MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**11075.721035/2012-71**
ACÓRDÃO	3402-012.167 – 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

Data do fato gerador: 13/06/2012

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

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-012.165, de 16 de setembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 11075.721013/2012-19, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente Redator

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância, que, apreciando a Impugnação do sujeito passivo, julgou procedente em parte o lançamento, relativo ao auto de infração, com a exigência de:

> - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no valor de R$ 9.113,38;
>
> - Imposto de Importação – II, no valor de R$ 11.191,87 (acrescido de multa de ofício de R$ 8.393,90);
>
> - Multa regulamentar por erro de classificação, no valor de R$ 24.781,99;
>
> - Programa Integração Social - PIS/PASEP–Importação, no valor de R$81,05 (acrescido de multa de ofício de R$ 60,79) e
>
> - Contribuição para Financiamento de Seguridade Social - COFINSImportação, no valor de R$ 373,29 (acrescido de multa de ofício de R$ 279,97).

As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

> ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
>
> Data do fato gerador: 13/06/2012
>
> CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. SENTENÇA JUDICIAL. DIREITO ADQUIRIDO. INEXISTÊNCIA
>
> A coisa julgada tem força de lei apenas nos limites da lide e das questões decididas; seus efeitos não abrangem outras importações futuras realizadas pela parte que obteve sentença judicial favorável em caso específico.
>
> ALIMENTO PARA GATOS ACONDICIONADO PARA VENDA A RETALHO. CLASSIFICAÇÃO NCM 2309.10.00. CARACTERIZAÇÃO.
>
> Classificam-se no código NCM 2309.10.00 as preparações do tipo utilizado na alimentação de cães e gatos, acondicionadas para venda a retalho.

A 4ª Turma da DRJ/CTA, mediante acórdão nº 06-67.744, cancelou de ofício as exigências de PIS e Cofins Importação, multas de ofício e acréscimos legais relacionados, mantendo as demais exigências consignadas nos autos de infração.

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 rações 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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.

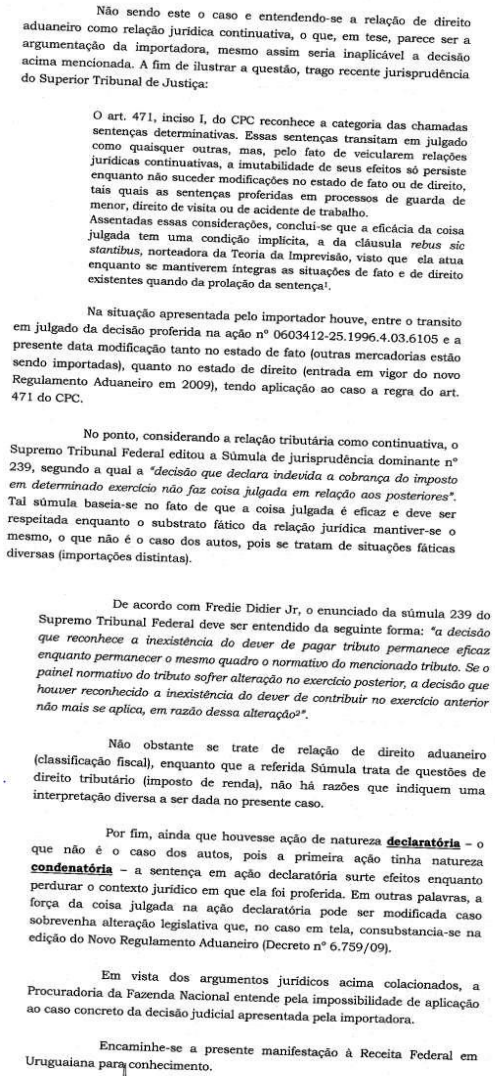
Vê-se que o aplicável artigo 504, do Código de Processo Civil, é claro quando afirma que a coisa julgada não se forma em relação a os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença e a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

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 embase 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 incidentemente 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.

DOCUMENTO VALIDADO



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 integras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença[1].

Na situação apresentada pelo importador houve, entre o transito 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[2]"*.

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 Uruguaiana 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

DOCUMENTO VALIDADO

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 promulgação, através do Decreto 97.409/88. Recepcionado como lei ordinária de caráter nacional , é editado pela União e de observância obrigatória por todos os entes da federação.

Outros veículos normativos, igualmente relacionados ao tema das classificações, merecem destaque. Criados com o objetivo de elucidarem o conteúdo das normas jurídicas de classificação acima mencionadas, tais dispositivos possuem alcance distinto daquelas. Não se encontram aptos para inovarem no ordenamento jurídico nacional e, por essa razão, encontram-se inseridos no ordenamento jurídico pátrio por instrumentos legais de inferior hierarquia.

A classificação se dá mediante a composição dos códigos da Nomenclatura do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias é formada por seis dígitos e permite que sejam atendidas as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação, em um ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o nível de sofisticação das mercadorias.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias é universal, ou seja, comum a todos os países integrantes da OMA e não há impedimento para que outros países ou blocos econômicos estabeleçam complementos aos seis dígitos internacionalmente acordado e utilizem mais codificações que atendam a temas internos e tributários dos países, desde que não contrarie o estabelecido no Sistema Harmonizado. O Brasil adota a Nomenclatura Comum do Mercosul, base da Tarifa Externa Comum (TEC), construída a partir da Nomenclatura do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou seja, ela mantém o formato de 6 dígitos proposto pela OMA. Todavia, como outros blocos e países integrantes da OMA, o Mercosul “complementa” a codificação proposta pelo Sistema Harmonizado com mais dois dígitos.

Sendo assim, enquanto o SH é formado por 6 dígitos, a NCM é composta por 8 dígitos, sendo que os 6 primeiros dígitos são exatamente os 6 códigos numéricos do Sistema Harmonizado e os outros 2, correspondentes ao acréscimo feito pelo bloco econômico. A formação da NCM pode ser explicada da seguinte forma:

DOCUMENTO VALIDADO

Fonte: FazComex

Para além da Convenção do Sistema Harmonizado, há um conjunto de informações de natureza técnica, denominado Notas Legais e Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), atualmente veiculadas pela Instrução Normativa RFB nº 2.169/2023, bem como as demais normas que abarcam a matéria, como a coletânea dos Pareceres da Organização Mundial das Aduanas, apontada recentemente pela Instrução Normativa RFB nº 2.171/2024.

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

DOCUMENTO VALIDADO

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 confiram 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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.

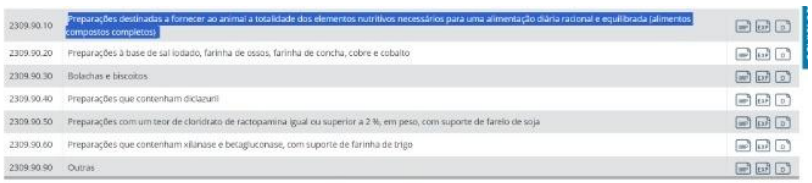
Da classificação fiscal – alimentação de animais (Whiskas Sachê)

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%**



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.

DOCUMENTO VALIDADO

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 caráter 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, magnesita, 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

DOCUMENTO VALIDADO

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):

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

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 %
Agua	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: 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:

SULFATO DE MANGANES	0,0200 %
VITAMINA D3	0,0100 %
Agua	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 x 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 B_{12} (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 D_3, seca por pulverização, finamente dispersa numa matriz de proteína vegetal e de maltodextrina. A vitamina D_3 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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:

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 ccapítulo, 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.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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 especifica 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

DOCUMENTO VALIDADO

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.

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

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO