



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

Processo nº 11128.002882/2010-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.432 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente BASF S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 06/04/2006

CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O produto comercialmente denominado “LUTAVIT B2 SG 80”, identificado como sendo Riboflavina (Vitamina B2) e excipientes (polissacarídeos e substâncias inorgânicas à base de fosfato), especialmente formulada para emprego na fabricação de ração animal, segundo as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI/SH e as orientações das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH, deve ser classificado no código NCM 2309.90.90.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ERRO DE ENQUADRAMENTO. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA.

Conforme ADN COSIT 12/1997, o erro de classificação não constitui infração administrativa ao controle das importações, 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 06/04/2006

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ART. 7º, I, LEI Nº 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL. OBSERVÂNCIA.

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade, em sede de repercussão geral, do art. 7º, I da Lei nº 10.865/04, que previa a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS/PASEP-Importação e Cofins-Importação, cuja observância neste sodalício é obrigatória, por força

das disposições do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 06/04/2006

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. ART. 7º, I, LEI Nº 10.865/04.
INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL.
OBSERVÂNCIA.

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade, em sede de repercussão geral, do art. 7º, I da Lei nº 10.865/04, que previa a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS/PASEP-Importação e Cofins-Importação, cuja observância neste sodalício é obrigatória, por força das disposições do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial do recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para manter o lançamento no que se refere à classificação da mercadoria, e à multa por erro de classificação, e excluir o valor do ICMS e das próprias contribuições da base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da Cofins-Importação; e (b) por maioria de votos, para afastar a multa por falta de licenciamento, em função do disposto no ADN COSIT 12/1996, vencidos o relator, Cons. Robson José Bayerl, e o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Rosaldo Trevisan – Presidente e Redator designado

Robson José Bayerl – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausente justificadamente a Cons. Mara Cristina Sifuentes.

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de tributos incidentes na importação (DI 06/0397290-4), acrescidos de consectários legais e multas diversas (falta de licenciamento e erro de classificação fiscal), decorrentes de reclassificação fiscal do produto comercialmente

denominado “LUTAVIT B2 SG 80”, enquadrado pelo contribuinte no código tarifário 2936.23.10 (Vitamina B2 – Riboflavina).

Em procedimento de conferência física houve retirada de amostras para análise, resultando na confecção do Laudo de Análises Falcão Bauer nº 1.163/2006-1, de 13/04/2006, cujo resultado indicou que não se trataria apenas de Riboflavina (Vitamina B2), mas de uma *“preparação constituída de Riboflavina (Vitamina B2) e Excipientes como Derivado de Celulose e Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, especificamente elaborada para ser adicionada às rações animais, na forma de pó”* (efls. 56/57).

Baseada nessas informações a fiscalização promoveu o reenquadramento do produto para o código 2309.90.90 (outras preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais).

Em impugnação o contribuinte sustentou que o produto é um aditivo nutricional para alimentação animal, sendo que vitamina B2 é produzida por fermentação e concentrada até a composição mínima de 80%, correspondendo os outros 20% a impurezas; que não se trataria de uma preparação, mas sim um concentrado; que a única classificação possível seria no código 2936.23.10; que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH impediriam a classificação do produto no Capítulo 23; que as matérias reunidas no processo não tornam o produto apto a um uso específico; que a multa por erro de classificação fiscal é descabida, por força do ADN Cosit nº 10/97, e, da mesma forma, a multa do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em atenção às disposições do ADI SRF 13/02; que haveria afronta aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e ao tratamento isonômico; que a multa por falta de licença de importação é improcedente, uma vez que o produto foi devidamente licenciado, descrito e desembaraçado; que a base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins incidente na importação, na forma definida pela Lei nº 10.865/2004, seria inconstitucional, o que, por arrastamento, implicaria a improcedência das multas proporcionais a esses tributos; e, que, em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, haveria impedimento à fluência dos juros moratórios.

Dentre os pedidos formulados, houve pleito de produção de prova pericial, com arrolamento de quesitos, sem exposição de motivos e indicação de assistente técnico.

Em 30/07/2015 foram coligidas ao processo cópias de certidão de “objeto e pé” referente à Ação Anulatória nº 0006714-26.2010.4.03.6104, que trata de classificação fiscal do produto objeto de autuação, e do laudo pericial produzido naquele feito (efls. 151/182).

A DRJ São Paulo/SP manteve o lançamento em decisão assim ementada:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

LUTAVIT B2SG80 - Produto identificado em laudo técnico como sendo Riboflavina (Vitamina B2) e excipientes (polissacarídeos e substâncias inorgânicas à base de fosfato), especificamente formulada para ser utilizada em ração animal, classifica-se no código NCM 2309.90.90.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO - *As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes*

para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.”

O recurso voluntário, com certa variação, reprisou os argumentos da impugnação, à exceção da fluência dos juros de mora.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, o que impõe o seu conhecimento.

A questão de fundo – classificação fiscal do produto LUTAVIT B2 SG 80 – foi abordada com bastante propriedade pela decisão reclamada, valendo a reprodução do excerto específico:

“Primeiramente, cabe observar que, em relação à decisão em primeira instância que foi favorável à contribuinte, nos autos do processo nº 00016714-26.2010.4.3.6104 da 8ª Vara Federal de São Paulo, não há determinação judicial de que seus efeitos atinjam outras importações, mesmo que do mesmo contribuinte e para o mesmo produto, que é o caso deste processo, pois seu efeito não é ‘erga omnes’.

Quanto à questão da classificação do produto importado propriamente dita, temos nos autos dois laudos oficiais, um do Laboratório de Análises FALCÃO BAUER, objeto do Laudo de Análise nº 1163/2006-1 e outro do perito judicial do processo nº 0006714-26.2010.4.3.6104, que tramita na 8ª Vara Federal de São Paulo.

Em que pese os laudos apresentarem algumas divergências, são pontos incontroversos:

- Que o produto importado LUTAVIT B2SG80 é composto de Riboflavina (Vitamina B2) e Excipientes derivados de celulose (Polissacarídeos) e Substâncias Inorgânicas base de Fosfato.*
- Que o produto importado, na condição que se encontra, é utilizado apenas pelas indústrias formuladoras de ração animal, não podendo ter seu uso, por exemplo, voltado para consumo humano.*

E o laudo judicial traz as seguintes informações:

- A matéria prima utilizada pela BASF pra produzir vitamina B2 (Riboflavina) é a beterraba, através de reação (fermentação) por microorganismos.*
- Esta reação não é completa (somente 80%), resultando 20% como resíduo, do qual o polissacarídeo é parte.*

- *A riboflavina utilizada no tratamento da profilaxia da deficiência de vitamina B2, via de regra é fabricada por via química e não por biotecnologia (fermentação) em virtude da necessidade de maior pureza, inclusive para ser utilizada por via endovenosa.*
- *A produção por via química é muito mais cara, dado os custos de purificação, quando da utilização como fármaco.*
- *No caso em exame, a Riboflavina produzida por fermentação. A presença do polissacarídeo é benéfica na ração, como elemento energético (produção de energia), porém essa é uma característica do método de fabricação, e não foi adicionado com vista ao produto final, fabricação de ração; essa purificação não é feita quando se destina à fabricação de ração.*

O produto importado LUTAVIT B2SG80 é composto por vitamina B2 mais polissacarídeos.

É importante destacar que ambos os laudos reconhecem que o composto (vitamina B2 + polissacarídeos), tem sua aplicação específica para produção de ração animal, não podendo ser utilizado, por exemplo na produção de fármacos para consumo humano.

As notas explicativas do sistema harmonizado, NESH estabelecem para a posição 29:

Produtos químicos orgânicos

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

os compostos orgânicos de constituição química definida apresentados isoladamente, mesmo contendo impurezas;

(...)

O termo ‘**impurezas**’ aplica-se exclusivamente às substâncias cuja associação com o composto químico distinto **resulta, exclusiva e diretamente, do processo de fabricação** (incluída a purificação). Essas substâncias podem provir de qualquer dos elementos que intervêm na fabricação e que são essencialmente os seguintes:

matérias iniciais não convertidas;

impurezas contidas nas matérias iniciais;

reagentes utilizados no processo de fabricação (incluída a purificação) ;

subprodutos.

No entanto, convém referir que essas substâncias não são sempre consideradas impurezas autorizadas pela Nota 1 a).

Quando essas substâncias são deliberadamente deixadas no produto para torná-lo particularmente apto para usos específicos de preferência a sua aplicação geral, não são consideradas impurezas admissíveis.

Considerando que:

- *o produto importado LUTAVIT B2SG80 é composto de Riboflavina, polissacarídeos e substâncias inorgânicas à base de fosfato, não apenas de Riboflavina;*
- *o laudo do perito judicial esclarece que o polissacarídeo foi deliberadamente deixado no produto por ser benéfico ao metabolismo animal (fornecedor de energia)*
- *na maneira como se encontra, o produto LUTAVIT B2SG80 é utilizado apenas pelas indústrias formuladoras de ração animal (uso específico), não podendo ter seu uso, por exemplo, voltado para consumo humano, ou seja, não tem, na condição em que foi importado (Riboflavina, polissacarídeos e substâncias inorgânicas à base de fosfato, e não só Riboflavina) uso em qualquer tipo de produto (uso geral), como por exemplo ser matéria prima na fabricação de fármacos para consumo.*
- *a destinação do produto importado (uso exclusivo em ração animal) é fundamental para sua correta classificação.*

Com base nas NESH da posição 29 retro mencionadas, entendo que não cabe a classificação do produto (Riboflavina mais polissacarídeos e substâncias inorgânicas à base de fosfato) na posição 29.

Prosseguindo na classificação tarifária da mercadoria importada, em que pese o polissacarídeo ser resultante do processo de fabricação, esta mistura (Riboflavina mais polissacarídeos e substâncias inorgânicas à base de fosfato) tem sua utilização voltada para entrar na composição de ração animal.

As Notas Explicativas da posição 2309 estabelecem:

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).

E traz a informação de que excluem-se da presente posição:

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).

Assim, segundo as Notas Explicativas, a mercadoria importada, ((Riboflavina, polissacarídeos e substâncias inorgânicas à base de fosfato, e não só riboflavina) deve ser enquadrada como uma preparação destinada a entrar na fabricação dos alimentos ‘completos’ ou ‘complementares’ da alimentação animal, ainda mais que a própria impugnante admite na descrição da mercadoria na declaração de importação: ‘USO EXCLUSIVO PARA FABRICAÇÃO DE RAÇÃO ANIMAL. A especificidade de uso dessa mercadoria é critério essencial ao seu enquadramento tarifário, independentemente de seu conceito técnico.

Por conseguinte, fazendo uso da RGI/SH no 1, combinada com a Regra 6 (subposição) e com a RGC (item), conclui-se como correto o código 2309.90.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul para classificar a mercadoria em questão.

Correta pois a reclassificação fiscal da mercadoria LUTAVIT B2SG80 (Riboflavina mais polissacarídeos e substâncias inorgânicas à base de fosfato), tal como efetivada pela fiscalização.

Diante do exposto, verifica-se que foi atendido o disposto no artigo 142 do CTN, uma vez que a fiscalização agiu corretamente, ao proceder a reclassificação fiscal, devidamente fundamentada nas regras de classificação. Descabe a alegação da impugnante que a classificação na

posição 29.36 é mais específica do que a posição 23.09.” (destaques no original)

Essas colocações foram arrostadas pelo recorrente, que aduziu não se tratar o produto importado de uma preparação, mas sim de uma composição de, no mínimo, 80% de vitamina B2 e impurezas (resíduos fermentativos); que o produto é um aditivo nutricional para alimentação animal, fonte de vitamina B2, de modo que deveria ser classificado no código 2936.23.10, mais específico; que nenhum excipiente foi adicionado ao produto para torná-lo apto a aplicação específica; que é improcedente a afirmação da decisão recorrida que os polissacarídeos foram deliberadamente deixados no produto; que o fato desses resíduos (polissacarídeos) comporem o produto, como etapa normal do processo, não o torna apto a aplicação específica; e, que as “notas explicativas da NESH” excluiriam as vitaminas da posição 2309.

Nada obstante a argumentação deduzida pelo recorrente, entendo que não lhe assiste razão, pelos motivos que passo a expor.

O fato de se tratar o produto importado de um composto e não uma preparação, como sustenta o reclamante, não conduz ao afastamento da classificação no Capítulo 23 da NCM, haja vista que o próprio colegiado *a quo* não partiu da premissa que se trataria de uma “preparação”, bastando o exame dos termos utilizados na exposição de raciocínio do voto condutor, mormente por haver acolhido, também, as conclusões do laudo pericial produzido no âmbito do processo judicial.

Da mesma forma, a presença dos polissacarídeos (resíduos) resultar de reação natural do processo de fermentação, e não por intervenção humana, a meu ver, não profliga a tese lá estampada, consoante a qual o produto deve ser enquadrado no código 2309.90.90, isso porque, nos termos do art. 94, parágrafo único, do Decreto nº 4.543/02, *“para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Alfândegas* (Decreto-lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º).”

Nessa vereda, ainda que o laudo pericial judicial reconheça que o produto é uma vitamina B2 com resíduos de polissacarídeos, originários do processo natural de fermentação, o que, em tese, atrairia a classificação pretendida pelo recorrente (2936.23.10), por ser mais específica, não se pode desconsiderar que esse mesmo laudo responde que esses polissacarídeos (resíduos naturais da fermentação) são benéficos à ração animal, não sendo necessária qualquer purificação, a par de descrever o processo de fermentação, onde os microorganismos consumiriam os polissacarídeos (glicose, açúcares) para obtenção de energia, reprodução e geração do produto desejado, estabilizando-se o processo em 80% da fabricação de vitamina B2, quando então é interrompido (efl. 164).

Em outra passagem destaca (o laudo) que a vitamina B2, a depender da forma de produção, pode ser utilizada em outras finalidades, inclusive produção de fármacos (efl. 162), no entanto, **no estado em que importada**, a Riboflavina (vitamina B2) com polissacarídeos na proporção de 80% x 20%, é destinada exclusivamente à fabricação de ração para animais (efl. 163).

Assim, tal qual a decisão recorrida, reconheço que a finalidade específica do produto tem importância fundamental na definição de sua classificação, não devido a regra de

interpretação do Sistema Harmonizado, mas por força da seguinte disposição das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH, veiculada no Capítulo 23:

“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).*

(...)

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).”*

No caso vertente, independente de se tratar de um processo natural ou artificial, manipulado deliberadamente ou não, é fato que o produto, **no estado e na forma em que importado**, possui quantidade de substâncias (polissacarídeos) que o torna específico para uma única forma de utilização: **produção de ração animal**.

Por mais que o recorrente se esforce em defender que o produto se destina a uso geral, a verdade é que os laudos colacionados indicam justamente o contrário, ao acentuarem que o produto “LUTAVIT B2 SG 80” destina-se especificamente à produção de ração animal, como atesta o Laudo de Análises Falcão Bauer (efls. 56/57), sendo que a mesma

conclusão pode ser alcançada pelo laudo pericial judicial (efls. 152/153), ao responder que o produto não pode ser utilizado como fármaco (não foi obtido por reação química e tampouco possui o grau de pureza necessário para tanto), não pode ser utilizado por via injetável ou administrada de forma diferente da oral (obtido por fermentação e com presença de polissacarídeos), não pode ser utilizado em humanos e que o produto LUTAVIT B2 SG 80 é matéria prima para fabricação de ração, não sendo localizado, pelo perito, na literatura técnica, qualquer outra forma de utilização do produto (quesitos 2.1 e 2.2) que não a preparação de ração animal.

A própria descrição do produto na declaração de importação informa que se destina a “uso exclusivo para fabricação de ração animal” (efl. 46).

Essa peculiaridade – presença de polissacarídeos –, ao especializar o uso do produto – fabricação de ração animal –, segundo as disposições da NESH, impede o seu enquadramento no código pretendido pelo recorrente (2936.23.10), mostrando-se o código tarifário apontado pela fiscalização (2309.90.90), à luz das regras de classificação, o mais adequado.

Demais disso, a classificação desse mesmo produto internacionalmente segue a mesma codificação do Sistema Harmonizado - SH, aplicado em mais de 150 (cento e cinquenta países), bastando para verificar essa situação, simples busca na rede mundial de computadores pelo nome comercial da mercadoria (e.g., www.zauba.com e www.eximpulse.com).

No que tange à multa por falta de licença de importação (art. 169, I, “b” do DL 37/66), o relatório fiscal assevera que a novel classificação fiscal exige licenciamento não automático, o que configura a infração capitulada, não aproveitando ao recorrente as disposições do ADN Cosit nº 12, de 21/01/1997:

“O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, e no art. 112, inciso IV, do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966,

declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que 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.” (destacado)

Em que pese a ausência de má-fé, não é possível sustentar que a mercadoria tenha sido corretamente descrita, **com todos os elementos necessários à sua identificação**, pois, ainda que tenha sido declarada como “LUTAVIT B2 SG 80 – VITAMINA B2 – USO EXCLUSIVO PARA FABRICAÇÃO DE RAÇÃO ANIMAL – CONCENTRAÇÃO MIN. 80% - ESTADO SÓLIDO – QUALIDADE INDUSTRIAL – FEED GRADE” (efl. 51), não houve especificação da existência dos polissacarídeos, no percentual de 20%, mesmo que resultante de processo natural de fermentação, informação esta que mostrou fundamental e relevantíssima à definição do código tarifário apropriado, como exposto.

Também não merece acolhida a alegação de descabimento da multa de ofício por força do ADI SRF 13/02, quando envolvido reenquadramento tarifário, estando descrita corretamente a mercadoria importada, porquanto, como visto, a descrição constante da declaração de importação não traz todos os elementos necessários à sua identificação, além do que, distintamente do que previa o ADN Cosit nº 10/97, o referido ADI SRF 13/02, que o revogou, não relacionou o erro de classificação fiscal como fato impunível.

Eis a redação do ADN Cosit nº 10/97:

“O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no art. 112 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, e art. 107, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982,

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração punível com as multas previstas no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a classificação tarifária errônea ou a indicação indevida de destaque (ex), 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.

2. Nos casos acima, os tributos devidos em razão de falta ou insuficiência de pagamento, exigidos no curso do despacho ou em ato de revisão aduaneira, serão acrescidos dos encargos legais, nos termos da legislação em vigor, a partir da data do registro da Declaração de Importação, relativamente ao Imposto de Importação, e do

desembaraço aduaneiro, relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação.

3. Ficam revogados os Atos Declaratórios (Normativos) COSIT n.ºs. 38, de 24 de junho de 1994, e 36, de 5 de outubro de 1995.” (destacado)

O ADI SRF 13/02, por sua vez, está vazado nos seguintes termos:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 259, de 24 de agosto de 2001, e considerando o disposto no art. 84, e seu § 2º, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, declara:

Art. 1º Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex, 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.

Art. 2º Fica revogado o Ato Declaratório (Normativo) Cosit n.º 10, de 16 de janeiro de 1997.” (destacado)

Note-se que o ato interpretativo supra não faz qualquer menção à errônea classificação fiscal, sendo suprimido esse trecho, em relação à redação anterior. Logo procedente a cobrança da multa de ofício sobre as diferença de tributos decorrentes da reclassificação promovida.

Quanto à multa por erro de classificação fiscal, as disposições do ADN Cosit n.º 10/97 não amparam a elisão dessa penalidade, mesmo porque, à época dos fatos, encontrava-se revogado pelo ADI SRF 13/02, que também não contempla o pleito. Além do que, como já aduzido, a mercadoria, da forma como descrita, não trouxe todos os elementos necessários à sua completa identificação.

Respeitante à inclusão do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS/PASEP-Importação e Cofins-Importação, mesmo que o CARF não possua competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de norma tributária (Súmula CARF n.º 2), deve ser acolhido a reclamação do contribuinte, com fulcro nas exceções previstas no art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72 e, especialmente, no art. 62 do RICARF/15 (Portaria MF 343/15):

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)” (destacado)

Nesse sentido, O Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela inconstitucionalidade do art. 7º, I da Lei nº 10.865/04, por intermédio do RE 559.937/RS, julgado sob a sistemática da repercussão geral, conforme ementa que ora se reproduz:

“Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

1. *Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.*

2. *Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.*

3. *Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que deveriam as contribuições em questão ser necessariamente não cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.*

4. *Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.*

5. *A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.*

6. *A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.*

7. *Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.*

8. *O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.*

9. *Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.*

10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

A decisão em comento transitou em julgado em 29/10/2014, de modo que sua observância neste sodalício é impositiva, sendo certo que dessa parte exonerada devem os consectários legais ser decotados do lançamento na mesma proporção (*Accessorium sequitur suum principale*).

Com essas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso para que se exclua o ICMS e as próprias contribuições da apuração do PIS/PASEP-Importação e Cofins-Importação.

Robson José Bayerl

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator designado

Minha divergência em relação ao voto do relator resume-se à questão referente à possibilidade de aplicação da multa prevista no artigo 169, I, “b” do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 6.562/1978:

“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:

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

Ao tratar da multa em questão (à época, disciplinada no art. 526, II do Regulamento Aduaneiro), a própria RFB, por meio do ADN COSIT nº 12/1997, declarou, em caráter normativo, que:

*“...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.**”(grifo nosso)*

Veja-se que o texto do ato declaratório normativo trata exatamente da situação narrada no presente processo, no qual a classificação errônea fez com que houvesse necessidade de novo licenciamento. As únicas hipóteses em que poderia ter a fiscalização aplicado, então, a referida multa, seriam a de existência de dolo ou má-fé (ausente de imputação, nos autos) ou descrição incorreta ou incompleta.

Na decisão de piso e no voto do relator entende-se ter havido essa segunda circunstância (descrição incompleta/incorreta). E é exatamente de tal entendimento que divirjo, por ser o produto, na descrição da declaração de importação, designado, já de início, por seu nome comercial: LUTAVIT[®] B2SG80.

A designação pelo nome comercial, que tem composição estabelecida, e que não varia no tempo, permite ao fisco, em simples consulta à rede mundial de computadores, saber a descrição minuciosa da mercadoria. E, se necessário, demandar perícia para atestar a correta classificação, até mesmo sem a presença do produto.

Ademais, no caso, não houve imputação fiscal de que o produto fosse outro que não o LUTAVIT[®] B2SG80, ou de que a amostra submetida a exame não correspondesse a tal produto, mas a mistura diversa.

Não entendo, assim, aplicável ao caso a multa prevista no artigo 169, I, “b” do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 6.562/1978, por força de entendimento da própria RFB, normativo, veiculado pelo ADN COSIT nº 12/1997, visto que não há imputação fiscal de dolo ou má-fé, nem de descrição incorreta/incompleta, mas apenas de classificação incorreta do LUTAVIT[®] B2SG80.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário em relação a tal item.

Rosaldo Trevisan