



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

Processo nº 11128.001325/2004-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.117 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2015
Matéria II - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente M. CASSAB COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 08/01/2003, 30/01/2003, 07/04/2003, 28/05/2003

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). PREPARAÇÃO CONTENDO ACETATO DE VITAMINA COM FIM ESPECÍFICO DE SER ADICIONADA À RAÇÃO ANIMAL. CLASSIFICAÇÃO NO CÓDIGO NCM 2309.90.90. POSSIBILIDADE.

A preparação constituída de Acetato de Vitamina E (Acetato de Tocoferol) e Substâncias Inorgânicas a base de sílica (excipiente), na forma de microesferas, não doseada, destinada a ser adicionada exclusivamente à ração animal e/ou à pré-misturas, classifica-se no código NCM.

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). PREPARAÇÃO CONTENDO VITAMINA D3 COM FIM ESPECÍFICO DE SER ADICIONADA À RAÇÃO ANIMAL. CLASSIFICAÇÃO NO CÓDIGO NCM 2309.90.90. POSSIBILIDADE.

A preparação constituída de Vitamina D3 (Colecalciferol), Butil-Hidroxianisol (BI - L4) (antioxidante) e excipientes como Matéria Protéica, Amido, Glicose e Sacarose, na forma de pó ou de microesferas, destinada a ser a ser adicionada exclusivamente à ração animal e/ou à pré-misturas, classifica-se no código NCM 2309.90.90.

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). PREPARAÇÃO CONTENDO ACETATO DE VITAMINA B2 COM FIM ESPECÍFICO DE SER ADICIONADA À RAÇÃO ANIMAL. CLASSIFICAÇÃO NO CÓDIGO NCM 2309.90.90. POSSIBILIDADE.

A preparação constituída de Vitamina B2 (Riboflavina) e Excipientes como Derivado de Celulose e Substâncias Inorgânicas a base de Fosfato, na forma de pó ou de microesferas, destinada a ser a ser adicionada exclusivamente à ração animal e/ou à pré-misturas, classifica-se no código NCM 2309.90.90.

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). PREPARAÇÃO CONTENDO ACETATO DE VITAMINA A E D3 COM O FIM ESPECÍFICO DE SER ADICIONADA À RAÇÃO ANIMAL. CLASSIFICAÇÃO NO CÓDIGO NCM 2309.90.90. POSSIBILIDADE.

A preparação constituída de Acetato de Vitamina A, Vitamina D3, Butil-Hidroxitolueno (BHT) (Antioxidante) e Excipientes como Matéria Protéica, Maltose, Glicose Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato e Sílica, na forma de microsferas, destinada a ser a ser adicionada exclusivamente à ração animal e/ou à pré-misturas, classifica-se no código NCM 2309.90.90.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 08/01/2003, 30/01/2003, 07/04/2003, 28/05/2003

INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA AO CONTROLE DAS IMPORTAÇÕES. FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO (LI). PRODUTO SUJEITO A LICENCIAMENTO NÃO AUTOMÁTICO. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO. DESCRIÇÃO INCORRETA E INEXISTÊNCIA DE DOLOU OU MÁ-FÉ. APLICAÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

Não constitui infração administrativa ao controle administrativo das importações, caracterizada pela falta LI, a operação de importação de mercadoria sujeita a licenciamento, cuja classificação fiscal errônea na NCM exija novo licenciamento, desde que a mercadoria: (i) esteja corretamente descrita, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado; e (ii) não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má-fé por parte do declarante.

MULTA POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO (LI). PRODUTO SUJEITO A LICENCIAMENTO NÃO AUTOMÁTICO. DESCRIÇÃO INCORRETA DO PRODUTO. APLICAÇÃO DA MULTA POSSIBILIDADE.

Ainda que não haja dolo ou má-fé por parte do importador, a falta de Licença Importação (LI) para produto sujeito a licenciamento não automático, incorretamente classificado na Declaração de Importação (DI), configura a infração administrativa ao controle das importações por falta de LI, sancionada com a multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria, se a descrição do produto foi insuficiente para sua identificação e enquadramento no código correto da NCM.

MULTA REGULAMENTAR. CLASSIFICAÇÃO FISCAL ERRÔNEA. APLICAÇÃO DA MULTA. POSSIBILIDADE.

O incorreto enquadramento tarifário do produto na NCM caracteriza a infração por erro de classificação fiscal, sancionada com a multa de 1% (um por cento) do valor da mercadoria.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a multa por falta de LI para o produto descrito na Adição 002 da DI nº 03/0015920-4.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 2/15), em que formalizada a cobrança do crédito tributário, no valor total de R\$ 451.228,36, correspondente ao somatório do Imposto sobre a Importação, acrescido de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e dos juros moratórios, e das multas do controle administrativo por falta de Licença de Importação (LI) e regulamentar por erro de classificação fiscal na NCM.

De acordo com a descrição dos fatos que integra o referido auto de infração (fls. 19/46), relatou a fiscalização que autuada submeteu a despacho aduaneiro, por meio das Declarações de Importação (DI) de nºs 03/0015920-4, 03/0084092-0, 03/0289472-6 e 03/0450130-6, as mercadorias descritas como VITAMIN E 50% Feed Grade, VITAMINA D3 500, MICROVIT B2 SUPRA 80, MICROVIT AD3 SUPRA 500-100 e MICROVIT AD3 SUPRA 1000-200, classificadas nos códigos NCM 2936.28.12, 2936.29.21, 2936.23.10 e 2936.90.00, sujeitos à alíquota do II e do IPI de 0%.

Com base nas conclusões exaradas nos Laudos Técnicos do Laboratório Nacional de Análise da Funcamp de nºs 0528.01, 0528.02, 0698.01, 0698.02, 0698.03, 1050.01, 1605.01, 0605.02 e 1605.03 (fls. , que identificou as referidas mercadorias como “preparações especificamente elaboradas para serem adicionadas à ração animal e/ou pré-mistura”, a fiscalização reclassificou as ditas mercadorias para o código NCM 2309.90.90, sujeito à alíquotas do II de 9,5% e do IPI de 0%.

Em sede de impugnação, autuada apresentou as seguintes razões de defesa:

a) a classificação fiscal das referidas mercadorias foi baseada nas respostas da Divisão de Nomenclatura, Classificação e Origem de Mercadorias (Dinom) às consultas formuladas pelo Sindicato Nacional das Indústrias de Alimentação (Sindirações), por meio dos processos nºs 10168.003154/98-36, 10168.003161/98-00 e 10168.003162/98-64;

b) não podia prevalecer a reclassificação dos produtos denominados VITAMINA E 50% Freed Grade, VITAMINA D3 500, MICROVIT B2 SUPRA 80, tendo em vista que a autuada instruíra a presente defesa com as decisões Coana nºs 002, 004 e 011, todas de 1999, que comprovavam que o código NCM por ela adotada foi baseada nas resposta da Dinom, que vinculavam a Administração pública; e

c) não podia prevalecer a exigência das multas aplicadas, uma vez que descrevera devidamente o produto no item “Descrição Detalhada do Produto” da DI, fato que demonstrava boa fé acerca das informações prestadas.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 348/354), em que, por unanimidade de votos, consideraram o lançamento procedente, mantendo o crédito tributário exigido, com base no fundamento resumido no enunciado da ementa que segue transcrito:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 08/01/2003, 30/01/2003, 07/04/2003, 28/05/2003

Os produtos identificados pela análise laboratorial como preparações destinadas à alimentação animal, se classificam no código 2309.90.90, conforme esclarecem as informações técnicas acostadas aos autos, e com base nas Notas Explicativas do SH.

Em 15/10/2007, a autuada foi cientificada do referido acórdão (fls. 357/358). Inconformada, protocolou o recurso de voluntário de fls. 360/377, em que reafirmou as razões de defesa apresentadas na fase impugnatória.

Na Sessão de 28/4/2010, por meio da Resolução nº 3101-00.097 (fls. 382/385), os membros da extinta 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 3ª Seção, converteram o julgamento em diligência, para que a unidade da Receita Federal de origem, no sentido de (*in verbis*):

1) Aferir a identidade entre a composição química das mercadorias importadas e a das mercadorias objeto das CONSULTAS, formuladas pelo SINDIRAÇÕES, acostadas às fls. 83/95 dos autos;

3) Identificar a quantidade relativa de cada vitamina nas mercadorias classificadas;

2) Caso haja alguma divergência entre a composição química das mercadorias importadas e a das mercadorias objeto das CONSULTA, identificar objetivamente.

Por meio do Despacho de fl. 391, o gerente o L. A. Falcão Bauer C.T.C.Q. Ltda. foi notificado a providenciar Parecer técnico com as respostas aos quesitos formulados na citado Resolução, o que foi feito por meio dos Pareceres Técnicos 020/2012 e 020A/2012 a 020D/2012 (fls. 392/406), em que alegou a impossibilidade de confirmação da composição química da mercadoria, por falta de amostra, porém, com base nos resultados das análises constes dos citados Laudos Técnicos do Funcamp, foram prestados os seguintes esclarecimentos:

a) em relação ao primeiro quesito, afirmou que as mercadorias não se encontra apenas estabilizada, mas, a presença dos excipientes e os tratamentos sofridos pelas vitaminas evidenciavam que os produtos se encontravam finalizados, prontos para uso específico, logo não havia mais fases de industrialização a serem implementadas antes de seu consumo. E da forma como foram preparadas os produtos, as vitaminas neles contidas perderam o caráter geral de uso; e

b) em relação ao terceiro quesito, concluiu que os produtos foram exclusivamente formulados para serem adicionados à alimentação animal pelas fabricas de rações.

Em 16/1/2013, a recorrente foi intimada (fls. 411/412) a se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias, a respeito da instrução produzida. Em resposta, em 7/2/2013, por meio da petição de fls. 423/462, acompanhada de documentos sobre classificação fiscal de vitaminas de fls. 463/507, a recorrente apresentou as seguintes objeções:

a) os citados Pareceres Técnicos eram absolutamente imprestáveis, para auxiliar no julgamento da causa, eis que não responderam a contento os quesitos elaborados pela Relatora, até porque não teve acesso às amostras das mercadorias importadas;

2) os referidos Pareceres e o Laudos Técnicos, em que se basearam os primeiros, ignoraram a posição da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), expressa nas respostas às consultas formuladas pelo Sindirações, apresenatdas nas Decisões Coana nºs 02, 03, 04 e 11, de 1999 (fls. 317/335);

3) os Laudos Técnicos elaborados pelo não podiam ser utilizados como fundamento da autuação, porque não mencionaram, em momento algum, qual era a quantidade de vitamina presente nas mercadorias importadas;

4) para viabilizar a mudança da classificação tarifária pretendida era necessário prévia intimação do Sindirações sobre a revogação dos entendimentos firmados nas referidas Decisões Coana, que somente poderiam fundamentar autuações após a devida ciência por parte da entidade consulente, sob pena de violação ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN);

5) na remota hipótese de manutenção do imposto de importação exigido, era evidente que a recorrente devia ser eximida das multas de ofício e do controle administrativo aplicadas, diante da dúvida se as mercadorias importadas eram exatamente iguais àquelas que foram objeto das citadas Decisões Coana, em face da ambiguidade dos citados Laudos e Pareceres Técnicos, tendo em vista o que dispõe o artigo 112 do CTN; e

6) em caso de manutenção da desclassificação tarifária, o que admitia apenas por amor ao debate, fosse cancelada a multa do controle administrativo, aplicada com base no art. 633, II do Regulamento Aduaneiro de 2002, eis que a mera discordância quanto a classificação da mercadoria NCM, não era fato gerador apto a ensejar a aplicação da referida penalidade, pois não restou comprovado que houve atos tendentes a dificultar o controle administrativo das importações.

Em 28/2/2013, em cumprimento ao Despacho de fl. 270, os autos retornaram a este Conselho e enviados a Conselheira Relatora, para prosseguimento do julgamento. Porém, com término do mandato da Relatora, em 17/4/2014, os autos foram devolvidos à Secretaria da 1ª Câmara e, mediante sorteio, redistribuídos a este Relator na Sessão de 13 de novembro de 2014.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colegiado, portanto, deve ser conhecido.

A lide cinge-se ao enquadramento na NCM dos produtos importados por meio das DI nºs 03/0015920-4, 03/0084092-0, 03/0289472-6 e 03/0450130-6. Para a recorrente, os referidos produtos classificavam-se, respectivamente, nos códigos NCM 2936.28.12, 2936.29.21, 2936.23.10 e 2936.90.00, por se tratar de vitaminas puras, ou produto usado como insumo, ou contendo substâncias absorvidas ou com função antipoeira, enquanto que para a fiscalização os referidos produtos classificavam-se no código NCM 2309.90.90, por se tratar de preparação contendo vitaminas de uso ou aplicação específica na adição à ração para alimentação de animais.

Em suma, em nível de posição, a recorrente defende a inclusão dos referidos produtos na posição 29.36 da NCM, que compreende:

PROVITAMINAS E VITAMINAS, NATURAIS OU REPRODUZIDAS POR SÍNTESE (INCLUÍDOS OS CONCENTRADOS NATURAIS), BEM COMO OS SEUS DERIVADOS UTILIZADOS PRINCIPALMENTE COMO VITAMINAS, MISTURADOS OU NÃO ENTRE SI, MESMO EM QUAISQUER SOLUÇÕES.

Por sua vez, a fiscalização entende que os referidos produtos pertencem a posição 23.09 da NCM, que compreende as “PREPARAÇÕES DOS TIPOS UTILIZADOS NA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS.”

Sabidamente, o correto enquadramento do produto na NCM rege-se por critérios claros e objetivos estabelecidos nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), Regras Gerais Complementares (RGC) da NCM e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH¹).

Determina a RGI/SH-1, que, para efeitos legais, a classificação de mercadoria na NCM 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 5 (cinco) Regras Gerais seguintes. Assim, passa-se a analisar, a seguir, as notas de capítulo e de posições, aplicáveis ao caso em tela.

As condições para que as vitaminas sejam incluídas no posição 29.36, encontram-se, inicialmente, determinadas na Nota 1, “c”, “f” e “g”, do Capítulo 29, a seguir transcrita:

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

[...]

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

¹ As NESH foram incorporadas à legislação aduaneira pelo Decreto nº 435, de 1992, definindo-as no § único do art. 1º como "elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado".

[...]

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

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

[...] (grifos não originais)

Da leitura dos textos em destaque, verifica-se que pertencem a posição 29.36, as vitaminas de constituição química definida ou não, em estado puro ou adicionadas de (i) um estabilizante (incluído um agente antiaglomerante) indispensável à sua conservação ou transporte e (ii) de uma substância antipoeira, de um corante ou de uma substância aromática, com finalidade de facilitar a sua identificação ou por razões de segurança, **desde que a adição dessas últimas substâncias não tornem as vitaminas particularmente aptas para usos específicos de preferência à sua aplicação geral**. Se com a adição das referidas substância for alterada a condição de uso ou aplicação geral, o produto resultante fica excluído da posição 29.36.

Assim, pode afirmar, em outros termos, que pertencem a posição 29.36 somente: a) as vitaminas em estado puro; ou b) as vitaminas adicionadas das substâncias excipientes que não alterem o uso ou a aplicação geral do produto resultante da mistura.

No mesmo sentido, complementando e melhor esclarecendo o disposto nas referidas Notas do Capítulo 29, dispõem as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) da 29.36, que:

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

- por adição de agente antioxidante,

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

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

- por adsorção em substâncias apropriadas (ácido silícico, por exemplo),

desde que a quantidade das substâncias acrescentadas ou os tratamentos a que são submetidos não sejam superiores aos necessários à sua conservação ou transporte, nem modifiquem o caráter do produto de base nem os tornem particularmente aptos para usos específicos de preferência à sua aplicação geral.

Assim, se as substâncias adicionadas ou o tratamento a que forem submetidas as vitaminas excederem aos necessários à sua conservação ou ao seu transporte e, em decorrência, for alterado o seu caráter de produto de base ou a sua condição de uso ou aplicação geral, determina a referida nota, que o produto resultante será enquadrado na posição que melhor descreva o seu uso ou aplicação específica, mas não na posição 29.36.

No caso em tela, com base na análise das amostras, segundo os Laudos Técnicos da Funcamp de fls. 70/71, 74/75, 112/114, 119/121, 123/125, 157/158, 196/197, 203/204, 206/207 os produtos importados foram identificados com sendo (i) uma “preparação especificamente elaborada para ser adicionada à ração animal e/ou pré-misturas”, (ii) uma “preparação especificamente elaborada para ser adicionada na alimentação animal, pelas fabricas de cães, com a finalidade de suprir a ração em Vitaminas (Suplemento Vitamínico) e destinada a defender a saúde do animal”, cuja constituição, forma de apresentação e utilização foi assim descrita nos respectivos Laudos Técnicos, *ipsis litteris*:

Trata-se de Preparação constituída de Acetato de Tocoferol; (Acetato de Vitamina E) e Substâncias Inorgânicas a base de sílica (excipiente), na forma de microesferas, não doseada, a ser utilizada pelas indústrias formuladoras de ração.

[...]

Trata-se de Preparação constituída de Colecalciferol (Vitamina D3) e Excipientes como Matéria Protéica, Amido, Glicose e Sacarose, na forma de pó, a ser utilizada pelas indústrias formuladoras de ração.

[...]

Trata-se de Preparação constituída de Riboflavina (Vitamina B2) e Excipientes como Derivado de Celulose e Substâncias Inorgânicas a base de Fosfato, na forma de pó.

[...]

Trata-se de Preparação constituída de Acetato de Vitamina A, Vitamina D3, Butil-Hidroxitolueno (BHT) (Antioxidante) e Excipientes como Matéria Protéica, Maltose, Glicose Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato e Sílica, na forma de microesferas, a ser utilizada pelas indústrias formuladoras de ração.

[...]

Trata-se de Preparação constituída de Riboflavina (Vitamina B2) e Excipientes como Derivado de Celulose e Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, na forma de microesfera, a ser utilizada pelas indústrias formuladoras de ração.

[...]

Trata-se de Preparação constituída de Acetato de Vitamina A, Vitamina D3, Butil-Hidroxitolueno (BHT) (Antioxidante) e Excipientes como Maltose e Substâncias Inorgânicas a base de Fosfato, na forma de microesferas, a ser utilizada pelas indústrias formuladoras de ração.

Cabe ainda ressaltar, que as conclusões apresentadas nos referidos Laudos Técnicos foram confirmadas pelos Pareceres Técnicos do L. A. Falcão Bauer de fls. 392/406, que, embora tenha alegado a impossibilidade de confirmação da composição química dos produtos, por falta de amostra, com base nos resultados das análises constantes dos citados Laudos Técnicos do Funcamp, prestou os seguintes esclarecimentos:

a) em relação ao primeiro quesito, afirmou que as mercadorias não se encontrava apenas estabilizada, mas, a presença dos excipientes e os tratamentos sofridos pelas vitaminas evidenciavam que os produtos se encontravam finalizados, prontos para uso específico, logo não havia mais fases de industrialização a serem implementadas antes de seu consumo. E da forma como foram preparadas os produtos, as vitaminas neles contidas perderam o caráter geral de uso; e

b) em relação ao terceiro quesito, concluiu que os produtos foram exclusivamente formulados para serem adicionados à alimentação animal pelas fabricas de rações.

Dessa forma, tendo em conta que os referidos Laudos Técnicos da Funcamp, atendem plenamente as condições e os requisitos estabelecidos nos arts. 509 e 722 do Decreto 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro de 2002 – RA/2002), complementados pelo disposto na Instrução Normativa SRF 157/1998², na época vigentes, tem-se que as conclusões neles exaradas, por força do disposto no art. 30 do Decreto 70.235/1972, somente poderão ser desconsideradas mediante comprovada improcedência, o que não se vislumbra no caso em tela. Ao contrário, a outra prova pericial coligida aos autos, ou seja, os citados Pareceres Técnicos da lavra do L. A. Falcão Bauer, corroboram e ratificam as conclusões exaradas pelos citados Laudos Técnicos da Funcamp.

Dessa forma, como os produtos importados pela recorrente não eram vitaminas em estado puro nem vitaminas adicionadas de substâncias, que, apesar da mistura, conservaram o seu uso ou a aplicação geral, em conformidade com disposto nas referidas notas, eles não pertencem à posição 29.36 da NCM.

De outro modo, por se tratar de preparações utilizadas na alimentação de animais, os produtos importados pela recorrente pertencem ao Capítulo 23, onde se incluem os alimentos preparados para animais, especialmente, na posição 23.09, que compreende os produtos obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais que perderam as características essenciais, conforme esclarecido na Nota 1 do Capítulo 23, a seguir transcrita:

*1. Incluem-se na posição 23.09 os produtos dos tipos utilizados para alimentação de animais, não especificados nem compreendidos em outras posições, **obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais, de tal forma que perderam as características essenciais da matéria de origem**, excluídos os desperdícios vegetais, resíduos e subprodutos vegetais resultantes desse tratamento.*

Melhor esclarecendo o alcance do texto da nota da referida posição, dispõe as NESH da posição 23.09, que:

² Revogada pela Instrução Normativa RFB 1020/2010.

Esta posição compreende [...] as preparações empregadas na alimentação de animais, constituídas de uma mistura de diversos elementos nutritivos, [...]

[...]

II.- OUTRAS PREPARAÇÕES

[...]

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

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

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

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

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

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

[...]Excluem-se da presente posição:

[...]

e) As vitaminas, mesmo de constituição química definida, misturadas entre si ou não, mesmo apresentadas em um solvente ou estabilizadas por adição de agentes antioxidantes ou antiaglomerantes, por adsorção em um substrato ou por revestimento, por exemplo, com gelatina, ceras, matérias graxas (gordas), desde que a quantidade das substâncias acrescentadas, substratos ou revestimentos não modifiquem o caráter de vitaminas e nem as tornem particularmente aptas para usos específicos de preferência à sua aplicação geral (posição 29.36). (os grifos sublinhados não são originais)*

Assim, em consonância com as NESH da posição 29.36 anteriormente analisadas, as NESH da posição 23.09 excluem desta posição as vitaminas em estado puro e as misturadas por adição de agentes antioxidantes ou antiaglomerantes, desde que não alterado o caráter de vitaminas nem as tornem aptas para usos específicos de preferência à aplicação geral.

No caso em tela, segundo os citados Laudos Técnicos, as substâncias adicionadas às referidas vitaminas não se tratam de impurezas, estabilizantes, antiaglomerantes e nem de agentes antipoeira, mas de excipientes utilizados no revestimento da microesfera com a finalidade de facilitar o manuseio e a dosagem da vitamina nas rações animais e proteger química e fisicamente a vitamina durante o processo de mistura com outros componentes, na formulação final a que se destina (pré-mistura ou ração animal).

Em outras palavras, os produtos importados não eram vitaminas estabilizadas com o antioxidante Butil-Hidroxianisol. A presença dos excipientes e os tratamentos sofridos pelas citadas vitaminas demonstram que os produtos importados encontravam com o seu processo de industrialização finalizado, estando as preparações prontas para uso específico na ração animal. Logo, tratavam-se de preparações contendo vitaminas que, em face do tratamento industrial e dos excipientes adicionados, perderam o seu caráter de uso ou aplicação geral.

Portanto, com base no exposto e em conformidade com o disposto na RGI/SH nº 1, na RGI/SH nº 6 (subposição) e na Regra Geral Complementar - RGC (item e subitem), chega-se a conclusão que os produtos importados pela recorrente classificam-se no código NCM 2309.90.90, conforme determinado pela fiscalização.

Uma vez definida a classificação dos produtos, passa-se a analisar as principais razões de defesa suscitadas pela recorrente.

A recorrente alegou que os citados Pareceres Técnicos, elaborados pelo L. A. Falcão Bauer, eram absolutamente imprestáveis, para auxiliar no julgamento da causa, porque não responderam a contento os quesitos elaborados pela Relatora, até porque não teve acesso às amostras das mercadorias importadas.

No entendimento deste Relator, as conclusões e as respostas exaradas nos citados Laudos Técnicos da Funcamp, baseadas na análise das amostras dos produtos importados pela recorrente, eram suficientes para decisão da lide, uma vez que apresentam todas as informações necessárias ao correto enquadramento dos citados produtos na NCM. Dada essa circunstância, com devido respeito ao entendimento contrário, a realização da referida diligência era totalmente dispensável, pelas seguintes razões:

a) a comparação da composição química das mercadorias importadas com as que foram objeto das consultas formuladas perante a Coana, certamente, não era possível, haja vista que a unidade da Receita Federal de origem não dispunha das amostras das últimas mercadorias; e

b) a informação acerca da quantidade de “Vitamina A 500” e de “Vitamina D3” contida em cada um dos produtos importados era totalmente desnecessária, haja vista que essa informação não representa critério algum, para fim de classificação dos referidos produtos na NCM.

Com efeito, conforme anteriormente demonstrado, os critérios determinantes, para fim de classificação das vitaminas na NCM, são o seu estado de pureza (pura ou misturada) e a sua forma de uso ou aplicação (específica ou geral), informações que já se encontravam nos autos, uma vez que expressamente consignadas nos citados Laudos Técnicos da Funcamp, elaborados de acordo com os requisitos legais. Portanto, tratava-se de prova hábil e idônea, nos termos do art. 30 do Decreto 70.235/1972.

Também não procede a alegação da recorrente de que os referidos os Laudos Técnicos da Funcamp, bem como os Pareceres Técnicos do L. A. Falcão Bauer, eram imprestáveis, porque ignoraram a posição da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), expressa nas respostas da Coana às consultas formuladas pelo Sindirações, apresentadas nas Decisões Coana nºs 03 e 04, de 1999, pelos seguintes motivos:

a) o parecer ou laudo técnico deve se restringir a questões estritamente técnicas, concernentes a identificação do produto, o que se verifica nos Laudos e Pareceres Técnicos colacionados aos autos;

b) há expressa determinação no art. 36 da Instrução Normativa SRF 157/1998, no sentido de que os laudos ou pareceres técnicos não podem conter quaisquer indicações sobre posições, subposições, itens ou códigos da NCM, sob pena de serem considerados imprestáveis como meio de prova de identificação de mercadoria; e

c) a classificação de mercadorias, sabidamente, não é considerada aspecto técnico, mas aspecto jurídico, conforme dispõe o art. 30, § 1º, do Decreto 70.235/1972.

Dessa forma, fica evidenciado que as competências para se pronunciar sobre os aspectos de natureza técnica e jurídica pertencem a pessoas distintas, ou seja, ao órgão técnico ou o perito credenciado compete proceder a identificação da mercadoria, enquanto à autoridade fiscal é reservada competência para, após a perfeita identificação da mercadoria, proceder o enquadramento tarifário do produto na NCM.

A recorrente alegou que, para viabilizar a mudança da classificação tarifária em comento, era necessário prévia revogação das referidas Decisões Coana; e que tal revogação somente poderia fundamentar autuações após a devida ciência do Sindirações, sob pena de violação ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Sem razão a recorrente, porque, além dos fabricantes serem diferente, os produtos importados não foram os mesmos classificados por meio das referidas Decisões, conforme se infere dos seguintes excertos delas extraídos:

Decisão Coana 002/1999.

Ora, como as mercadorias 1 e 2 são insumos para a produção das pré-misturas e a sílica expandida, posta nestas duas mercadorias, não modifica o caráter do acetato de dialfatocoferyl, preservando sua aplicação geral, deve-se desconsiderar a posição 2309 para abrigar tais mercadorias. Além disto, há também aqui uma indicação valiosa sobre a posição mais adequada para comportar as mercadorias 1 e 2, ou seja, a posição 2936. (grifos não originais)

Decisão Coana 003/1999.

Ora, como as mercadorias 1 e 2 são insumos para a produção das pré-misturas e as substâncias adicionadas para

proteger/estabilizar o acetato de vitamina A não modificam o caráter desta vitamina, preservando sua aplicação geral, então deve-se desconsiderar a posição 2309 para abrigar tais mercadorias. Além disto, há também aqui uma indicação valiosa sobre a posição mais adequada para comportar as mercadorias 1 e 2, ou seja, a posição 2936. (grifos não originais)

Decisão Coana 004/1999.

Ora, como as mercadorias 1 e 2 são insumos para a produção das pré-misturas **e os revestimentos adicionados não modificam o caráter da vitamina D3, preservando sua aplicação geral**, deve-se desconsiderar a posição 2309 para abrigar tais mercadorias. Além disso, há também aqui uma indicação valiosa sobre a posição mais adequada para comportar as mercadorias 1 e 2, ou seja, a posição 2936. (grifos não originais)

Decisão Coana 011/1999.

Ora, como as mercadorias 1 e 2 são insumos para a produção das pré-misturas **e o agente antipoeira adicionado (solúveis de fermentação condensada) não modifica o caráter da riboflavina, preservando a sua aplicação geral**, deve-se desconsiderar a posição 2309 para abrigar tais mercadorias. Além disto, há também aqui uma indicação valiosa sobre a posição mais adequada para comportar as mercadorias 1 e 2, qual seja, a posição 2936. (grifos não originais)

Dessa forma, fica demonstrado que os produtos classificados nas referidas Decisões são diferentes dos que foram importados pela recorrente e identificados nos referidos Laudos Técnicos da Funcamp. Os produtos de que trata as referidas decisões, embora adicionados de outras substâncias, preservaram a condição de aplicação geral, diferente dos produtos descritos nos citados Laudos Técnicos, que perderam essa característica e passaram a ter aplicação específica na produção de ração animal e/ou pré-misturas. E os produtos importados, ainda segundo os referidos Laudos, encontravam-se prontos para serem misturados na ração ou em outras bases alimentícias pelos formuladores, para depois ser administrada por via oral ao animais.

Além disso, há diferenças relevantes entre os produtos submetidos a consulta e os que foram importados e descritos nos citados Laudos Técnicos, pois, além dos fabricantes serem diferentes, a forma de apresentação dos produtos são completamente distinta. A título de exemplo cita-se a “Vitamina E”, em que a importada tinha a forma de “microesferas branco-amareladas”, enquanto que a submetida à consulta tinha a forma de “pó fino e fluido de coloração branca/creme”.

Assim, se eram produtos diferentes, os códigos de classificação atribuídos aos produtos objeto das referidas consultas, obviamente, não poderiam ser aplicados aos produtos importados. Logo, fica demonstrado que, diferentemente do alegado, as classificações apresentadas nas referidas decisões não se aplicam para justificar as classificações pretendidas pelo importador.

No caso em tela, também não procede a alegação de mudança de critério jurídico, porque a decisão proferida no âmbito do processo de consulta não tem a natureza de

ato de lançamento de ofício. E esta ato constitui condição necessária para aplicação do disposto no art. 146 do CTN, uma vez que este depende da prévia existência de critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa por meio do lançamento de ofício realizado anteriormente.

Com base nessas considerações, fica demonstrada a correção da classificação fiscal atribuída aos produtos pela fiscalização, em decorrência, cabe ainda analisar a legalidade da cobrança das multas aplicadas.

Em relação a cobrança das multas, a recorrente alegou que, na remota hipótese de manutenção do imposto de importação exigido, era evidente que a recorrente devia ser eximida das multas de ofício e do controle administrativo aplicadas, diante da dúvida se as mercadorias importadas eram exatamente iguais àquelas que foram objeto das citadas Decisões Coana, em face da ambiguidade apresentadas pelos citados Laudos e Pareceres Técnicos, tendo em vista o que dispõe o artigo 112 do CTN.

Mais uma vez, sem razão a recorrente, pois, conforme demonstrado precedentemente, os Laudos Técnicos da Funcamp identificaram com clareza a composição e a finalidade dos produtos importados e os Pareceres Técnicos do L. A. Falcão Bauer ratificaram as conclusões apresentadas nos primeiros, com base nos dados técnicos sobre a composição, estado e finalidade dos produtos importados. Logo, ao contrário, não há qualquer dúvida quanto a identificação dos produtos, especialmente, a sua composição, forma de apresentação, aplicação a que destinados etc. Dados e informações necessários e suficientes, para aferição da correta classificação fiscal dos produtos na NCM.

A infração e a respectiva multa de ofício aplicada, na data dos fatos, encontravam-se definidas no artigo 44, I, da Lei 9.430/1996, com a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e **nos de declaração inexata**, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

[...] (grifos não originais)

Segundo a autoridade fiscal (fls. 4/5), o que motivou a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) foi a declaração inexata das mercadorias nas DI. E, com base nas conclusões anteriormente apresentadas, a referida infração resta devidamente comprovada, portanto, procede a aplicação da referida multa.

A recorrente alegou que, em caso de manutenção da reclassificação tarifária, o que admitia apenas por amor ao debate, fosse cancelada a multa do controle administrativo por falta de LI, aplicada com base no art. 633, II, do Regulamento Aduaneiro de 2002, eis que a mera discordância quanto a classificação da mercadoria NCM, não era fato gerador apto a ensejar a aplicação da referida penalidade, pois não restou comprovado que houve atos tendentes a dificultar o controle administrativo das importações e as mercadorias devidamente descritos na DI.

A infração administrativa ao controle das importações por falta de LI e a respectiva penalidade encontram-se definidas no art. 169, I, “b”, do Decreto-lei 37/1966, a seguir transcrito:

Art. 169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações:

I - importar mercadorias do exterior:

(...)

b) sem Guia de Importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais: (Incluída pela Lei nº 6.562, de 1978)

Pena: multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria.

[...] (grifos não originais).

A partir de 1/1/1995, as regras sobre licenciamento de importações vigentes no País são as mesmas estabelecidas no “Acordo Sobre Procedimentos para o Licenciamento das Importações”³, denominado de Código de Licenciamento das Importações, que prevê dois tipos de licenciamento para as importações: o **licenciamento automático** e o **licenciamento não automático**.

No Brasil, desde a implantação do Sistema Integrado do Comércio Exterior (Siscomex) – Módulo Importação, em 1/1/1997, todo o controle aduaneiro, administrativo e cambial das importações brasileiras passou a ser realizado no âmbito do referido Sistema. Com a nova sistemática de controle administrativo das importações, a LI, que substituiu a GI, passou a ser o novo documento base do controle administrativo das importações, conforme estabelecido no § 1º do art. 6º⁴ do Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992.

Na data em que ocorreram as operações de importação objeto da presente autuação, o controle administrativo das importações encontrava-se disciplinado nos arts. 7º a 19 da Portaria Secex nº 21, de 12 de dezembro de 1996, que, em conformidade com o disposto no referido Acordo, instituiu duas modalidades de licenciamento (arts. 7º a 9º⁵), a saber: o **licenciamento automático** e o **licenciamento não-automático**.

³ O referido Acordo foi ratificado pelo Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo 30/1994, e promulgado pelo Presidente da República, por intermédio do Decreto 1.335/1994, e passou a vigorar no País a partir de 1/1/1995.

⁴ "Art. 6º As informações relativas às operações de comércio exterior, necessárias ao exercício das atividades referidas no art. 2º, serão processadas exclusivamente por intermédio do SISCOEX, a partir da data de sua implantação.

§ 1º Para todos os fins e efeitos legais, os registros informatizados das operações de exportação ou de importação no SISCOEX, equivalem à Guia de Exportação, à Declaração de Exportação, ao Documento Especial de Exportação, à Guia de Importação e à Declaração de Importação.

(...)"

⁵ Art. 7º O licenciamento das importações ocorrerá de forma automática e não automática e será efetuado por meio do SISCOEX.

[..]

Art. 8º Nos casos de licenciamento automático, as informações de que trata o artigo anterior deverão ser prestadas no Sistema em conjunto com as informações exigidas para a formulação da declaração para fins de despacho aduaneiro da mercadoria.

O **licenciamento automático** era processado juntamente com o registro da DI e não estava sujeito à anuência prévia dos Órgão intervenientes no comércio exterior nem à emissão de LI. Por sua vez, o **licenciamento não-automático** era solicitado pelo importador previamente ao embarque da mercadoria ou antes do registro da DI e estava sujeito à anuência prévia e a emissão de LI.

Na vigência do referido regime, somente o produto sujeito a licenciamento não-automático estava sujeito ao controle administrativo e a emissão obrigatória de LI. Em decorrência, somente as operações de importação, processadas segundo o regime estabelecido para essa última modalidade de licenciamento, a falta de emissão da LI caracterizava a prática da infração administrativa ao controle das importações em questão.

No caso em tela, os produtos importados estavam sujeitos à anuência do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), portanto, estavam sujeitos a licenciamento não-automático, que não foi obtido pela autuada.

Entretanto, os casos de falta de licenciamento decorrentes de erro de classificação fiscal, não constitui infração administrativa ao controle das importações por falta de LI se atendidas as condições estabelecidas no Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit nº 12, de 1997, a seguir transcrito:

*(...) não constitui infração administrativa ao controle das importações, nos termos do inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria **objeto de licenciamento** no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, **cuja classificação tarifária** errônea ou indicação indevida de destaque "ex" exija novo licenciamento, automático ou não, **desde que o produto esteja corretamente descrito**, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, **intuito doloso ou má fé** por parte do declarante. (grifos não originais).*

Assim, se o produto classificado erroneamente na NCM depender de licenciamento para sua importação, a materialização da infração em questão somente será relevada se atendidas as seguintes condições: (i) a mercadoria esteja corretamente descrita, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado (condição objetiva); e (ii) não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má-fé por parte do declarante (condição subjetiva).

Inicialmente, cabe analisar o atendimento da condição objetiva. Para esse fim, o parâmetro de aferição são os textos da descrição detalhada dos produtos nas respectivas adições das DI.

No caso em tela, a multa por falta de LI foi aplicada apenas em relação aos produtos descritos nas Adições 001 das DI nºs 03/0015920-4, 03/0289472-6, 03/0084092-0 e 03/0450130-6 e na Adição 002 da DI nº 03/0015920-4, dentre as quais, somente a descrição apresentada na Adição 002 (fls. 51/52) da DI nº 03/0015920-4 (Vitamina D3) apresenta todos os elementos necessários à identificação e ao o enquadramento tarifário dos respectivos produtos, pois, além da informação sobre a aplicação específica do produto, há informação sobre a composição do produto confirmada no correspondente Laudo Técnico.

Art. 9º Nas importações sujeitas a licenciamento não automático, o importador deverá prestar no Sistema as informações a que se refere o art. 8º, previamente ao embarque da mercadoria no exterior ou antes do despacho aduaneiro, conforme o caso.

A outra condição também resta atendida, uma vez que não se constata, nos autos, intuito doloso ou má-fé por parte do declarante. Assim, em relação ao citado produto, a infração por falta LI não se consumou, haja vista que, apesar do erro de classificação fiscal cometido, ele foi corretamente descrito na adição 002 da DI nº 03/0015920-4 e não houve intuito doloso ou má fé por parte da importadora.

De outra parte, embora não haja provas nos autos de que a recorrente tenha agido com dolo ou má-fé, a descrição imprecisa dos produtos nas Adições 001 das DI nºs 03/0015920-4, 03/0289472-6, 03/0084092-0 e 03/0450130-6, a meu ver, é suficiente para caracterizar a prática da infração em apreço. Dessa forma, uma vez que não foram atendidas as condições estabelecidas no ADN Cosit 12/1997, e que a importação dos referidos produtos necessitava da emissão de LI, em relação a esses produtos, a conduta praticada pela recorrente subsume-se adequadamente à hipótese fática da infração em apreço e, portanto, parcialmente devida a aplicação da multa administrativa por falta LI objeto do presente auto de Infração.

No que tange a multa por erro de classificação fiscal da mercadoria, não procede a alegação da recorrente. A previsão legal de aplicação da referida penalidade encontra-se estabelecida no inciso I do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001, a seguir transcrito:

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

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

[...]

De acordo com o disposto no referido preceito legal, a materialização da referida infração ocorre com o simples cometimento de erro de classificação do produto em pelo menos uma das referidas nomenclaturas ou catálogos de detalhamento da mercadoria.

No caso em tela, a referida infração encontra-se devidamente caracterizada, haja vista que a autuada atribuiu aos produtos importados os códigos NCM 2936.28.12, 2936.29.21, 2936.23.10 e 2936.90.00, quando o correto seria o código NCM 2309.90.90.

Com base nessas considerações, deve ser mantida a cobrança da referida multa, conforme proposto no auto de infração em apreço.

Por todo o exposto, vota-se pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para excluir a cobrança da multa por falta LI, referente ao produto descrito na Adição 002 da DI nº 03/0015920-4.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

