas quais não há que se falar em coisa julgada, para além da inexistência de concomitância entre o processo administrativo e judicial:

Requer o contribuinte a modificação da classificação fiscal em razão da alegada existência de decisão definitivamente julgada tendente a vincular a operação de comércio exterior ora retratada, ao argumento de que o processo nº 0603412-25.1996.4.03.6105, movido pelo contribuinte no ano de 1996 na Seção Judiciária de São Paulo, emanaria os efeitos da coisa julgada a todas as importações futuras realizadas pela empresa.

Todavia, a inaplicabilidade da coisa julgada no presente caso pode ser afirmada por diversos motivos:

Caso se considere cada declaração de importação como uma relação jurídica única, a ação ordinária nº 0603412-25.1996.4.03.6105 ajuizada pela importadora teve seus limites objetivos cingidos às declarações de importação que fundamentaram aquele processo judicial, nos exatos termos do art. 468 do CPC, segundo o qual a coisa julgada tem **força de lei nos limites da lide** e das questões decididas.

Afora isso, pelo art. 469 do CPC não fazem coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença; a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo, mas tão-somente o dispositivo, o qual, no caso trazido a exame pelo importador, consistiu na condenação da União em desembaraçar as mercadorias mencionadas na ação, não havendo qualquer declaração aplicável a casos futuros.

Não sendo este o caso e entendendo-se a relação de direito aduaneiro como relação jurídica continuativa, o que, em tese, parece ser a argumentação da importadora, mesmo assim seria inaplicável a decisão acima mencionada. A fim de ilustrar a questão, trago recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

O art. 471, inciso I, do CPC reconhece a categoria das chamadas sentenças determinativas. Essas sentenças transitam em julgado como quaisquer outras, mas, pelo fato de veicularem relações jurídicas continuativas, a imutabilidade de seus efeitos só persiste enquanto não suceder modificações no estado de fato ou de direito, tais quais as sentenças proferidas em processos de guarda de menor, direito de visita ou de acidente de trabalho. Assentadas essas considerações, conclui-se que a eficácia da coisa julgada tem uma condição implícita, a da cláusula *rebus sic stantibus*, norteadora da Teoria da Imprevisão, visto que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença¹.

Na situação apresentada pelo importador houve, entre o transitio em julgado da decisão proferida na ação nº 0603412-25.1996.4.03.6105 e a presente data modificação tanto no estado de fato (outras mercadorias estão sendo importadas), quanto no estado de direito (entrada em vigor do novo Regulamento Aduaneiro em 2009), tendo aplicação ao caso a regra do art. 471 do CPC.

No ponto, considerando a relação tributária como continuativa, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula de jurisprudência dominante nº 239, segundo a qual a *"decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores"*. Tal súmula baseia-se no fato de que a coisa julgada é eficaz e deve ser respeitada enquanto o substrato fático da relação jurídica mantiver-se o mesmo, o que não é o caso dos autos, pois se tratam de situações fáticas diversas (importações distintas).

De acordo com Fredie Didier Jr, o enunciado da súmula 239 do Supremo Tribunal Federal deve ser entendido da seguinte forma: "a decisão que reconhece a inexistência do dever de pagar tributo permanece eficaz enquanto permanecer o mesmo quadro o normativo do mencionado tributo. Se o painel normativo do tributo sofrer alteração no exercício posterior, a decisão que houver reconhecido a inexistência do dever de contribuir no exercício anterior não mais se aplica, em razão dessa alteração".

Não obstante se trate de relação de direito aduaneiro (classificação fiscal), enquanto que a referida Súmula trata de questões de direito tributário (imposto de renda), não há razões que indiquem uma interpretação diversa a ser dada no presente caso.

Por fim, ainda que houvesse ação de natureza **declaratória** – o que não é o caso dos autos, pois a primeira ação tinha natureza **condenatória** – a sentença em ação declaratória surte efeitos enquanto perdurar o contexto jurídico em que ela foi proferida. Em outras palavras, a força da coisa julgada na ação declaratória pode ser modificada caso sobrevenha alteração legislativa que, no caso em tela, consubstancia-se na edição do Novo Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09).

Em vista dos argumentos jurídicos acima colacionados, a Procuradoria da Fazenda Nacional entende pela impossibilidade de aplicação ao caso concreto da decisão judicial apresentada pela importadora.

Encaminhe-se a presente manifestação à Receita Federal em Uruguaiiana para conhecimento.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

Classificação Fiscal

Antes de adentrar à análise da classificação de cada um dos produtos, vale, para além de tecer algumas considerações sobre as normas e as formas de aplicação do sistema harmonizado, as notas e respectivas interpretações, **afirmar que a classificação fiscal é instituto jurídico**, devendo, residir tão somente na conjuntura normativa direcionada para tanto.

Nesse sentido, em que pese supostamente haver argumento que valide a utilização de outras formas de definição de classificação para determinado produto em outras esferas e órgãos fiscalizatórios, tal como a ANVISA, é totalmente equivocado, posto que o Sistema Harmonizado carrega sua estrutura para que a classificação ocorra somente ali.

O apoio oriundo de diferentes lugares diz respeito tão somente ao primeiro passo para melhor entendermos a classificação fiscal, que é a natureza do produto, quais são seus componentes, percentuais relativos a tais componentes, como é fabricado, como é comercializado, quais as informações contidas na descrição do produto, dentre outras informações de cunho técnico capaz de atender parte do caminho a ser percorrido para a classificação.

Em cotejo aos aspectos laboratoriais/químicos referentes à natureza do produto, é necessário, para estabelecer a solução da lide, qual parâmetro jurídico deve ser adotado na supramencionada conjuntura de normas.

Na qualidade de norma geral e abstrata decorrente de compromisso firmado entre Estados soberanos, o tratado materializado pela Convenção Internacional do Sistema Harmonizado, sob a ótica da teoria dualista, insere-se no sistema jurídico brasileiro após sua

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh) são a interpretação oficial do Sistema Harmonizado (SH) em nível internacional e fornecem as explicações sobre as Regras Gerais Interpretativas, as Notas de Seção, as Notas de Capítulo e as Notas de subposição (que são partes integrantes do Sistema Harmonizado), assim como estabelecem o alcance das posições e das subposições. Elas contêm as descrições técnicas das mercadorias e as indicações práticas internacionalmente aceitas quanto à classificação e à identificação das mercadorias.

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

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

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

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.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4. As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

5. Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

REGRAS GERAIS COMPLEMENTARES (RGC)

1. (RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "*mutatis mutandis*", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

2. (RGC-2) As embalagens contendo mercadorias e que sejam claramente suscetíveis de utilização repetida, mencionadas na Regra 5 b), seguirão seu próprio regime de classificação sempre que estejam submetidas aos regimes aduaneiros especiais de admissão temporária ou de exportação temporária. Caso contrário, seguirão o regime de classificação das mercadorias.

A classificação fiscal, logo, segue o raciocínio embasado pelo trinômio: i) conhecimento técnico do produto (especialmente composição química); ii) adoção de uma das classificações contidas no Sistema Harmonizado que mais se enquadra no descritivo do produto; iii) no caso de quaisquer

dúvidas, bem como no caso de inexistência de descrição exata do produto, utilização das notas explicativas, pareceres da OMA, e ferramentas jurídicas capazes de embasar possível solução.

Enfim, passemos à análise de cada um dos produtos frutos da reclassificação feita pela fiscalização.

Da classificação fiscal – alimentação de animais (Whiskas Sachê)

Afirma a fiscalização que o recorrente incorreu em equivocada classificação fiscal das mercadorias relativas a alimento completo para gatos, acondicionada em embalagens de 85 gramas, classificada no Código NCM 2309.90.10, alterada no lançamento fiscal para o Código NCM 2309.10.00, que resultou na diferença de alíquotas do imposto de importação e demais tributos.

Pois bem.

Em consulta à tabela de classificação, temos a seguintes diferenças:

Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) Códigos NCM		
NCM	Descrição	Alíquota IPI
2309	Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais	-
2309.10.00	Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho	10%
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)	0%

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 um teor de cloridrato de ractopamina igual ou superior a 2%, em peso, com suporte de farelo de soja	
2309.90.60	Preparações que contenham xilanas e betaglucanase, com suporte de farinha de trigo	
2309.90.90	Outras	

Para dirimir a presente questão, é válida a visita técnica às Notas Legais e Explicativas do Sistema Harmonizado, bem como consulta à coletânea dos Pareceres da OMA, conforme legislação já mencionada no tópico anterior.

Nas notas explicativas e legais da NESH, colacionando as partes interessantes à presente lide, é possível verificar as seguintes disposições:

Capítulo 23

Resíduos e desperdícios das indústrias alimentares; alimentos preparados para animais Nota. 1.- Incluem-se na posição 23.09 os produtos do tipo utilizado para alimentação de animais, não especificados nem compreendidos noutras posições, obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais, de tal forma que tenham perdido as características essenciais da matéria de origem, excluindo os desperdícios vegetais, resíduos e subprodutos vegetais resultantes desse tratamento.

23.09 – Preparações do tipo utilizado na alimentação de animais

NOTA EXPLICATIVA

Esta posição compreende não só as preparações forrageiras adicionadas de melaço ou de açúcares, como também as preparações utilizadas na alimentação de animais, constituídas por 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 suplementares);

3) Quer a entrar na fabricação dos alimentos completos ou dos alimentos suplementares.

Incluem-se nesta posição os produtos do tipo utilizado na alimentação de animais, obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais e que, por este 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.

(...)

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) Elementos nutritivos denominados "energéticos" constituídos de matérias hidrocarbonadas, tais como amido, açúcar, celulose e matérias gordas, destinados a serem queimados pelo organismo animal, para produzirem a energia necessária à vida e alcançar os objetivos dos criadores de animais. Podem citar-se como exemplo de substâncias desta espécie os cereais, beterrabas semissacarinas, sebos e palhas.

2) Elementos nutritivos ricos em substâncias proteicas ou minerais, designados "construtores". Ao contrário dos precedentes, estes elementos não são "queimados" pelo organismo animal, mas intervêm na formação dos tecidos e dos diferentes produtos animais (leite, ovos, etc.). São essencialmente constituídos por matérias proteicas ou minerais. Podem citar-se como exemplo de matérias ricas em substâncias proteicas utilizadas para este fim, as sementes de

leguminosas, as borras da indústria da cerveja, as tortas (bagaços) e os subprodutos lácteos.

As matérias minerais destinam-se, principalmente, à formação do esqueleto do animal e, no caso das aves domésticas, das cascas dos ovos. As mais utilizadas contêm cálcio, fósforo, cloro, sódio, potássio, ferro, iodo, etc.

3) **Elementos nutritivos "funcionais"**. São substâncias que asseguram a boa assimilação pelo organismo animal, dos elementos hidrocarbonados, proteicos 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.

Estes três grupos de elementos nutritivos cobrem a totalidade das necessidades alimentícias dos animais. A sua mistura e as proporções em que se utilizam variam, conforme a produção zootécnica a que se destinam.

(...)

C.- AS PREPARAÇÕES DESTINADAS A ENTRAR NA FABRICAÇÃO DOS ALIMENTOS "COMPLETOS" OU "SUPLEMENTARES" 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 conforme a produção zootécnica a que se destinam. Estes 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.;
- 2) Os destinados a assegurar a conservação dos alimentos, particularmente 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 numa ou mais substâncias orgânicas nutritivas (farinhas de mandioca ou de soja, farelos, leveduras e diversos resíduos da indústria alimentar, etc.), quer em substâncias inorgânicas (por exemplo, magnésita, cré, caulim (caulino), sal, fosfatos).

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

Desde que sejam do gênero dos utilizados na alimentação de animais, também se incluem nesta posição:

- a) As preparações constituídas por diversas substâncias minerais;

b) As preparações compostas por uma substância ativa do tipo descrito no número 1) acima e por um suporte; por exemplo, produtos que resultam da fabricação dos antibióticos obtidos por simples secagem da pasta, isto é, da totalidade do conteúdo da cuba de fermentação (trata-se essencialmente do micélio, do meio de cultura e do antibiótico). A substância seca assim obtida, mesmo que se encontre padronizada por adição de substâncias orgânicas ou inorgânicas, possui um teor de antibiótico situado geralmente entre 8 e 16 %, utilizando-se como matéria de base na preparação, em particular, das "pré-misturas".

As preparações incluídas neste grupo não devem todavia confundir-se com certas preparações para uso veterinário. Estas últimas, de uma maneira geral, distinguem-se pela natureza necessariamente medicamentosa do produto ativo, pela sua concentração nitidamente mais elevada em substância ativa e por uma apresentação muitas vezes diferente.

Também se incluem nesta posição:

1) As preparações para animais, tais como cães e gatos, constituídas por uma mistura de carne, miudezas e outros ingredientes, apresentadas em recipientes hermeticamente fechados que contenham, aproximadamente, a quantidade necessária para uma refeição.

2) Os biscoitos para cães ou outros animais, geralmente fabricados com farinha, amido ou cereais, misturados com torresmos ou farinha de carne.

3) As preparações açucaradas, mesmo que contenham cacau, concebidas para serem exclusivamente consumidas por cães ou outros animais.

4) As preparações alimentícias para pássaros (por exemplo, uma preparação de painço, alpiste, aveia descascada e de linhaça (sementes de linho), utilizada como alimento principal ou completo para periquitos) ou para peixes.

As preparações para alimentação de animais da presente posição apresentam-se muitas vezes, em *pellets* (ver [Considerações Gerais](#) do presente Capítulo).

Nota-se que a posição "outras", descrita pelo inciso II, das notas explicativas, deve conter uma das substâncias descritas como elementos energéticos, substâncias proteicas ou minerais ou nutritivos "funcionais", além de abarcar as preparações para animais, como cães e gatos, constituídas por mistura de carne, miudezas e outros ingredientes, apresentadas em recipientes hermeticamente fechados que contenham, aproximadamente, a quantidade necessária para uma refeição.

Para além disso, o item C especifica quais os possíveis componentes que, em conjunto com os demais, fazem parte dos alimentos "completos" e dos "suplementares" das subposições descritas, como por exemplo, os destinados a assegurar a conservação dos alimentos, particularmente as gorduras que contêm, até serem consumidos pelo animal: estabilizantes, antioxidantes, etc.

E, ainda, destaca-se a afirmativa que são incluídas nesta posição as preparações para animais, tais como cães e gatos, constituídas por uma mistura de carne, miudezas e outros ingredientes, apresentadas em recipientes hermeticamente fechados que contenham, aproximadamente, a quantidade necessária para uma refeição.

Nesse sentido, vale consultar o documento 07, acostado aos autos pelo contribuinte, que corresponde a relatório das características do produto, pelo Ministério da Agricultura e Reforma Agrária (MAPA):

Relatório completo de Produtos

Área: Alimentação animal

Produto: Alimento completo para gatos em crescimento

Origem do produto: Nacional

Marca: Whiskas Filhotes com Carne ao Molho

Data da Solicitação do registro: São Paulo, 29/04/2003

Atividade(s) do estabelecimento: fabricante

Finalidade: Alimento **Espécie:** GATOS

Características e capacidade da(s) embalagem(ns)

PLASTICO - 85g

Dados da Empresa:

Empresa: MASTERFOODS BRASIL ALIMENTOS LTDA

Endereço: AVENIDA CAETANO SCHINCARIOL, 900

Bairro: PQ.INDL.J.MARAN

Município: Moji-Mirim

Estado: SAO PAULO

CEP: 13803-340

DDD: 19

Tel.: 3805-8600

Fax: 38602912

CNPJ: 029.737.368/0014-33

Inscrição Estadual: 456053265111

SIF: SP-07158

Composição básica do produto:

MIUDOS DE BOVINOS	28,0000 %
VITAMINA B1	0,0150 %
CORANTE	0,0200 %
SULFATO DE MANGANES	0,0200 %
Água	31,8300 %
MIUDOS DE AVES	26,5000 %
CARRAGENA	0,5000 %

Relatório completo de Produtos**Área:** Alimentação animal**Produto:** Alimento completo para gatos adultos**Origem do produto:** Nacional**Marca:** WHISKAS CARNE TENRA AO MOLHO**Data da Solicitação do registro:** São Paulo, 08/02/2006**Atividade(s) do estabelecimento:** fabricante**Finalidade:** Alimento **Espécie:** GATOS**Características e capacidade da(s) embalagem(ns)**

PLASTICO - 85g

Dados da Empresa:**Empresa:** MASTERFOODS BRASIL ALIMENTOS LTDA**Endereço:** AVENIDA CAETANO SCHINCARIOL, 900**Bairro:** PQ.INDL.J.MARAN**Município:** Moji-Mirim**Estado:** SÃO PAULO**CEP:** 13803-340**DDD:** 19**Tel.:** 3805-8600**Fax:** 38602912**CNPJ:** 029.737.368/0014-33**Inscrição Estadual:** 456053265111**SIF:** SP-07158**Composição básica do produto:**

SULFATO DE MANGANES	0,0200 %
VITAMINA D3	0,0100 %
Água	40,6900 %
CORANTE	0,0600 %
CARRAGENA	0,1000 %
CARNE BOVINA	16,0000 %
TAURINA	0,0500 %

Vê-se, de forma clara, que o produto é composto por vitaminas – D3, B1, miúdes de carne, carne bovina, taurina, espessantes como carragena, o sulfato de manganês – utilizado como micronutriente na ativação e modulação de atividade de várias enzimas, o que perfectibiliza o enquadramento na subposição adotada pelo contribuinte na importação das supramencionadas mercadorias.

Não só pelas Notas Explicativas, vale ressaltar que a premissa aqui adotada, nitidamente diz respeito à Regra Geral de Interpretação 3-A, que dispõe:

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

A regra mais específica, como no caso em comento, deve prevalecer sobre a regra geral, notando-se que o produto aqui importado não se trata de mero alimento animal, mas sim de alimento completo hábil a fornecer elementos nutritivos que vão além da composição básica da indústria alimentícia animal, destacando-se em sua composição os elementos necessários e constantes às notas explicativas do capítulo 23, e das subposições 2309, e outras preparações, como os alimentos completos, na subposição 2309.90.10, corretamente adotada pelo recorrente.

Não só, vale destacar que, na coletânea de Pareceres da OMA, disposta pela instrução Normativa 2.171/2024, consta o seguinte em relação à subposição 2309.90:

2309.90

1. “**Farinha de pão**”, imprópria para consumo humano e destinada à alimentação de animais, constituída por resíduos de pão dessecados e moídos.
2. **Mistura, em quantidades aproximadamente iguais, de vitaminas da posição 29.36 e farelo de trigo, destinada a ser utilizada como complemento de alimentação animal.**
3. **Produtos destinados à fabricação de alimentos para animais**, contendo hidrogeno-ortofosfato de dissódio, hidrogeno-ortofosfato de cálcio e hidrogeno-ortofosfato de magnésio, obtidos mediante tratamento de dolomita levemente calcinada por ácido fosfórico e depois por lixívia de soda.
4. **Aditivo utilizado em alimento para o gado**. Este produto, composto de lactobacilos brutos cultivados e levados a uma concentração-tipo de 1×10^9 bacilos por grama pela adição de amido a título de excipiente, é empregado para prevenir as doenças intestinais dos animais e melhorar a digestão.
5. **Preparação na forma de pó contendo cloreto de colina em pó** (cerca de 50 % em peso), utilizada na alimentação animal.
6. **Preparações para alimentação de animais** contendo vitamina B₁₂ (cerca de 1 % em peso) ou vitamina H (cerca de 2 % em peso), em um suporte ou diluente.
V. também os Pareceres 2936.21/1, 2936.28/1 e 2936.90/1.
7. **Preparação para alimentação de animais**, apresentada na forma de microgrânulos, contendo óleo de dendê hidrogenado (89,45 %), lecitina de soja em bruto (10 %), dióxido de silício (0,5 %) e um realçador de sabor (0,05 %). A preparação é utilizada como um suplemento alimentar para suínos, e é acondicionado em sacos com peso líquido de 25 kg ou 800 kg.
Aplicação das RGI 1 e 6.
8. **Preparação em pó que contém 12,5 mg/g de vitamina D₃**, seca por pulverização, finamente dispersa numa matriz de proteína vegetal e de maltodextrina. A vitamina D₃ é estabilizada com butil-hidroxitolueno (BHT). O produto utiliza-se na alimentação de animais em pré-misturas, alimentos compostos, sucedâneos do leite e dietas líquidas.
Aplicação das RGI 1 (Nota 1 f) do Capítulo 29) e 6.

No item 2, consta que o enquadramento na subposição 2309.90 se dá mediante misturas, em quantidades aproximadamente iguais, de vitaminas da posição 29.36 e farelo de trigo, destinada a ser utilizada como complemento de alimentação animal.

As vitaminas contidas nessa posição são:

2936.21	— Vitaminas A e seus derivados
2936.22	— Vitamina B ₁ e seus derivados
2936.23	— Vitamina B ₂ e seus derivados
2936.24	— Ácido D- ou DL-pantotênico (vitamina B ₅) e seus derivados
2936.25	— Vitamina B ₆ e seus derivados
2936.26	— Vitamina B ₁₂ e seus derivados
2936.27	— Vitamina C e seus derivados
2936.28	— Vitamina E e seus derivados
2936.29	— Outras vitaminas e seus derivados

Constantes as vitaminas presentes na composição do produto, penso que, não só pela aplicação da RGI 3-A, pela demonstração inequívoca de que a posição mais específica, em razão dos elementos presentes e constantes nas Notas Explicativas do capítulo, deve prevalecer sobre a posição mais genérica (adotada pela fiscalização), é necessário também observar a disposição do Parecer da OMA, como supramencionado.

Engana-se a fiscalização quando se apoia apenas no trecho em que atrela apenas o acondicionamento do produto para reclassificá-lo, ignorando as observações legais exaustivamente tratadas neste voto. Não há razão que assista à afirmativa do relatório fiscal e da decisão de primeira instância que diz:

Como se observa, o **texto da subposição 2309.10 refere-se a todo e qualquer alimento** incluído na posição 23.09 **destinado a cães ou gatos e apresentado em embalagem para venda a retalho.**

Por sua vez, na subposição 2309.90 - Outras, *a contrario sensu*, apenas podem ser enquadrados outros tipos de preparações, por exemplo: a) os alimentos para cães ou gatos não acondicionados para venda a retalho e b) os alimentos para outros animais (bois, cavalos, suínos, aves, etc.), acondicionados ou não para venda a retalho.

Em que pese a existência de diversos tipos de alimentos destinados a cães e gatos, tais como: bolachas/biscoitos, rações completas, misturas de carnes e molhos, complementos alimentares etc., o texto da subposição 2309.10, não faz nenhuma restrição à espécie de alimento ali enquadrado. O que este texto delimita é que nele apenas se incluem os alimentos para cães ou gatos, apresentados em embalagem para venda a retalho. Neste contexto, cumpre esclarecer que a subposição pretendida pelo interessado, 2309.90, como explicado no parágrafo precedente, não inclui os alimentos para cães ou gatos acondicionados para venda a retalho.

Vale ainda ressaltar, a título *obter dictum*, que o judiciário entende na maioria de suas decisões, que a classificação correta para o presente caso é a adotada pelo contribuinte. Sem prejuízo do não reconhecimento da concomitância e da inexistente coisa julgada argumentada, a decisão judicial posta pelo próprio recorrente é a expressão do que entende a jurisprudência quanto à classificação de tais produtos, alimentos para cães e gatos, que possuem peculiaridades e propriedades pertinentes à subposição 2309.90, como exemplo:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO SOB O RITO ORDINÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RAÇÃO PARA ANIMAIS. DECRETO Nº 8.656/2016. EXCEÇÕES.

I – Pretende a apelante seja reconhecida a prevalência da posição NCM 2309.90.10 sobre as posições NCM 2309.10.00 EX 01 e NCM 2309.90.90 EX 01, declarando-se a ineficácia destas últimas para fins de classificação dos alimentos compostos completos.

II - As alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, constam de uma tabela vinculada ao Sistema Harmonizado, específica para cada um dos diversos produtos industrializados, mediante classificação em posição, observando critérios estabelecidos em convenções internacionais.

III - A regra de interpretação adotada pela TIPI estabelece que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica e os produtos que possam ser enquadrados em mais de uma posição específica devem ser classificados pela sua finalidade e característica essencial. Logo, a posição mais específica na TIPI deverá prevalecer sobre a mais genérica, pelo que deveria a classificação se dar sob o código 2309.90.10, com alíquota zero de IPI, tal como restou reconhecido em favor da apelante.

IV - As exceções inseridas pelo Decreto nº 8656/16 não podem prevalecer sobre a posição NCM 2309.90.00, porque essa posição, como decidido no processo de nº 0035103-43.2004.4.03.6100 é mais específica que a posição NCM 2309.10.00.

V - Muito embora se reconheça que a Constituição Federal admite ao Poder Executivo promover alteração das alíquotas de IPI ou adotar nomenclatura diversa da originariamente prevista pela NCM, essa liberalidade há de observar o § 3º, artigo 10, da Lei nº. 4.502/64, artigo 16, do Decreto-Lei 400/68 e o Tratado de Assunção.

VI - O Poder Executivo pode desdobrar, para fins de IPI, as posições em quantas exceções entender necessárias. O desdobramento da posição (=exceção), no entanto, tem de ser feito "sem ampliação do campo de incidência" (artigo 16) da posição, porque o "novo texto restringe o conteúdo da referida posição" (§3º). Deste modo, foi editada a nova TIP, aprovada pelo Decreto nº 8950, de 29 de dezembro de 2016, corrigindo aquilo que se reconhece como ilegítimo, ao inserir como exceção à posição 23.09.90.10 (Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos), aquelas para cães e gatos, tributadas, porém, à alíquota de 10%).

VII – Recurso de apelação da autora provido.

(TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 0009449-34.2016.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal MARCELO MESQUITA SARAIVA, julgado em 01/08/2022, DJEN DATA: 04/08/2022)

A conclusão do presente acórdão delimita: “Ante o exposto, **dou provimento ao recurso de apelação da autora**, para o fim de ser reconhecida a prevalência da posição NCM 2309.90.10 sobre as posições NCM 2309.10.00 EX01 e NCM 2309 90 90 EX 01, declarando-se a ineficácia destas últimas para fins de classificação dos alimentos compostos completos para cães e gatos, suspendendo-se a exigibilidade dos créditos tributários do IPI decorrentes das exceções inseridas pelo Decreto nº. 8.656/2016, nos termos do artigo 151, inciso V, do CTN, até o advento do Decreto nº. 8950, de 29 de dezembro de 2016, nos termos da fundamentação supra.”

Não só, vale também destacar que a discussão no presente processo não diz respeito à não incidência do IPI em embalagens que ultrapassam 10kg, e as diversas alterações legislativas ocorridas nesta temática, mas tão somente se refere ao enquadramento e correta classificação fiscal da mercadoria, guerreando-se tão somente se a mais genérica ou mais específica.

Por todo exposto, entendo correta a classificação fiscal adotada pelo contribuinte, cancelando-se o auto de infração de exigência dos tributos incidentes sobre a operação internacional em decorrência da alteração de alíquota.

Da multa por inexistência de licença de importação

Resta prejudicada a discussão da multa por inexistência de licença de importação, tendo em vista o cancelamento do auto de infração de reclassificação fiscal.

Dispositivo

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade, e voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, cancelando-se o auto de infração.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro