



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11128.004430/2009-27
ACÓRDÃO	3002-004.130 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	05 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	M CASSAB COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 15/09/2004

MERCADORIA DENOMINADA VITAMINA C REVESTIDA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. O produto Ácido Ascórbico (Vitamina C), granulado e revestido de etil celulose, nos termos deste processo, encontra correta classificação fiscal na NCM 3824.90.19.

RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA.

Efetuada reclassificação tarifária dos produtos importados, obriga o contribuinte ao pagamento da diferença dos tributos vinculados, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

PIS/PASEP E COFINS. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. RE 559.937/RS. REPERCUSSÃO GERAL. OBEDIÊNCIA.

Por imposição do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/15, as decisões definitivas de mérito, na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas nos julgamentos realizados no âmbito do CARF, sendo o caso do RE 559.937/RS que reputou inconstitucional a inclusão, no valor aduaneiro, do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS/Pasep e Cofins sobre as operações de importação (Lei nº 10.865/04).

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REVOGAÇÃO DO FUNDAMENTO LEGAL DA AUTUAÇÃO. LEI COMPLEMENTAR Nº 227/2026. ARTIGO 181, INCISO II.

A Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, em seu artigo 181, inciso II, revogou expressamente o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que constituía o fundamento legal da autuação fiscal. A

revogação superveniente da norma sancionadora, em se tratando de norma mais benéfica ao contribuinte, retroage para alcançar os fatos ainda não definitivamente julgados, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional. Extingue-se o crédito tributário pela inexistência de fundamento legal para a penalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a alegação de nulidade do auto de infração, dela conhecendo como preliminar, e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para o fim de, em acatamento ao quanto disposto no art. 99 do RICARF, determinar à unidade preparadora (i) adequar os valores exigidos a título de PIS-importação e COFINS importação à decisão do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, no julgamento do RE 559.937/RS, e (ii) excluir os valores relativos à multa de 1% sobre o valor aduaneiro, por força da aplicação retroativa do art. 181, inciso II, da Lei Complementar 227/2026.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram do julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

RELATÓRIO

Em homenagem aos princípios da eficiência e da celeridade processuais, adoto o relatório da Delegacia de Julgamento da Receita Federal, na forma abaixo transcrita:

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa M CASSAB COMERCIO E INDUSTRIA LTDA, CNPJ Nº 49.698.723/0001-03, para a exigência de diferenças a título do Imposto de Importação, do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, todos lançados com os acréscimos da multa proporcional de 75% e juros de mora, além da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro dos produtos classificados incorretamente, tudo em decorrência da reclassificação fiscal das mercadorias importadas.

Discorre a autoridade lançadora que os produtos importados por meio da Declaração de Importação (DI) de nº 04/0926187-9, registrada em 15/09/2004, apontados como vitamina C e descritos em sua Adição 001 como "VITAMINA C CRISTAL ACIDO ASCORBICO (L-(+)ASCORBIC ACID)"" APLICACAO: ANTIMICROBICIDA E ANTIOXIDANTE EM ALIMENTOS NA INDUSTRIA FARMACEUTICA E CASO DE DEFICIENCIA DE VITAMINA C", foram erroneamente classificados no código NCM 2936.27.10, quando, conforme argumenta, ficou comprovado que o produto importado efetivamente se enquadraria no código NCM 3824.90.19.

Informa o AFRFB atuante que foram colhidas amostras da mercadorias para exame, cujo resultado da análise encontra-se descrito no laudo de análise de nº 2847.01, de 25/10/2004, que concluiu:

" 1. Não se trata somente de Vitamina C. Trata-se de PREPARAÇÃO constituída de Acido Ascórbico (Vitamina C) e DERIVADO DE CELULOSE, na forma de pó.

2. Trata-se de Preparação.

3. De acordo com Literaturas Técnicas, MERCADORIAS DESSA NATUREZA SÃO UTILIZADAS EM FORMULAÇÕES DE SUPLEMENTOS VITAMÍNICOS.

4. De acordo com Referências Bibliográficas, DERIVADO DE CELULOSE é um EXCIPIENTE utilizado no REVESTIMENTO do Ácido Ascórbico (Vitamina C) e tem a FUNÇÃO DE PROTEGER QUÍMICA E FISICAMENTE a substância ativa (Vitamina C), DURANTE O PROCESSO DE MISTURA COM OUTROS COMPONENTES, E NA FORMULAÇÃO FINAL A QUE SE DESTINA. A presença do DERIVADO DE CELULOSE MODIFICA AS PROPRIEDADES FÍSICOQUÍMICAS E MODO DE AÇÃO DA VITAMINA. (...) E quanto ao modo de atuação no organismo o REVESTIMENTO PROLONGA A AÇÃO DA VITAMINA EM FUNÇÃO DA DISSOLUÇÃO CONTROLADA NO APARELHO DIGESTIVO. (...)"

Prossegue afirmando que "Ressaltamos que o Laudo retro citado demonstra conclusivamente, e de maneira clara, que a ADIÇÃO do DERIVADO DE CELULOSE MODIFICA O PRODUTO DE BASE, A VITAMINA C, TORNANDO-O PARTICULARMENTE APTO PARA UM USO ESPECÍFICO, ou seja, MODIFICA O COMPORTAMENTO DA VITAMINA C (AQUELA SEM NENHUM REVESTIMENTO), POIS O REVESTIMENTO

PROLONGA A AÇÃO DA VITAMINA EM FUNÇÃO DA DISSOLUÇÃO CONTROLADA NO APARELHO DIGESTIVO (ver a resposta a quesito 4 do Laudo em, questão). Inclusive destaca-se a resposta dada ao quesito 3 do Laudo em questão, onde fica claro que "MERCADORIAS DESSA NATUREZA SÃO UTILIZADAS EM FORMULAÇÕES DE SUPLEMENTOS VITAMÍNICOS", ou seja, em um USO ESPECÍFICO."

Conclui que, de acordo com o laudo técnico e com as Regras Gerais para Interpretação (RGI) do Sistema Harmonizado de números 01 e 06, e a Regra Geral Complementar (RGC) de número 01, bem como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH, em especial as Notas das posições 2936 e 3824, ", a mercadoria importada não se classifica no código NCM 2936.27.10, e sim no código NCM 3824.90.19.

Transcreve as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH citadas e indica que a mudança de classificação fiscal gerou valores devidos a título do Imposto de Importação, do IPI, do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, todos lançados com o acréscimo da multa proporcional de 75% e juros de mora. Foi aplicada ainda a multa de 1% (um por cento) do valor aduaneiro das mercadorias pela classificação incorreta.

Anexou os documentos de fls.50/78, dentre os quais constam o pedido de exame laboratorial (fl.55) e o laudo de análise da Fundação de Desenvolvimento da UNICAMP - FUNCAMP de nº 2847.01 (fls.56/57).

Cientificado via postal, o contribuinte apresentou a contestação de fls.85/92.

Inicialmente aduz a classificação fiscal que utilizou para as mercadorias está correta, vez que de fato se trata de vitamina C (Ácido L - ou DL Ascórbico). Transcreve jurisprudência administrativa.

Argumenta que de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e nas Notas Explicativas aplicáveis ao produto em debate, este estaria corretamente classificado na posição que adota. Aduz que o Ácido Ascórbico representa 96/98% da composição, não restando dúvida de que este é o seu elemento determinante, sendo que as demais substâncias servem apenas para encapsulá-lo ou simplesmente protegê-lo, principalmente no momento do transporte, sendo certo que o produto importado é matéria prima. Menciona julgado administrativo (Processo 11128.007799/2002-15) que lhe foi favorável e conclui asseverando que o produto foi por ela adequadamente classificado na posição 2936.27.10.

Em outro tópico, sustenta que descabe a aplicação de multa oriunda da importação dos produtos sem licença de importação, uma vez que a mercadoria foi corretamente descrita na declaração de importação. Aduz que sob o mesmo

argumento não deve prevalecer também a multa prevista no inciso I do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158/2001. Cita jurisprudência administrativa.

Ao final, requer que seja dado provimento à sua defesa e declarada a nulidade do presente Auto de Infração, reconhecendo como correta a classificação fiscal adotada por ele, impugnante, para os produtos importados.

Anexa os documentos de fls.93/115. Às fls.118/119 consta instrumento de renúncia dos advogados que patrocinaram a defesa do impugnante e às fls.126/127 instrumento de substabelecimento aos novos patronos da lide.

Em síntese, é o relatório.”

Em sede de julgamento, os membros da íclita 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Recife/PE, no acórdão n. 11-61.122, em sessão de 14/11/2018, por unanimidade de votos, julgaram pela improcedência da impugnação apresentada, com a manutenção total dos créditos tributários lançados, nos seguintes termos:

Inicialmente, para o julgamento de matéria relativa à classificação fiscal, oportuno se faz trazer algumas informações preliminares.

A “Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias” (SH) foi firmada em junho de 1983, tornando-se o Brasil signatário da mesma em 31 de outubro de 1986, sendo essa Convenção aprovada em nosso país pelo Decreto Legislativo nº 71, de 1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 1988, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1989.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) foi criada com base no SH, passando a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1995, através do Decreto nº 1.343, de 23 de dezembro de 1994, constituindo a Tarifa Externa Comum (TEC), uniformemente adotada por todos os países do Mercosul.

O SH apóia-se também em publicações complementares, concebidas para facilitar a sua interpretação uniforme, dentre elas estão as Notas Explicativas do SH ou, simplesmente, NESH, que compreendem a interpretação oficial do SH (até o nível de Subposição), aprovadas no Brasil pelo Decreto no 435, de 27 de janeiro de 1992, com as alterações posteriores, com o texto consolidado através de Instruções Normativas.

Como dito, a NCM tem por base o Sistema Harmonizado. Para sua composição, os países do Mercosul consolidaram a classificação em oito dígitos ao acrescentarem mais dois dígitos de identificação de mercadorias. Assim, dos oito dígitos que compõem a NCM, os seis primeiros são formados pelo Sistema Harmonizado, enquanto o sétimo e oitavo dígitos correspondem a desdobramentos específicos atribuídos no âmbito do Mercosul.

Dessa forma, para fins de classificação fiscal de mercadorias, há que se observar as seis Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI de 1 a 6), além das duas Regras Complementares (RGC 1 e 2) da Nomenclatura Comum do Mercosul. Destaque-se, ainda, que no caso de eventual existência de destaque sob a forma de "Ex" na TIPI, deverá ser observada a Regra Complementar da TIPI (RGC/TIPI-1).

O primeiro passo para classificar uma mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul é conhecê-la, em todos os seus aspectos relevantes para essa nomenclatura. Observa-se nos autos que há controvérsia em relação à real natureza das mercadorias, pois a fiscalização considerou os produtos descritos na DI como preparação química contendo vitaminas, e o importador as considerou como simplesmente vitaminas.

Este produto foi identificado pelo importador como vitamina C e descrito na DI, em sua Adição 001, como "VITAMINA C CRISTAL ACIDO ASCORBICO (L- (+)ASCORBIC ACID)"" APLICACAO: ANTIMICROBICIDA E ANTIOXIDANTE EM ALIMENTOS NA INDUSTRIA FARMACEUTICA E CASO DE DEFICIENCIA DE VITAMINA C"e classificado na NCM 2936.27.10, concernente à "VITAMINA C (ÁCIDO L - OU DLASCÓRBICO), NÃO MISTURADA" O texto da posição referente à classificação adotadas pelo importador estavam dispostos na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) da seguinte forma (quando das importações, conforme Anexo I da Resolução Camex nº 42, de 26 de dezembro de 2001):

29.36	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.
2936.2	- Vitaminas e seus derivados, não misturados
2936.27	-- Vitamina C e seus derivados
2936.27.10	Vitamina C (ácido L- ou DL-ascórbico)

Frente às Regras de Classificação do Sistema Harmonizado, às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, bem como aos laudos trazidos aos autos, a fiscalização concluiu que as mercadorias se classificam no código NCM 3824.90.19. À época das importações (Anexo I da Resolução Camex nº 42, de 26 de dezembro de 2001), o texto da posição referente à classificação adotada pela fiscalização estava assim disposto na NCM:

38.24	AGLUTINANTES PREPARADOS PARA MOLDES OU PARA NÚCLEOS DE FUNDIÇÃO; PRODUTOS QUÍMICOS E PREPARAÇÕES DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS OU DAS INDÚSTRIAS CONEXAS (INCLUÍDOS OS CONSTITUÍDOS POR MISTURAS DE PRODUTOS NATURAIS), NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES
3824.90	-Outros
3824.90.1	Produtos intermediários da fabricação de antibióticos ou de vitaminas ou de outros produtos da posição 29.36
3824.90.19	Outros

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH da posição 2936, classificação pretendida pela interessada com relação ao produto importado, estabelece que nela se incluem:

- “a) As provitaminas e as vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese, bem como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas.
- b) Os concentrados de vitaminas naturais (os de vitaminas A ou D, por exemplo), forma enriquecida dessas vitaminas; estes concentrados são utilizados quer no estado natural (como produtos de adição dos alimentos do gado, etc.), quer depois de submetidos a tratamento ulterior para isolamento da vitamina.
- c) As misturas entre si de vitaminas, de provitaminas ou de concentrados, tais como os concentrados naturais contendo vitaminas A e D em proporções variáveis, adicionados posteriormente de um suplemento de vitaminas A ou D.
- d) Os produtos acima mencionados diluídos em qualquer solvente (oleato de etila, propan-1-2- diol, etanodiol, óleos vegetais, por exemplo).

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, matérias 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.” (grifo nosso)

Segundo as Notas Explicativas, portanto, substâncias apropriadas podem ser adicionadas às vitaminas, sem que isso implique sua exclusão da posição 2936, observadas certas condições. Entre elas, está aquela que veda a modificação do produto para torná-lo apto a usos específicos em detrimento de sua aplicação geral.

O laudo pericial da FUNCAMP de nº 2847.01 (fls.56/58), todavia, é inequívoco ao afirmar que a combinação entre as vitaminas e as substâncias a elas adicionadas

tiveram como efeito torná-las aptas a um fim específico, qual seja, transformar o composto numa preparação destinada à formulação de suplementos vitamínicos:

"CONCLUSÃO: Trata-se de Preparação constituída de Ácido Ascórbico (Vitamina C) e Derivado de Celulose, na forma de pó. RESPOSTAS AOS QUESITOS: 1. Não se trata somente de Vitamina C. Trata-se de Preparação constituída de Ácido Ascórbico (Vitamina C) e Derivado de Celulose, na forma de pó.

2. Trata-se de Preparação.

3. De acordo com Literaturas Técnicas, mercadorias dessa natureza são utilizadas em formulações de suplementos vitamínicos.

4. De acordo com Referências Bibliográficas, Derivado de Celulose é um excipiente utilizado no revestimento do Ácido Ascórbico (Vitamina C) e tem a função de proteger química e fisicamente a substância ativa (Vitamina C), durante o processo de mistura com outros componentes, e na formulação final a que se destina.

A presença do Derivado de Celulose modifica as propriedades físico-químicas e modo de ação da Vitamina. Quanto as propriedades físico-químicas descrevemos abaixo as modificações de comportamento em Água em relação à Vitamina C sem nenhum revestimento.

	<i>Referências Bibliográficas</i>	<i>Vitamina C Laudo em epígrafe</i>	<i>Vitamina C sem Revestimento Laudo 0264.02/2001</i>
<i>Aspecto</i>	<i>Cristais brancos</i>	<i>Pó branco</i>	<i>Pó branco com pontos brilhantes</i>
<i>Solubilidade</i>	<i>Solúvel</i>	<i>Insolúvel</i>	<i>Solúvel</i>

E quanto ao modo de atuação no organismo o revestimento prolonga a ação da Vitamina em função da dissolução controlada no aparelho digestivo. Informamos que Ácido Ascórbico (Vitamina C), sem a adição de excipiente, já foi objeto de análise no laboratório, cuja cópia do Laudo de Análise n° 0264.02/2001 tomamos a liberdade de anexar. " (grifo nosso)

Nos termos do laudo pericial supracitado, observamos que o produto em epígrafe é uma preparação constituída de Ácido Ascórbico (Vitamina C) e Derivado de Celulose, na forma de pó, cuja função é de componente para a formulação de suplementos vitamínicos. Esclarece ainda o Sr. Perito que "a presença do Derivado de Celulose modifica as propriedades físico-químicas e modo de ação da Vitamina" e apresenta em seguida quadro comparativo entre o produto importado e a vitamina C sem nenhum revestimento, acima compilado, afirmando na sequência que, quanto ao modo de atuação no organismo, o revestimento prolonga a ação da vitamina em função da dissolução controlada no aparelho digestivo.

Saliente-se que a classificação que o contestante adota refere-se à Vitamina C não misturada, sendo que o produto aqui analisado é um composto de Vitamina C e Derivado de Celulose. Destarte, temos que esta associação tornou por tornar o produto sub examine apto a um fim específico, como já dito, afastando, portanto, seu enquadramento da esfera da posição 2936.

Quanto aos precedentes de julgados administrativos invocados pela impugnante, temos que as decisões proferidas em outros processos, sejam administrativos ou judiciais, não tem o condão de vincular o presente julgamento. Em que pese possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, não se incluem entre as normas complementares previstas pelo artigo 100 do Código Tributário nacional (CTN). Logo, sua eficácia permanece restrita ao caso julgado e às partes inseridas no processo das quais resultaram.

Diante dos esclarecimentos expostos, entendemos que as mercadorias em tela devem ser classificadas na posição 3824, com base na RGI-1 e, com fulcro na RGI-6, na subposição de primeiro nível 3824.90, por falta de subposição mais específica e, finalmente, com esteio na RGC-1, no item 3824.90.1 e, dentre os seus desdobramentos, no subitem 3824.90.19, tendo em vista a inexistência de subitem mais específico.

DA INEXISTÊNCIA DE MULTA PELA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA DESACOMPANHADA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO

O impugnante aduz que descabe a incidência de multa oriunda da importação dos produtos sem licença de importação, uma vez que as classificações fiscais de que fez uso estão exatas, e que, ainda que assim não seja considerado, que a penalidade não deveria ser aplicada, uma vez que a mercadoria foi corretamente descrita na declaração de importação.

Neste caso vertente, observamos que não existe a aplicação da penalidade em testilha, razão pela qual se mostra inaplicável tal argumento do contestante.

Saliente-se ainda, por oportuno, que o Ato Declaratório Normativo COSIT de nº 12/1997 não se aplica à multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias classificadas incorretamente.

DO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 559.937, submetido ao rito de repercussão geral do artigo 543-B do então Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), declarou inconstitucional o art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na parte deste dispositivo legal que determinava a inclusão do ICMS e do valor das próprias contribuições na base de cálculo do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

As decisões do STF em controle difuso de constitucionalidade, na sistemática da repercussão geral, vinculam a Secretaria da Receita Federal, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, desde que existente manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o que, conforme o art. 3º da Portaria Conjunta PGN/RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2014, será feita por meio de Nota Explicativa, que incluirá ou não a matéria objeto da decisão na lista de dispensa de contestar e recorrer. Nesse sentido, a PGFN editou, em 17 de outubro de 2014, a Nota PGFN/CASTF/ nº 1.254/2014 (que foi complementada posteriormente pela Nota/PGFN/CASTF/ nº 547/2015) incluindo a presente matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, nos termos da Portaria Conjunta PGN/RFB nº 1/2014. Nesta mesma esteira, temos ainda o Parecer Normativo COSIT/RFB nº1, de 31 de março de 2017, que também tratou da matéria e seus desdobramentos, notadamente quanto à restituição de valores.

Verifica-se, numa análise preliminar, que este Auto de Infração contempla lançamentos do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação que ocorreram no período de vigência da legislação que previa a base de cálculo "ampliada" de tais contribuições. Deste modo, ainda que o contribuinte não tenha impugnado a presente matéria, o que afasta sua apreciação por parte desta instância julgadora de primeiro grau, consoante determinam os artigos 16, III e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972, forçoso se faz reconhecer que a Administração Tributária, na esfera competente, deve enfrentar a questão.

Destarte, com esteio no § 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, que dispõe que na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, entendendo ser oportuno sugerir à unidade competente à análise e adequação, se for o caso, dos respectivos créditos tributários à decisão do STF em epígrafe.

É como voto.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, VOTO pela IMPROCEDÊNCIA da impugnação, com a manutenção dos créditos tributários lançados.”

Intimado em 10/01/2019, do acórdão 11-61.122 da DRJ/REC, às fls. 148, a recorrente interpôs recurso voluntário em 07/02/2019, alegando, em síntese, que: buscar outra classificação fiscal diversa da posição 2936 é totalmente inadequado, já que esta é a posição prevista e apropriada para vitaminas adicionadas de substâncias estabilizadoras; não pode prevalecer a exigência do recolhimento das multas previstas no inciso I, do art. 84, da MP 2158/01, pois a mercadoria importada pela recorrente foi descrita sem nenhuma espécie de imprecisão que pudesse prejudicar a sua identificação no momento do despacho aduaneiro; deve

ser afastada a multa de 75% por falta de proporcionalidade e razoabilidade, e por força do art. 150, inciso IV, da CF, e da sua interpretação dada pelo STF na ADI Mc 1.075/DF, devendo ser reduzida para 20%; o auto de infração deve ser anulado por força do julgamento do RE 559.937 do STF, submetido ao rito de repercussão geral, o qual declarou a inconstitucionalidade do art. 7º, inciso I, da Lei n. 10.865/04.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Como relatado, a recorrente, na qualidade de importadora, procedeu ao registro da declaração de importação, por meio da DI nº 04/0926187-9, registrada em 15/09/2004, e submeteu a despacho, pela Adição 001 (única) a mercadoria descrita como:

"VITAMINA C CRISTAL ACIDO ASCORBICO (L-(+)ASCORBIC ACID)" APLICAÇÃO: ANTIMICROBICIDA E ANTIOXIDANTE EM ALIMENTOS NA INDUSTRIA FARMACEUTICA E CASO DE DEFICIENCIA DE VITAMINA C".

De acordo com a classificação tarifária adotada pela recorrente, sob o código NCM 2936.27.10, incidiram na operação (i) Imposto de Importação (II) a alíquota de 2,00%; (ii) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à alíquota de 0,00%; (iii) PIS/PASEP (Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público) à 1,65 % reduzida a 0,00% e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) a 7,60% reduzida a 0,00%, por força do Inciso I, Anexo I, do Decreto 5.127, de 06/07/2004, quando se tratar de Ácido Ascórbico classificado no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.

Todavia, no entendimento da fiscalização, a mercadoria submetida a despacho não se classifica na NCM 2936.27.10, mas deveria classificar-se, na Tarifa Externa Comum, no código da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM 3824.90.19, e se sujeitar à incidência de alíquota de 14,00% para o Imposto de Importação; de 10,00% para o Imposto sobre Produtos Industrializados; de 1,65% para a Contribuição para PIS/PASEP e de 7,60% para a contribuição da COFINS.

Disso decorre a cobrança no auto de infração da diferença de impostos e contribuições, apurada em face de tais incorreções, somada aos acréscimos legais devidos, bem como à multa prevista no art. 84, inciso I, da Medida Provisória n. 2.158, de 24/08/2001.

Em seu recurso voluntário de fls. 153/191, a recorrente alega que o acórdão lavrado pela DRJ/REC merece ser revisto em nome do princípio da verdade material, uma vez que os

testes laboratoriais realizados pela FUNCAMP, embora afirmem que o derivado de celulose modifique a natureza vitamínica do produto, não determinam nem a quantidade da vitamina, nem a da substância (derivado de celulose).

Afirma a recorrente que a conclusão do laudo de que a adição do derivado de celulose modifica a vitamina não é fruto de análises laboratoriais, já que nenhum dos métodos realizados estuda a relação entre os componentes e suas consequências nas vitaminas, acrescentando que não há nenhum teste e referência bibliográfica técnica no laudo 2847.01 da FUNCAMP para sustentar a tese de que a quantidade de excipiente modificam vitaminas.

Para corroborar a falta de fundamentação técnica do laudo da FUNCAMP, a recorrente invoca o art. 32 da IN RFB n. 1.800/2018, o qual determina que os laudos periciais destinados a identificar e quantificar mercadoria importada deverão conter “a indicação das fontes, referências bibliográficas e normas nacionais e internacionais empregadas na elaboração do laudo (...)”.

Aduz a recorrente que a bibliografia apresentada pela FUNCAMP é referente exclusivamente a análises químicas, não havendo demonstração de testes que apurem quais parâmetros ou quantidades das substâncias adicionadas às vitaminas seriam capazes de modificá-la, e tampouco encontram-se referências bibliográficas de estudos sobre a modificação do caráter de vitaminas em animais pela adição de outros componentes.

Observa que a recorrente apresentou um estudo completo (Doc. 01) sobre a instabilidade das vitaminas e sua consequente necessidade de estabilização de forma a viabilizar seu uso comercial, a fim de lhes proporcionar estado de conservação e de validade adequados, além de sua preservação para transporte.

Assevera a recorrente que a adição de substâncias com função de estabilização e preservação são necessárias à viabilidade comercial do produto e que no caso em exame o “etil celulose” foi acrescentado à vitamina C com função de revestimento e esta adição não causa perda do caráter de vitamina, isto é, o produto mantém as características específicas de “vitaminas e provitaminas”, submetido ao código tarifário da TEC 2936.27.10 para vitamina de nome técnico Vitamina C (ácido L- ou DL- ascórbico).

Sustenta a recorrente não ser por acaso que na posição específica da classificação fiscal e internacional de vitaminas, isto é, na posição 2936, está prevista a necessidade de estabilização e a adição de substâncias estabilizantes com funções antioxidantes, antiaglomerantes, revestimento (neste caso a função do “etil celulose” na vitamina C) e adsorventes.

Ressalta que no estudo (DOC. 02) chamado “CLASSIFICATION OF VITAMINS IN THE HARMONIZED COMMODITY DESCRIPTION AND CODING SYSTEM (HS) – POSITION PAPER OF THE VITAMIN MANUFACTURERS”), publicado pela FEFANA (FEDERAÇÃO EUROPÉIA DOS FABRICANTES DE ADITIVOS PARA NUTRIÇÃO ANIMAL, EM FRANCÊS: “FEDERATION EUROPÉENNE DES FABRICANTS D’ADJUVANTS POUR LA NUTRITION ANIMALE”), sobre as qualidades e quantidades

dos aditivos que devem ser acrescentados às vitaminas para sua adequada estabilização, concluiu-se que além da preservação da mesma, o estudo concentrou esforços para que os aditivos não modificassem, de forma alguma, o caráter das vitaminas.

Daí a recorrente concluir que foi permitida a adição de substâncias estabilizantes com funções de antioxidantes, antiaglomerantes, revestimento e adsorventes aos produtos descritos no código tarifário 2936. Diante disso, também reconhece que a quantidade utilizada de “etil celulose” (cerca de 2%) foi exaustivamente estudada pelos fabricantes para não exceder os requisitos de preservação e transporte, não descaracterizando seu caráter vitamínico de uso geral, com plena eficácia para organismos humanos e animais.

Transcreve a recorrente os pontos para adequação na posição 2936:

“29.36 - Provitaminas e vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese (incluindo os concentrados naturais), bem como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas, misturados ou não entre si, mesmo em quaisquer soluções (+).

2936.2 - Vitaminas e seus derivados, não misturados:

2936.21 -- Vitaminas A e seus derivados 2936.22 -- Vitamina B1 e seus derivados
2936.23 -- Vitamina B2 e seus derivados

2936.24 -- Ácido D- ou DL-pantotênico (vitamina B3 ou vitamina B5) e seus derivados 2936.25 -- Vitamina B6 e seus derivados 2936.26 -- Vitamina B12 e seus derivados

2936.27 -- Vitamina C e seus derivados 2936.28 -- Vitamina E e seus derivados

2936.29 -- Outras vitaminas e seus derivados 2936.90 - Outras, incluindo os concentrados naturais

As vitaminas são substâncias de constituição química geralmente complexa, provenientes de fontes exteriores e indispensáveis ao funcionamento normal do organismo do homem ou dos animais. Como o corpo humano não pode efetuar a síntese destes produtos, eles devem ser fornecidos do exterior sob a sua forma definitiva ou então quase definitiva (provitaminas). Atuando em doses infinitesimais, podem ser consideradas como biocatalisadores exógenos, cuja ausência ou insuficiência provoca perturbações do metabolismo ou “doenças de carência”. Esta posição inclui:

a) As provitaminas e as vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese, bem como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas.

b) Os concentrados de vitaminas naturais (os de vitaminas A ou D, por exemplo), forma enriquecida dessas vitaminas; estes concentrados são utilizados quer no estado natural (como produtos de adição dos alimentos do gado, etc.), quer depois de submetidos a tratamento ulterior para isolamento da vitamina.

c) As misturas entre si de vitaminas, de provitaminas ou de concentrados, tais como os concentrados naturais que contenham vitaminas A e D em proporções variáveis, adicionados posteriormente de um suplemento de vitaminas A ou D.

d) Os produtos acima mencionados diluídos em qualquer solvente (oleato de etila, propan-1-2- diol, etanodiol, óleos vegetais, por exemplo).

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, matérias graxas (gordas), por exemplo), mesmo plastificadas, ou
- por adsorção em substâncias apropriadas (ácido silícico, por exemplo)."

Por fim, acrescenta a recorrente que, quanto à função de proteção ou revestimento do "etil celulose", não resta dúvida, uma vez que a informação é confirmada pelo próprio laudo da FUNCAMP quando este afirma "derivado de celulose é um excipiente utilizado no revestimento do ácido ascórbico (vitamina C) e tem função de proteger química e fisicamente a substância ativa (vitamina C)".

Cita os acórdãos 302-39.760 e 3201-001.907, especificamente para o caso da vitamina C, e demais acórdãos a favor da posição 2936 para vitaminas similares, todos deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Também menciona regras de interpretação da classificação de mercadorias, das quais se pode depreender que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica.

Informa, ainda, a recorrente que para outras vitaminas com quantidades expressivas de excipientes (mais de 50%, como vitamina AD3 e vitamina E 50%), existem Decisões do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas, ente responsável pela gestão da Convenção do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas sobre a classificação de destas vitaminas na posição 2936.

Acrescenta que a RFB exarou a Instrução Normativa nº 1459, de 2014, IN RFB 1747 de 28/09/2017 e a IN RFB nº 1859, 24/12/2018 em atualização à estas, aprovando os Pareceres de Classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da OMA.

Ao final, alega que a multa imposta por erro de classificação fiscal não pode prevalecer, uma vez que a mercadoria foi corretamente descrita na declaração de importação, o que demonstra a boa-fé da recorrente ao prestar as informações à Receita Federal do Brasil. Nesse sentido, cita decisões da DRJ/SPO (acórdão 00083) e da 1ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes (acórdão 301-27295 e acórdão 301-27142).

Por último, mas não menos importante, entende que deve ser afastada a multa de 75% por falta de proporcionalidade e razoabilidade, e por força do art. 150, inciso IV, da CF, e da sua interpretação dada pelo STF na ADI Mc 1.075/DF, devendo ser reduzida para 20%; e, ainda, que o auto de infração deve ser anulado por força do julgamento do RE 559.937 do STF, submetido ao rito de repercussão geral, o qual declarou a inconstitucionalidade do art. 7º, inciso I, da Lei n. 10.865/04.

Uma vez que a recorrente não separou as alegações de seu recurso voluntário em títulos e subtítulos, discorrendo de forma contínua e ininterrupta o texto de sua peça recursal, adotarei o mesmo parâmetro ou critério narrativo para este julgamento.

Com efeito, existem diversos precedentes deste CARF a respeito de outros produtos vitamínicos para ração animal, alguns dos quais inclusive já estão validados por laudos ou pareceres da Receita Federal do Brasil. Todavia, é preciso dizer que, em tais diretrizes normativas, não se trata do mesmo produto objeto da declaração de importação em análise.

No que diz respeito especificamente para a importação do produto composto por ácido ascórbico e etil celulose, a classificação na posição 2936 de outros produtos de natureza vitamínica não pode ser aplicada por analogia, como pretende a recorrente ao citar precedentes deste CARF, pareceres da OMA e Instruções da RFB, aplicáveis a outros produtos diversos daquele que foi objeto da declaração de importação 04/0926187-9.

Tampouco assiste razão à recorrente quando afirma que as conclusões do laudo FUCAMP não se basearam em testes laboratoriais ou em referências bibliográficas a respeito da metodologia empregada na análise química. Pois, conforme se verifica do laudo de fls. 55/58 dos autos, o Laboratório de Análises da FUCAMP realizou análises por infravermelho, por cromatografia, de identificação química e de solubilidade em água, e assim concluiu que:

- (i) o produto não se trata somente de vitamina C”, mas sim de uma “preparação”;
- (ii) de acordo com literaturas técnicas, mercadorias dessa natureza são utilizadas em formulações de suplementos vitamínicos”;
- (iii) a presença de derivado de celulose é um excipiente utilizado no revestimento do ácido ascórbico (Vitamina C) e têm a função de proteger química e fisicamente a substância ativa (Vitamina C), durante o processo de mistura com outros componentes, e na formulação final a que se destina;
- (iv) a presença de derivado de celulose modifica as propriedades físico-químicas e modo de ação da vitamina, tanto por modificação de sua solubilidade em água (pó branco insolúvel) quanto pelo prolongamento de sua ação no organismo (dissolução controlada no aparelho digestivo).

O laudo de análise química da FUNCAMP colaciona das seguintes referências bibliográficas da literatura técnica especializada:

- KELLER, R. J., The Sigma Library of FT-IR Spectra, Edition I, Sigma Chemical Company, 1986, v. I, espectro n.º 623-B.
- HA SLAM, J., Identification and Analysis of Plastics, 2 nd Ed, 1972, espectros n.º. 10.19, 10.20.
- WINDHOLZ, M., The Merck Index, 11 th Ed, Merck & Co. Inc., 1989, p.130 n.º855.

É importante destacar que o laudo da FUNCAMP anexa outro laudo do Laboratório Nacional de Análises n. 0264.02, realizado em vitamina C em pó sem revestimento, substância correspondente à descrição na declaração de importação, mas sem adição de excipiente, em operação de importação de outro fabricante (BASF), para demonstrar que neste caso a vitamina C sem revestimento se apresenta como “pó branco com pontos brilhantes” e “solúvel” em água.

Ao contrário, a preparação de vitamina C e derivado de celulose, importada pela recorrente, não apresentou “pontos brilhantes” – como ocorreu com a análise de outra DI de terceiro importador com a descrição da mesma substância em outro laudo do laboratório – e nem sofreu reação de “solubilidade” em água. Logo, não pode receber o mesmo tratamento tarifário, uma vez que ficou suficientemente comprovada a modificação de suas propriedades físico-químicas suficiente para caracteriza o produto importado como uma “preparação”.

Dáí concluir a fiscalização que o laudo citado demonstra conclusivamente, e de maneira clara, que a ADIÇÃO do DERIVADO DE CELULOSE MODIFICA O PRODUTO DE BASE, a VITAMINA C, tornando-o particularmente apto para um uso específico, ou seja, modifica o seu comportamento, pois o revestimento prolonga altera as qualidades físico-químicas do produto, o que afeta inclusive a sua ação no organismo, tal como a dissolução controlada no aparelho digestivo.

Ademais, na resposta ao quesito 3, o laudo afirma que “mercadorias dessa natureza são utilizadas em formulações de suplementos vitamínicos”, isto é, para uso específico.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) fornecem esclarecimentos e interpretam o Sistema Harmonizado, estabelecendo, detalhadamente, o alcance e conteúdo da Nomenclatura, auxiliando no correto enquadramento do produto. Vejamos as Notas de Capítulo e posição da classificação adotada pela recorrente:

Portanto, de acordo com o Laudo de Análise, com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGIs 1' e 6', com a Regra Geral Complementar - RGC-1, em especial com a NOTA 1, alíneas F e G, do Capítulo 29, as NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado) da POSIÇÃO 2936 e da posição 3824, alínea B, a mercadoria submetida a despacho não se classifica na NCM 2936.27.10.

NOTA 1, ALÍNEAS F e G, DO CAPÍTULO 29:

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

(...)

f) os produtos das alíneas a), b), c), d) ou e) acima, adicionados de um estabilizante (incluído um agente antiaglomerante) indispensável a 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 a sua aplicação geral; (...)"

NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado) da posição 2936:

"(...)Os produtos da presente posição podem ser estabilizados para torná-los aptos a 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, matérias 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 a sua conservação ou transporte, **NEM MODIFIQUEM O CARÁTER DO PRODUTO DE BASE NEM OS TORNEM PARTICULARMENTE APTOS PARA USOS ESPECÍFICOS DE PREFERÊNCIA A SUA APLICAÇÃO GERAL.**(...)"

NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado) da POSIÇÃO 3824:

"(...)Esta posição abrange:

B.- PRODUTOS QUÍMICOS E PREPARAÇÕES (QUÍMICAS OU DE OUTRA NATUREZA)

Salvo somente três exceções (ver abaixo os números 7, 19 e 31), a presente posição não inclui produtos de constituição química definida apresentados isoladamente.

Os produtos químicos compreendidos aqui não apresentam constituição química definida e são, quer obtidos como subprodutos da fabricação de outras matérias (ácidos naftênicos, por exemplo), **quer preparados especialmente.**

As preparações (químicas ou de outra natureza), consistem, quer em misturas (de que as emulsões e dispersões constituem formas particulares), quer, por vezes, em soluções. (Deve notar-se que as soluções aquosas dos produtos químicos dos Capítulos 28 ou 29 permanecem classificadas nos referidos Capítulos, ao passo que, salvo raras exceções, excluem-se deles as soluções destes produtos em outros solventes, que se consideram preparações da presente posição).

As preparações aqui referidas podem ser também compostas, total ou parcialmente, por produtos químicos (o que constitui o caso geral), ou inteiramente formadas por constituintes naturais (ver, por exemplo, o número 23), abaixo.

Todavia, a presente posição não compreende as misturas de produtos químicos, e de substâncias alimentícias, ou outras substâncias com valor nutritivo, dos tipos utilizados na preparação de alimentos próprios para consumo humano, quer como componentes desses alimentos, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (por exemplo, beneficiadores de panificação, de pastelaria ou bolachas e biscoitos). Estes produtos, geralmente, incluem-se na posição 21.06. (...)" (sem destaques no original)

Em síntese, se mostra correta a classificação da autoridade fiscal na NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) 3824, na forma que segue abaixo:

CAPÍTULO 38 PRODUTOS DIVERSOS DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS

38.24 AGLUTINANTES PREPARADOS PARA MOLDES OU PARA NÚCLEOS DE FUNDIÇÃO; PRODUTOS QUÍMICOS E PREPARAÇÕES DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS OU DAS INDÚSTRIAS CONEXAS (INCLUÍDOS OS CONSTITUÍDOS POR MISTURAS DE PRODUTOS NATURAIS), NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENSÍVEIS EM OUTRAS POSIÇÕES (...) 3824.90 -Outros (...)

3824.90.1 Produtos intermediários da fabricação de antibióticos ou de vitaminas ou de outros produtos da posição 29.36 (...)

3824.90.19 Outros (...)"

As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI determinam:

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

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

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

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

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

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

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

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

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

REGRA GERAL COMPLEMENTAR (RGC) 1. (RGC-1)

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

Pelo que consta na Nota 1 f e g do capítulo 29, as posições daquele Capítulo compreendem os produtos das alíneas anteriores, adicionados de um estabilizante (ou mesmo de um agente antiaglomerante) indispensável à sua conservação ou transporte ou adicionados de uma substância antipoeira, de um corante ou de uma substância aromática, com a 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.

A Nota de posição 2936 reforça que os produtos daquela posição podem ser estabilizados para torná-los aptos à conservação ou transporte, 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, o ponto nodal em relação a presente classificação fiscal seria a presença do ingrediente “derivado de celulose” e sua identificação com algumas das substâncias permitidas pelas Notas Explicativas da posição 2936, pela Nota 1 do capítulo 29 ou com alguma das substâncias citadas nas Notas Explicativas da posição 3824.

Conforme consta no Laudo Pericial requisitado pela fiscalização, o produto, trata-se de preparação constituída de ácido ascórbico (vitamina C) e excipientes, como etil celulose, na forma de grânulos e, segundo referência bibliográfica, a mercadoria é utilizada em preparações multivitamínicas para suplementos alimentares.

Para justificar o seu entendimento quanto a classificação fiscal correta para o produto a fiscalização assim se manifestou a Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Recife/PE:

“Diante dos esclarecimentos expostos, entendemos que as mercadorias em tela devem ser classificadas na posição 3824, com base na RGI-1 e, com fulcro na RGI-6, na subposição de primeiro nível 3824.90, por falta de subposição mais específica e, finalmente, com esteio na RGC-1, no item 3824.90.1 e, dentre os seus desdobramentos, no subitem 3824.90.19, tendo em vista a inexistência de subitem mais específico.”

Considerando-se o Laudo Pericial constante nos autos, não há dúvida de que o etil celulose é um excipiente e sua presença torna o produto apto para um fim específico de preferência à sua utilização

geral, inclusive corroborado pelo material citado pelo recorrente, que descreve o derivado de celulose como amplamente utilizado como excipiente de estabilização e conservação do produto na indústria química.

A sua função ao ser adicionado ao ácido ascórbico (vitamina C) excede aquelas permitidas pelas Notas Explicativas da posição 2936 e pela Nota 1 f e g do capítulo 29, não se tratando somente de ácido ascórbico (vitamina C), um composto orgânico de constituição química definida e isolada, mas sim de preparação contendo Ácido Ascórbico (vitamina C) e etil celulose, o que o identifica também com as preparações citadas nas Notas Explicativas da posição 3824.

Ainda, a descrição do produto Vitamina C (ácido L- ou DL-ascórbico (DCI)) nas Notas Explicativas da posição 2936 é de pó cristalino branco, bastante estável ao ar seco, enquanto o Laudo pericial o descreve como preparação constituída de ácido ascórbico (vitamina C) e excipientes, derivados de celulose, na forma de grânulos.

Não obstante as considerações da recorrente, no meu entendimento não foram trazidos ao autos elementos suficientes para infirmar as conclusões do Laudo Pericial.

De igual forma foi a conclusão sobre a classificação fiscal de produto similar, conforme decisão consubstanciada no acórdão nº 02-35.277, da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, nos seguintes termos:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. VITAMINA C (ÁCIDO ASCORBICO) E AMIDO. Por ser um preparado medicamentoso, classifica-se no Código TAB 3003.90.9999 o produto Ácido Ascórbico (Vitamina C), granulado e revestido de amido, com teor de 90%. MULTA. CONTROLE ADMINISTRATIVO DE IMPORTAÇÃO. Incabível a multa prevista no inciso II, do art. 526 do RA, quando o produto importado é o mesmo descrito na GI. PROVIDO PARCIALMENTE POR MAIORIA.”

Em recente acórdão n. 3003-002.401 da 3ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de Julgamento, os membros deste colegiado, por unanimidade de votos, julgaram caso de outro produto similar (preparação de vitamina C com amido), nos termos do voto do Conselheiro Marcos Antonio Borges (Presidente e Relator), no sentido de retificar a classificação tarifária do produto importado do código NCM 2936.27.10 para a posição 3003.90.19 (outros medicamentos com vitaminas), conforme ementa abaixo transcrita:

“MERCADORIA DENOMINADA VITAMINA C REVESTIDA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. O produto Ácido Ascórbico (Vitamina C), granulado e revestido de amido, nos termos deste processo, encontra correta classificação fiscal na NCM 3003.90.19. II. RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. Efetuada reclassificação tarifária dos produtos importados, obriga o contribuinte ao pagamento da diferença dos tributos vinculados, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora. MULTA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. APLICABILIDADE. Aplica-se a multa proporcional de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na NCM, tipificada no artigo 84 da Medida Provisória n. 2.15835, de 2001. Súmula CARF nº 161.”

Assim, pelas conclusões aportadas no Laudo Pericial e com base nas RGI 1, 3, alínea c, e 6, a classificação correta é na posição NCM 3824.90.1 “Outros”, razão pela qual deve ser mantida a

reclassificação do produto adotada pela fiscalização e ratificada pelos membros da Turma da Delegacia de Julgamento da RFB em Recife/PE.

Portanto, apurada a diferença de tributos decorrente da reclassificação tarifária dos produtos importados, cabível é o lançamento de ofício pela autoridade administrativa da diferença dos tributos e demais acréscimos legais devidos, modalidade de lançamento a qual, por seu turno, atrai para si a aplicação da multa pecuniária de 75%, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto a alegação de nulidade do auto de infração, não assiste razão ao recorrente. O auto de infração foi lavrado por pessoa competente, no caso o auditor fiscal da unidade da RFB que jurisdiciona o desembaraço da respectiva DI, sendo que a descrição dos fatos, a capitulação legal e as provas juntadas ao processo, conforme já abordado acima, permitem a correta compreensão da acusação que é imposta ao sujeito passivo, não se verificando qualquer preterição ao direito de defesa da recorrente.

A atividade administrativa é vinculada e obrigatória nos termos do art. 142 do CTN e havia previsão legal para todos os valores lançados razão pela qual não vislumbro qualquer nulidade no auto de infração.

Em tópico adicional a respeito da nulidade do lançamento, a recorrente observa que o Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 559.937/RS, submetido ao rito de repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade da previsão contida na redação original do art. 7º, inciso I, da Lei n. 10.865/04, que determinava a inclusão, na base de cálculo do PIS-COFINS-Importação, dos valores do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e das próprias contribuições.

A partir disso, sustenta a recorrente que as contribuições do PIS/COFINS-Importação devem ter como base de cálculo apenas o *valor aduaneiro*, excluídos os acréscimos previstos na redação originária do art. 7º, inciso I, da Lei n. 10.864/04 (ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e valor das próprias contribuições).

Daí requer a extinção do crédito tributário relativo ao PIS/COFINS-Importação, por entender que o seu lançamento seria indevido, dada a declaração de inconstitucionalidade parcial da norma declarada pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento submetido à sistemática do art. 543-B do CPC/1973.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 559.937, submetido ao rito de repercussão geral do artigo 543-B do então Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), declarou inconstitucional o art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na parte deste dispositivo legal que determinava a inclusão do ICMS e do valor das próprias contribuições na base de cálculo do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

As decisões do STF em controle difuso de constitucionalidade, na sistemática da repercussão geral, vinculam a Secretaria da Receita Federal, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, desde que existente manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o que, conforme o art. 3º da Portaria Conjunta PGN/RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2014, será feita por meio de Nota Explicativa, que incluirá ou não a matéria objeto da decisão na lista de dispensa de contestar e recorrer. Nesse sentido, a PGFN editou, em 17 de outubro de 2014, a Nota PGFN/CASTF/ nº 1.254/2014 (que foi complementada posteriormente pela Nota/PGFN/CASTF/ nº 547/2015) incluindo a presente matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, nos termos da Portaria Conjunta PGN/RFB nº 1/2014.

Nesta mesma esteira, temos ainda o Parecer Normativo COSIT/RFB nº1, de 31 de março de 2017, que também tratou da matéria e seus desdobramentos, notadamente quanto à restituição de valores. Verifica-se, numa análise preliminar, que este Auto de Infração contempla lançamentos do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação que ocorreram no período de vigência da legislação que previa a base de cálculo "ampliada" de tais contribuições.

Desse modo, respeitante à alegação de necessidade de aplicação na quantificação da base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, incidentes na importação, em face da superveniência do RE 559.937/RS, assiste razão à recorrente.

Com efeito, em 20/03/2013, foi prolatado o acórdão em tela, julgado sob a sistemática da repercussão geral (art. 543-B do Código de Processo Civil), com a seguinte redação:

“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 expresse, 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 desembarço 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.’ (destaques no original)

O dispositivo sentencial, por seu turno, encontrasse vazado nos seguintes termos:

“Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, em negar provimento ao recurso extraordinário, que visava a reconhecer a inconstitucionalidade da expressão ‘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 desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições’, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04. Tendo em conta o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional no RE 559.607, acordam, ademais, os Ministros, em determinar a aplicação do regime previsto no § 3º do art. 543B do CPC, tudo nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora). Por fim, acordam os Ministros, em rejeitar questão de ordem da Procuradoria da Fazenda Nacional, que suscitava fossem modulados os efeitos da decisão. Foi designado para redigir o acórdão o Ministro Dias Toffoli.”

Aplicável, portanto, à espécie, as disposições do art. 99 do RICARF, devendo ser dado provimento, nesta parte, para afastar a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na apuração do

PIS/COFINS sobre as operações de importação lançadas, devendo ser acolhido, nesse tópico, o recurso voluntário.

Por fim, quanto à multa lançada por classificação incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul, prevista no art. 636, I, do Decreto nº 4.543, de 2002 e tipificada no art. 84 da MP n.º 2.158-35/2001, já se encontra pacificada neste Conselho, conforme Súmula CARF nº 161:

Súmula CARF nº 161 - O erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, prevista no art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001, ainda que órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.

Acórdãos Precedentes: 3201-000.007, 3102-002.198, 9303-006.331, 9303-006.474 e 9303-008.194.

Deste modo, acompanho o entendimento da fiscalização e da DRJ/REC, de que a mercadoria não estava descrita na declaração de importação de forma precisa, nem com todos os elementos necessários ao seu correto enquadramento tarifário.

Todavia, a Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, publicada no Diário Oficial da União em 14 de janeiro de 2026, que institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS), dispõe sobre o processo administrativo tributário do IBS e sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos, entre outras providências, promoveu significativas alterações na legislação tributária e aduaneira brasileira, inclusive revogando expressamente diversos dispositivos da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Dentre as revogações promovidas pela Lei Complementar nº 227/2026, destaca-se aquela constante do artigo 181, inciso II, que revogou expressamente o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. O referido artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001 constituía o fundamento legal para a aplicação de multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada quando esta fosse "classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria" ou "quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal", bem como quando houvesse descrição incompleta ou incorreta da mercadoria.

No caso dos autos, a autuação fiscal foi fundamentada precisamente no artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001, que tipificava a infração por preenchimento incompleto da descrição de produtos objeto de importação e estabelecia a penalidade correspondente. Com a revogação expressa desse dispositivo pela Lei Complementar nº 227/2026, desapareceu o fundamento legal que sustentava a exigência fiscal, operando-se verdadeira abolição da infração e da correspondente penalidade.

A questão que se coloca, portanto, é a da aplicação retroativa da lei nova mais benéfica ao contribuinte. O artigo 106 do Código Tributário Nacional disciplina a matéria nos seguintes termos: "A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática".

No presente caso, opera-se a hipótese prevista no artigo 106, inciso II, alínea "a", do CTN: a lei nova (LC 227/2026) deixou de definir como infração a conduta anteriormente tipificada no artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001. A revogação expressa do dispositivo sancionador implica a abolição da infração tributária, situação análoga à "abolitio criminis" do Direito Penal, que impõe a cessação imediata de todos os efeitos punitivos da norma revogada, inclusive em relação aos fatos ocorridos anteriormente à revogação, desde que ainda não definitivamente julgados.

A retroatividade da lei mais benéfica em matéria de infrações e penalidades tributárias é princípio consagrado no ordenamento jurídico brasileiro, com fundamento não apenas no artigo 106 do CTN, mas também no princípio constitucional da retroatividade da lei penal mais benéfica (artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal), aplicável por analogia às sanções administrativas. O Supremo Tribunal Federal, em diversos precedentes, reconheceu a aplicação do princípio da retroatividade benigna às penalidades administrativas, por força do princípio da isonomia e da proporcionalidade.

É incontroverso que o presente processo administrativo ainda não foi definitivamente julgado, encontrando-se pendente de apreciação por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assim, preenchido o requisito temporal previsto no artigo 106, inciso II, do CTN, impõe-se a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 227/2026, que, ao revogar o artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001, deixou de definir como infração a conduta imputada à Recorrente.

Registre-se que a revogação do artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001 insere-se no contexto mais amplo da Reforma Tributária implementada pelas Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026, que promoveram profunda reestruturação do sistema tributário nacional, inclusive no que se refere às infrações e penalidades aduaneiras. A nova sistemática busca simplificar e racionalizar a legislação tributária, eliminando dispositivos considerados obsoletos ou excessivamente onerosos aos contribuintes.

Não se ignora que a revogação do dispositivo sancionador pode ter sido motivada pela reestruturação das infrações aduaneiras em outros diplomas normativos. Todavia, enquanto não editada nova norma que tipifique a conduta anteriormente prevista no artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001, prevalece a abolição da infração, com a consequente extinção dos processos administrativos pendentes de julgamento que tenham por fundamento o dispositivo revogado. Eventual nova tipificação da conduta somente poderá alcançar fatos ocorridos após a sua vigência, em respeito ao princípio da irretroatividade da lei mais gravosa.

Destarte, com fundamento no artigo 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 181, inciso II, da Lei Complementar nº 227/2026, que revogou expressamente o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, fundamento legal da autuação, declaro EXTINTO o crédito tributário constituído em desfavor da Recorrente, pela inexistência superveniente de fundamento legal para a penalidade aplicada.

Conclusão.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a alegação de nulidade do auto de infração, dela conhecendo como preliminar, e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para o fim de, em acatamento ao quanto disposto no art. 99 do RICARF, determinar à unidade preparadora (i) adequar os valores exigidos a título de PIS-importação e COFINS-importação à decisão do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, no julgamento do RE 559.937/RS, e (ii) excluir os valores

relativos à multa de 1% sobre o valor aduaneiro, por força da aplicação retroativa do art. 181, inciso II, da Lei Complementar 227/2026.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA