



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

Processo n° 11128.001718/2004-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3803-004.436 – 3ª Turma Especial
Sessão de 20 de agosto de 2013
Matéria II - CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente SANOFI AVENTIS COMERCIAL E LOGÍSTICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 17/05/2001, 18/09/2001

SOLUÇÕES DE CONSULTA FORMULADAS POR SINDICATO QUE A RECORRENTE NÃO FAZ PARTE NÃO VINCULAM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Uma vez que a recorrente não comprovou fazer parte do sindicato consulente à época da lavratura do auto de infração, de nada valem para a recorrente as soluções de consulta formuladas pelo sindicato. Aplica-se ao caso vertente os laudos técnicos específicos que municiam os autos e devem ser levados em consideração para fins de classificação fiscal.

PREPARAÇÕES ESPECÍFICAS PARA ADIÇÃO A RAÇÕES ANIMAIS.

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

MULTA POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. DESCABIMENTO. MERCADORIA DEVIDAMENTE DECLARADA.

Descabe a exigência da multa por falta de licença de importação nos casos de mercadoria devidamente declarada, com identificação do seu nome comercial, do seu principal componente químico e da sua destinação, submetida ao licenciamento automático.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa por falta de Licença de Importação. Vencido o conselheiro Corinto Oliveira Machado, que negava provimento total; e os conselheiros João Alfredo

Eduão Ferreira, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani, que davam provimento total. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hécio Lafeté Reis.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Hécio Lafeté Reis - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Victor Rodrigues, Juliano Eduardo Lirani, Hécio Lafeté Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Belchior Melo de Sousa e Corintho Oliveira Machado.

Relatório

Reporto-me ao relato da Resolução nº 3101-00.114, de 30/09/2010, fl. 417, que converteu o julgamento em diligência, *para que o Labana complemente o laudo pericial já emitido (fls. 65 e seguintes), e esclareça o que segue:*

Quanto à substância Microvit A supra 500:

1 - a Substância contém no mínimo 500.000 unidades de acetato de vitamina A(20%) por grama de sólido?

2 - É constituído por uma mistura de gelatina (35%) e lactose (33%), formando um revestimento protetor, contendo ainda urna pequena quantidade de Butil-Hidroxitolueno (BHT) (7%), que age como um antioxidante e dgua(5%)?

3 - Caso a resposta ao item 2 seja negativa, os componentes encontrados exercem a função de revestimento protetor e de agente antioxidante? Quais os componentes e em que quantidades estão presentes na substância e quais as funções que exercem?

Quanto à substância Microvit D3 PROSOL 500:

1 - Contém no mínimo 500.000 unidades internacionais de acetato de vitamina D3, por grama de sólido? Isto equivale a dizer que é composta por 12,5 mg por grama de sólido, ou seja, 1,25% em peso de vitamina D3 (composto químico puro) e 98,75% em peso de revestimento protetor/oxidante?

2 - É constituído por 3,35% de vitamina D3 (na forma oleosa), 075% de oxidante Butil-Hidroxitolueno (BHT) e 95,8% de uma mistura de gelatina e lactose?

3 - Caso a resposta ao item 2 seja negativa, os componentes encontrados exercem a função de revestimento protetor e de agente antioxidante? Quais os componentes e em que quantidades estão presentes na substância e quais as funções que exercem?

Quanto à substância Rovimix AD3:

1 - O produto contém no mínimo 500.000 unidades internacionais (ou 172 mg) de Vitamina A e 100.000 unidades internacionais (ou 12,5 mg) de Vitamina D3 por grama de sólido protetor?

2 - É, composto por uma mistura de glicerina, gelatina, carboidratos e uma pequena quantidade de antioxidante etoxiquina lactose, perfazendo o total de 1000 mg?

3 - Caso a resposta ao item 2 seja negativa, os componentes encontrados exercem a função de revestimento protetor e de agente antioxidante? Quais os componentes e em que quantidades estão presentes na substância e quais as funções que exercem?

Após a conclusão da diligência, proceda-se à intimação da Recorrente para que no prazo de 30 (trinta) dias manifeste-se acerca da conclusão da diligência, se assim quiser, para posteriormente, devolver os autos a este Conselho para apreciação do Recurso.

A nova perícia veio aos autos às fls. 424 e seguintes, bem como a manifestação da recorrente, fls. 474 e seguintes, dizendo que *a diligência foi apenas parcialmente cumprida, uma vez que dos três quesitos elaborados para cada mercadoria, dois deles não foram respondidos pelo Laboratório de Análises, e a resposta elaborada restringiu-se a reiterar as informações anteriormente apresentadas pelo laboratório. Sem prejuízo da insuficiência da diligência, é importante ressaltar que da análise das informações constantes dos autos é possível verificar a possibilidade de extensão das Soluções de Consultas da COANA juntadas nos autos às mercadorias importadas pela pessoa jurídica.* Ao final, requer a reforma do acórdão recorrido.

Retornaram os autos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Corinho Oliveira Machado, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, passo à apreciação do apelo.

Em preliminar deve-se atentar para o resultado da diligência empreendida, que tinha por escopo verificar se as mercadorias importadas pela recorrente se afeiçãoavam aos produtos químicos classificados em soluções de consulta emanadas pela COANA.

Nesse sentido, penso que a diligência mostrou-se infrutífera, porquanto a composição dos produtos, em termos percentuais de cada substância, não veio a lume. A justificativa para tanto é a de que não foram providenciadas amostras dos produtos.

Releva consignar, outrossim, que fui voto vencido na determinação da diligência supramencionada, pois vislumbrava à época e ainda vislumbro elementos nos autos que possibilitam solucionar a lide de forma plena.

Dito isso, reitero que as **Decisões de consulta exaradas pela COANA são orientações da Administração Tributária que servem restritamente para os consulentes e para os produtos com idêntica composição**, que não é o caso das mercadorias importadas pela recorrente, consoante explanado pela decisão recorrida, **daí porque essa argumentação não pode prosperar**:

Com relação às Soluções de Consulta apresentadas pela impugnante, destaco:

Decisão COANA	Nome comercial	Composição
003/99 (fls. 93/199)	Microvit A supra 500	No mínimo 500.000 unidades de acetato de vitamina A(20%) por grama de sólido, o qual é constituído por uma mistura de gelatina (35%) e lactose (33%), formando um revestimento protetor, contendo ainda uma pequena quantidade de Butil-Hidroxitolueno (BHT) (7%), que age como um antioxidante (BHT é um sólido branco e cristalino, devendo ser usado em grande quantidade, pois exerce efeito tóxico sobre o sistema renal) e água(5%).
004/99 (fls. 206/212)	MICROVIT D3 PROSOL 500	No mínimo 500.000 unidades internacionais de acetato de vitamina D3 (cada unidade internacional dessa vitamina corresponde a 0,025 µg), o que equivale a 12,5 mg por grama de sólido. Isto significa que há, no mínimo, 1,25% em peso de vitamina D3 (composto químico puro) e, evidentemente, 98,75% em peso de revestimento protetor/oxidante. Ou de outra forma: 3,35% de vitamina D3 (na forma oleosa), 075% de oxidante Butil-Hidroxitolueno (BHT) e 95,8% de uma mistura de gelatina e lactose.
014/99 (fls. 213/219)	Rovimix AD3	O produto contém no mínimo 500.000 unidades internacionais (ou 172 mg) de Vitamina A e 100.000 unidades internacionais (ou 12,5 mg) de Vitamina D3 por grama de sólido protetor composto por uma mistura de glicerina, gelatina, carboidratos e uma pequena quantidade de anti-oxidante etoxiquina lactose, perfazendo o total de 1000 mg.

*Observando no item “composição” das Soluções de consulta retro mencionadas, verifica-se que existem diferenças nos produtos, como por exemplo, no produto MICROVIT D3 SUPRA PROSOL 500, objeto do auto de infração, o laudo técnico indicou a presença de “excipientes como lactose, **sacarose**, matéria protéica e **substâncias à base de fosfato**, na forma de pó”, enquanto que o produto objeto da Solução de consulta nº 04/99 apresentava apenas 95,8% de uma mistura de gelatina e lactose.*

Percebe-se que a solução de consulta exarada pela Coana partiu de pressuposto fático que não foi submetido à análise

laboratorial. -2 de 24/08/2001

Nesse sentido, a questão relativa à sacarose e substâncias à base de fosfato não foi debatida pela decisão da Coana, de sorte que a mesma não produz efeitos em relação a essa matéria específica. Em outras palavras, significa que o produto classificado pela Coana não é o mesmo objeto da autuação, pois possuem características merceológicas distintas.

O mesmo pode ser dito em relação à Solução de Consulta COANA nº 03 de 1999, que indica a presença de água (não encontrada no laudo oficial), e não aponta a presença de excipientes como maltose, glicose e substâncias à base de sílica (encontrada em laudo oficial); e à Solução de Consulta COANA nº 14 de 1999, que não aponta a presença de excipientes como maltose, glicose e substâncias à base de fosfato e sílica (encontrada em laudo oficial).

Logo, por apresentarem composição distinta, não há como considerar as três mercadorias como iguais para fins de vincular a solução de consulta ao presente auto de infração. (...)

Dessa forma, incabíveis as conclusões das referidas Soluções de Consulta aos produtos deste processo.

Em relação à Solução de Consulta COANA nº 11 de 1999 e nº 02 de 1999, estas se referem a produtos absolutamente distintos dos aqui analisados (Microvit B2 Supra 80, Microvit E Promix 50), logo, também imprestáveis para quaisquer avaliações dos produtos deste auto de infração.

Demais disso, a recorrente não comprovou fazer parte do sindicato consulente à época da lavratura do auto de infração, e assim **de nada valem para a recorrente as soluções de consulta formuladas pelo sindicato. Aplica-se ao caso vertente os laudos técnicos específicos que municiam os autos e devem ser levados em consideração para fins de classificação fiscal.**

Com respeito à classificação dos produtos importados, a fundamentação aposta pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento não merece reparos, inclusive o **argumento trazido pela recorrente, relativo às exclusões da posição 2309, labora em desfavor dela mesma:**

As NESH do capítulo 2309 excluem dessa posição as vitaminas apresentadas em um solvente ou estabilizadas por adição de agentes antioxidantes ou antiaglomerantes, por adsorção em um substrato ou por revestimento, por exemplo gelatina, ceras, matérias graxas (gordas), desde que a quantidade das substâncias acrescentadas não modifiquem o caráter de vitaminas e nem as tornem particularmente aptas para usos específicos de preferência à sua aplicação geral.

Ou seja, os laudos, fls. 73/74, 79/80, 84/85 e 87/88 estão a asseverar que as substâncias acrescentadas aos produtos importados modificaram o caráter de vitaminas e as tornaram particularmente aptas para usos específicos de preferência à sua aplicação geral, a saber, *entrar na fabricação dos alimentos completos e alimentos complementares para nutrição animal.*

Dito isso, reproduzo o quanto dito pela decisão recorrente, a qual adoto como razões de fato e de direito:

As Notas Explicativas da posição 2309 esclarecem que nela se incluem as preparações destinadas a entrar na fabricação dos alimentos completos e alimentos complementares para nutrição animal. Tais preparações, designadas comercialmente de pré-misturas, são geralmente compostos de caráter complexo que compreendem um conjunto de elementos (às vezes denominados aditivos), cuja natureza e proporções variam consoante a produção zootécnica a que se destinam. Esses elementos são de três espécies:

“1) Os que favorecem a digestão e, de uma forma mais geral, à utilização dos alimentos pelo animal, defendendo o seu estado de saúde: vitaminas ou provitaminas (destaque meu), aminoácidos, antibióticos, coccidiostáticos, oligoelementos, emulsificantes, aromantes 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 numa ou mais substâncias orgânicas nutritivas (destaquei) (especialmente farinhas de mandioca ou de soja, sêneas, leveduras e diversos resíduos da indústria alimentar), ou em **substâncias inorgânicas** (por exemplo, magnésita, cré, caulín, cloreto de sódio e fosfatos).”(grifo meu)

Assim, segundo as Notas Explicativas, uma preparação constituída da maneira como as que encontramos é suscetível de enquadrar-se como uma preparação destinada a entrar na fabricação dos alimentos “completos” ou “complementares” da alimentação animal, ainda mais que a própria impugnante admite na declaração de importação que a mercadoria importada em comento se destina a compor ração animal. A especificidade de uso dessa mercadoria é critério essencial ao seu enquadramento tarifário, independentemente de seu conceito técnico.

A Fiscalização definiu corretamente o enquadramento tarifário relativo ao produto importado, restando, dessa forma, cabível o tributo lançado, em função de uma alíquota diretamente ligada a esse enquadramento.

Posto isso, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, prejudicados os demais argumentos.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2013.

Corintho Oliveira Machado

Voto Vencedor

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/09/2013 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 15/09/2013 p

or CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Assinado digitalmente em 13/09/2013 por HELCIO LAFETA REIS

Impresso em 01/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A única divergência presente neste voto em relação ao voto do relator se refere à multa exigida por falta de licença de importação, cujo fundamento legal é o art. 526, inciso II, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85 (fl. 4).

Conforme consta da Descrição dos Fatos do auto de infração (fl. 4), o importador procedera ao registro no Siscomex das mercadorias submetidas a despacho aduaneiro, por meio da Declaração de Importação nº 01/0491608-1, tendo obtido licenciamento de importação automático para a mercadoria “Vitamina D3 (Colecalciferol), estabilizada um Suplemento Vitamínico”.

Por considerar que a mercadoria "MICROVIT D3 PROSOL 500" seria uma "Preparação especificamente elaborada para ser adicionada à ração animal e/ou pré-misturas", a Fiscalização concluiu que fora efetivamente introduzida em território nacional uma preparação e não uma vitamina, conforme havia sido declarado pelo importador.

Em razão dessa constatação, tendo havido descrição incorreta e, portanto, não tendo sido atendido o disposto no AD COSIT nº 12/97, a mercadoria diversa da declarada, segundo o agente fiscal, encontrar-se-ia ao desamparo de Licenciamento de Importação, em razão do que deveria ser exigida a multa por importação de mercadorias sem Licença de Importação (LI).

Conforme se verifica do anexo ao auto de infração presente à fl. 14, o importador declarara na Declaração de Importação nº 01/0491608-1 a mercadoria sob comento nos seguintes termos: “Vitamina "D/3" (COLECALCIFEROL) Antioxidado, Protegido/Estabilizado na concentração de 500 UL/G, Uso: Suplemento Vitamínico para alimentação animal, Nome Comercial: MICROVIT D3 PROSOL 500”.

Submetida à análise do Laboratório Nacional de Análise, a referida mercadoria foi identificada como sendo “Preparação constituída de Colecalciferol (Vitamina D3) e Excipientes como Lactose, Sacarose, Matéria Protéica e Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, na forma de pó” (fl. 15).

De acordo com a Fiscalização (fl. 23), a lactose, a sacarose, a matéria proteica e as substâncias inorgânicas à base de fosfato seriam excipientes utilizados com a finalidade de facilitar o manuseio e a dosagem da vitamina nas rações animais e proteger química e fisicamente a substância ativa da vitamina D3 durante o processo de mistura com outros componentes na formulação final a que se destinaria (pré-mistura ou ração animal).

Nesse sentido, a Vitamina D3, ainda segundo a Fiscalização, encontrar-se-ia preparada da maneira descrita em razão do seu uso específico, qual seja, adição à ração animal, para o que se exigiria que todos os seus constituintes facilitassem a dispersão e a homogeneização e resistissem às agressões físicas, mantendo-se inalterados.

Foi com base nessas constatações que o agente fiscal concluiu pela introdução no território nacional de mercadoria diversa da declarada, encontrando-se tal mercadoria, por conseguinte, ao desamparo de Licenciamento de Importação.

Contudo, a meu ver, a conclusão da Fiscalização pautou-se em um excessivo rigor que não guarda correspondência com a normatividade da matéria, conforme se demonstra na sequência.

A descrição da mercadoria declarada pelo importador, ainda que não coincidente em todos os detalhes com os resultados do laudo técnico, contém os principais elementos de identificação da mercadoria, quais sejam, o seu nome comercial (Microvit D3 Prosol 500), a principal substância química de sua composição (vitamina D3) e a sua destinação (suplemento vitamínico para alimentação animal).

Note-se que a destinação do produto foi a razão central da alteração promovida pela Fiscalização na classificação fiscal da mercadoria importada, pois, foi em razão do seu uso específico (adição à ração animal), que se alterou a classificação adotada pelo importador, da posição 29.36 (compostos orgânicos de constituição química definida apresentados isoladamente) para a posição 23.09 (preparação especificamente elaborada para ser adicionada à ração animal).

A destinação da mercadoria constou de forma expressa na Declaração de Importação (DI), não se podendo, a meu ver, considerá-la não licenciada apenas em razão do fato de não terem constado da DI o termo “preparação” e a identificação dos excipientes (lactose, sacarose, matéria proteica e substâncias inorgânicas à base de fosfato), estes, conforme a própria Fiscalização atestara, consistentes em elementos destinados a “facilitar o manuseio e a dosagem da vitamina nas rações animais e proteger química e fisicamente a substância ativa da vitamina D3 durante o processo de mistura com outros componentes na formulação final” (fl. 23).

Constata-se que o componente químico principal da mercadoria é a vitamina D3, desempenhando os demais a função de proteção da vitamina, não se mostrando, dessa forma, como elementos essenciais na identificação do produto importado.

Conforme dito, o importador já havia informado tratar-se de produto destinado a ração animal, com identificação de seu nome comercial, não havendo, dessa forma, uma imprecisão relevante na declaração da mercadoria. Não se pode esquecer que, no auto de infração, consta expressamente que houve o licenciamento automático, o que demonstra a inocorrência do fato gerador da multa.

Quisera o importador declarar uma mercadoria diversa da efetivamente importada, ele teria omitido os dados principais de identificação da mercadoria, quais sejam, a sua destinação e o seu nome comercial, e, assim não agindo, tem-se por descaracterizado o intuito doloso exigido para se configurar a infração, nos termos do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 12, de 21 de janeiro de 1997¹.

Não se pode perder de vista que favorece o entendimento do contribuinte, no que tange à classificação da mercadoria sob comento, o teor de soluções de consulta da Coana, sem efeito *erga omnes*, que prescrevem a mesma classificação fiscal por ele adotada, o que reforça o afastamento do intuito doloso exigido no ato normativo supra referenciado.

¹ Dispõe o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/1997: "...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 do Comércio Exterior SISCOMEX, cuja classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque "ex" exija licenciamento, automático ou não, desde que o produto seja 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.**" (grifei)

Conforme já decidiu a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF, no acórdão nº 3101-001.208, de 22 de agosto de 2012, quando o licenciamento de importação é automático, como no presente caso, “não há suporte lógico (modal deôntico) que justifique a aplicação de multa por falta de licença”.

Ainda de acordo com aquela Turma, cujo entendimento se amolda perfeitamente ao presente caso, tem-se que “o objeto pretendido e declarado na importação é realmente aquele que foi trazido para o País, de modo que eventual falha, o defeito na descrição ou na classificação, não é grave o suficiente para considerar inválida a declaração ou a guia”.

Nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), “[a] lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – a capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza e extensão dos seus efeitos”.

“[No] caso de dúvida, ou seja, de não ter sido apurada a infração de modo consistente pelo Fisco de modo a ensejar convicção quanto à ocorrência e características da infração, não se aplique a penalidade ou o agravamento que pressupõe tal situação”².

No exame dos ilícitos tributários, além de se ater ao primado da legalidade, as infrações fiscais devem ser interpretadas “segundo as determinações da teoria da tipicidade”, eliminando-se “as chamadas infrações presumidas, em que, por meio de singelos indícios”, tem-se por configurados os fatos ilícitos sujeitos a multas e outras penalidades³.

Destaque-se, ainda, que, no auto de infração (fl. 4), consta como enquadramento legal da multa o art. 432⁴ do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, quando o correto seria o art. 526, inciso II⁵, do mesmo diploma normativo.

² PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2008, p. 877.

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Infração tributária e sanção. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Sanções administrativas tributárias. São Paulo: Dialética/ICET, 2004, p. 429.

⁴ Art. 432. O importador deverá apresentar, ainda, por ocasião do despacho, a Guia de Importação ou documento equivalente, emitido pelo órgão competente, quando exigível na forma da legislação em vigor. Parágrafo único. No caso do artigo 452, a guia poderá ser apresentada posteriormente ao começo do despacho aduaneiro.

⁵ Art. 526. Constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas às seguintes penas ([Decreto-Lei nº 37/66](#), artigo 169, alterado pela [Lei nº 6.562/78](#), artigo 2º):

Processo nº 11128.001718/2004-35
Acórdão n.º **3803-004.436**

S3-TE03
Fl. 559

Diante do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, para cancelar a multa decorrente da falta de licença de importação.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Redator designado

CÓPIA

(...)

II - importar mercadoria do exterior 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: multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria;