



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

Processo nº 11128.004481/2003-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-003.092 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria Classificação Fiscal
Recorrente M CASSAB COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 31/07/1998

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PALMITATO DE VITAMINA A.

O Palmitato de Vitamina A adicionado de substâncias além daquelas usuais e indispensáveis, destinada à adição na preparação de produtos alimentícios diversos, deve ser classificado na NCM 2106.90.90, posição residual dentro das "Preparações Alimentícias não Especificadas nem Compreendidas em outras posições".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a reclassificação fiscal. Ficou de apresentar declaração de voto o Conselheiro Orlando Rutigliani Berri.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

TATIANA JOSEFOVICZ BELISÁRIO - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente Substituto), Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Orlando Rutigliani Berri, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Renato Vieira de Ávila.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº 17-23.497, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo II (SP), que assim relatou o feito:

O importador, por meio da Declaração de Importação - DI nº 98/0.754.401-7, de 31/07/1998, importou a mercadoria descrita como VITAMINA A PALMITATO, classificando no código tarifário NCM 2936.21.13, com alíquotas de 5% para o Imposto de Importação e 0% para o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Segundo a fiscalização, o produto trata-se de uma preparação química constituída de uma substância ativa, a Vitamina A, adicionada de DL-Alfa-Tocoferol, Sacarose, Amido e Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, que visam tornar o produto particularmente apto para usos específicos de preferência a sua aplicação geral.

Entende a fiscalização que a classificação fiscal correta para o produto é a NCM 3824.90.89, com alíquota do Imposto de Importação de 17% e do Imposto sobre Produtos Industrializados de 10%, vez que a formulação trata-se de um suplemento nutricional, o que significa já ter um determinado tipo de utilização.

A autuação baseou-se no Laudo Fucamp nº 2085/98, fls. 34 e seguintes, e, ainda, nos Laudos no S 2084/98 e 2084-A/03, estes últimos realizados para a Declaração de Importação nº. 98/0.754.404-1 que despachou o mesmo produto para o mesmo importador.

Através do auto de infração, fls. 1 a 23, foi feito o lançamento tributário para exigir a diferença do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, bem como os juros de mora, a multa administrativa e a de ofício.

Devidamente cientificada da exigência fiscal, em 22/07/2003, fls. 39v., a interessada apresentou impugnação e documentos em 31/07/03, juntados às fls. 40 e seguintes, alegando em síntese que:

- 1. Não procede a desclassificação fiscal, pois pela natureza das vitaminas, que muitas vezes apresentam constituição química relativamente complexa, verifica-se a possibilidade de nelas serem incluídos os produtos estabilizados para sua conservação ou transporte;*
- 2. Consta, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, relativamente à posição 2936 que: 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".

3. Também estão expressamente indicados nas Notas Explicativas ao capítulo os produtos que 'devem ser classificados como provitaminas ou vitaminas na aceção da posição 2936'; estando incluída nesta lista a Vitamina A Palmitato;

4. Nas próprias Notas Explicativas do Sistema Harmonizado consta que 'os produtos da presente posição podem ser estabilizados para torná-los aptos à conservação ou transporte: por adsorção em substâncias apropriadas (ácido sílico, por exemplo);

5. Desta forma, a presença de outros elementos tais como Substâncias Inorgânicas à base de fosfato, não torna o produto uma 'outra preparação química' capaz de excluí-lo do capítulo 29;

6. Claro está que o produto importado trata-se de vitamina e não de outras preparações químicas como afirma o LABANA;

7. Comprovada a correta classificação tarifária dada ao produto não há que se falar na aplicação de penalidade prevista no art. 633, inciso II, alínea "a" do Decreto 4.543/2002, por importação ao desamparo de licenciamento;

8. Mesmo considerada incorreta a classificação tarifária dada pela interessada, não poderia prevalecer a aplicação da referida multa, visto que o produto importado foi devidamente descrito conforme se verifica através da Declaração de Importação nº 98/075440-7;

9. Cita, nesse sentido, decisões da DRJ/SP e do Terceiro Conselho de Contribuintes;

Ante ao acima exposto, pede que seja declarada nulidade do auto de infração.

Após exame da Impugnação apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Data do fato gerador: 31/07/1998 CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA.

A Preparação constituída de Palmitato de Retinol (Palmitato de Vitamina A); DL-a- Tocoferol, Sacarose, Amido e Substâncias Inorgânicas a base de Fosfato, na forma de microesferas, encontra sua correta classificação tarifária na NCM 3824.90.89. A autoridade fiscal comprovou com base em Laudo Técnico que as substâncias acrescidas tornam o produto apto para o uso específico preferencial a sua aplicação geral.

Lançamento Procedente

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este CARF, reiterando os argumentos de defesa apresentados.

Em primeira análise, este órgão julgador determinou a conversão do feito em diligência para que o Laboratório de Análises que elaborou os Laudos Técnicos nos quais se fundamentou a Fiscalização apresentasse os seguintes esclarecimentos:

Entendo que não foram feitas perguntas essenciais para o correto julgamento da demanda ao técnico responsável pelo Laudo n. 2085 acima mencionado, portanto, VOTO, por novamente converter o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora consiga junto ao Laboratório de Análises, preferencialmente com os mesmos técnicos responsáveis pelo laudo técnico acima, respostas às seguintes questões:

A Preparação constituída de Palmitato de Retinol; (Palmitato de Vitamina A),

DL-a-Tocoferol, Sacarose, Amido e Substâncias Inorgânicas a base de Fosfato, na forma de microesferas pode ser classificada como algum dos produtos a seguir?

uma mistura de produtos químicos com substâncias alimentícias ou outras possuindo valor nutritivo, dos tipos utilizados na preparação de alimentos próprios para consumo humano;

um medicamento ou matéria prima para medicamento;

um tipo de cristal cultivado (exceto elementos de óptica) de óxido de magnésio ou de sais halogenados de metais alcalinos ou alcalino-terrosos, de peso unitário igual ou superior a 2,5g;

óleos fuseis;

óleo de Dippel;

produto para apagar tintas de escrever, acondicionados em embalagens para venda a retalho;

produto para correção de matrizes de duplicadores (estênceis) ou outro líquido corretor, acondicionado em embalagem para venda a retalho;

indicadores fusíveis para verificação da temperatura dos fornos (por exemplo, cones de Seger).

Ou ainda, pode esta Preparação ser definida como sendo um tipo de:

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

misturas de isômeros de um mesmo composto orgânico (mesmo contendo impurezas), com exclusão das misturas de isômeros (exceto estereoisômeros) dos hidrocarbonetos acíclicos, saturados ou não (Capítulo 27);

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

Qual a função de cada um dos componentes adicionados ao Palmitato de Vitamina A? Algum deles atribuiu ao produto uma nova função ou tornam o produto particularmente apto para uso específico?

Favor acrescentar qualquer esclarecimento que no entender do técnico responsável seja interessante ao deslinde da presente demanda.

Os quesitos foram devidamente respondidos com a seguinte conclusão:

Considerando-se os Resultados das Análises constantes no Laudo em epígrafe e Literaturas Técnicas (cópias anexas) de produto com a denominação "DRY VITAMINA A PALMITATE 250FOOD", concluímos que a mercadoria trata-se de uma Preparação constituída de Palmitato de Vitamina A, DL-alfa-Tocoferol (antioxidante) e Excipientes como a Sacarose, o Amido e as Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, uma Preparação especificamente elaborada para ser adicionada na formulação de alimentos, pela Indústria Alimentícia.

Após manifestação pelo contribuinte, reafirmando a validade da sua classificação fiscal, os autos foram devolvidos a este CARF e a mim redistribuídos por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

O Recurso Voluntário é próprio e tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal, trata-se de discussão acerca da classificação fiscal de mercadoria descrita como "VITAMINA A PALMITATO".

O contribuinte adotou o **NCM 2936.21.13**:

29 -Produtos químicos orgânicos

2936 -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:

2936.21 -Vitaminas A e seus derivados

2936.21.1 -Vitamina A1 álcool (retinol) e seus derivados

2936.21.13 -Palmitato

Todavia, a Fiscalização, baseando-se no "Laudo Fucamp nº 2085/98, fls. 34 e seguintes, e, ainda, nos Laudos no S 2084/98 e 2084-A/03, estes últimos realizados para a Declaração de Importação nº. 98/0.754.404-1 que despachou o mesmo produto para o mesmo importador", entende que a classificação correta seria o **NCM 3824.90.89**:

38 -Produtos diversos das indústrias químicas

3824 -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

3824.90.8 -Produtos e preparações à base de compostos orgânicos, não especificados nem compreendidos em outras posições

3824.90.89 -Outros

Nota-se que a classificação fiscal adotada pela Autoridade Fiscal é residual. A utilização desta em detrimento da classificação específica utilizada pelo Contribuinte se deu ao argumento de que houve a adição de substâncias ao produto "Vitamina A" que não são "necessárias à segurança, estabilidade, conservação ou transporte do produto nem tampouco impurezas, mas sim parte da formulação de uma preparação química elaborada para uma finalidade específica".

Fundamenta-se nas Notas Explicativas da posição 2936, *verbis*:

As Notas Explicativas da posição 2936, posição pretendida pela interessada, estabelecem que nela se incluem:

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

Os concentrados de vitaminas naturais (os de vitaminas A ou D, por exemplo)...

As misturas entre si de vitaminas, de provitaminas ou de concentrados...

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

Acrescentam, ainda, as referidas notas que:

"Os produtos da presente posição (2936) 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 (gelatinas, ceras, etc.)*

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." (grifei).

Visando a esclarecer quais justificativas às adições verificadas no produto importado, os autos foram baixados em diligência com a formulação de quesitos complementares, devidamente respondidos, conforme transcrevo:

1º QUESITO A preparação constituída de Palmitato de Retinol; (Palmitato de Vitamina A), DL-Alfa- Tocoferol, Sacarose, Amido e Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, na forma de microesferas, pode ser classificada como algum dos produtos a seguir?

- uma mistura de produtos químicos com substâncias alimentícias ou outras possuindo valor nutritivo, dos tipos utilizados na preparação de alimentos próprios para consumo humano;*
- um medicamento ou matéria-prima para medicamento;*
- um tipo de cristal cultivado (exceto elementos de ótica) de óxido de magnésio ou de sais halogenados de metais alcalinos ou alcalino-terrosos, de peso unitário igual ou superior a 2,5g;*
- óleos fúseis;*
- óleo de Dippel;*
- produto para apagar tinta de escrever, acondicionados em embalagens para venda a retalho;*

- *produto para correção de matrizes de duplicadores (estênceis) ou outro líquido corretor, acondicionado em embalagem para venda a retalho;*
- *indicadores fusíveis para verificação de temperatura dos fornos (por exemplo cones de Seger).*

1º QUESITO

- *Não se trata de mistura de produtos químicos com substâncias alimentícias ou outras possuindo valor nutritivo, dos tipos utilizados na preparação de alimentos próprios para o consumo humano.*
- *Não se trata de Medicamento e nem de matéria-prima para medicamento.*
- *Não se trata de Cristal cultivado de óxido de magnésio.*
- *Não se trata de Óleos Fúseis.*
- *Não se trata de Óleo de Dippel.*
- *Não se trata de Produto para apagar tinta de escrever.*
- *Não se trata de produto para correção de matrizes de duplicadores.*
- *Não se trata de indicadores fusíveis para verificação de temperaturas de fornos.*

2º. QUESITO Ou ainda pode esta preparação ser definida como um tipo de:

- *compostos orgânicos de constituição química definida apresentados isoladamente, mesmo contendo impurezas;*
- *misturas de isômeros de um mesmo composto orgânico (mesmo contendo impurezas), com exclusão das misturas de isômeros (exceto estereoisômeros) dos hidrocarbonetos acíclicos, saturados ou não (capítulo 27);*
- *produtos das posições 29.36 a 29.39, os éteres, acetais e ésteres de açúcares, e seus sais, da posição 29.40, e os produtos da posição 29.41, de constituição química definida ou não?*

2º QUESITO - Não se trata de composto orgânico de constituição química definida apresentado isoladamente e/ou contendo impurezas.

- *Não se trata de Mistura de Isômeros de um mesmo composto orgânico, mesmo contendo impurezas.*
- *Não se trata somente de Palmitato de Vitamina A, um composto orgânico de constituição química definida e isolado.*

- Não se trata de Hormônios, Heterosídeos, Alcalóides, Açúcares Quimicamente Puros e nem de Antibióticos de constituição química definida e isolado.

3o . *QUESITO Qual a função de cada um dos componentes adicionados ao Palmitato de Vitamina A? Algum deles atribui ao produto uma nova função ou tornam o produto particularmente apto para uso específico?*

3º QUESITO O DL-alfa-Tocoferol presente na mercadoria tem a função de um aditivo antioxidante.

A Sacarose, o Amido e as Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato presentes na mercadoria em epígrafe são excipientes utilizados como diluentes, aglutinantes, adsorventes, entre outros, e são adicionados com a função de facilitar a dosagem da Vitamina A de maneira uniforme na formulação a que se destina.

De acordo com Literaturas Técnicas, mercadorias dessa natureza, ou seja, Palmitato de Vitamina A disperso em uma matriz à base de Sacarose, Amido, Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, contendo Antioxidante, encontram-se especificamente preparadas para serem utilizadas em preparações alimentícias na fortificação de leite em pó desnatado, em alimentos líquidos, alimentos infantis, misturas para sopas reconstituíveis com água, etc.

4o . *QUESITO Favor acrescentar qualquer esclarecimento que no entender do técnico responsável seja interessante ao deslinde da presente demanda.*

Considerando-se os Resultados das Análises constantes no Laudo em epígrafe e Literaturas Técnicas (cópias anexas) de produto com a denominação "DRY VITAMINA A PALMITATE 250FOOD", concluímos que a mercadoria trata-se de uma Preparação constituída de Palmitato de Vitamina A, DL-alfa-Tocoferol (antioxidante) e Excipientes como a Sacarose, o Amido e as Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, uma Preparação especificamente elaborada para ser adicionada na formulação de alimentos, pela Indústria Alimentícia.

Inicialmente, tem-se que o quesito 1 destinou-se a excluir a aplicação das Notas 1 e 3 do Capítulo 38 da NESH (utilizado pela Fiscalização):

1.-O presente Capítulo não compreende:

a)os produtos de constituição química definida, apresentados isoladamente, exceto os seguintes:

1)a grafita artificial (posição 38.01);

2)os inseticidas, rodenticidas, fungicidas, herbicidas, inibidores de germinação e reguladores de crescimento para plantas, desinfetantes e produtos semelhantes, apresentados nas formas ou embalagens previstas na posição38.08;

3)os produtos extintores apresentados como cargas para aparelhos extintores ou em granadas ou bombas, extintoras (posição 38.13);

4)os materiais de referência certificados, especificados na Nota 2 abaixo;

5)os produtos especificados nas Notas 3 a) ou 3 c) abaixo;

b)as misturas de produtos químicos com substâncias alimentícias ou outras, possuindo valor nutritivo, dos tipos utilizados na preparação de alimentos próprios para consumo humano (em geral, posição 21.06);

c)as escórias, cinzas e resíduos (incluídas as lamas (borras), exceto as lamas de tratamento de esgotos (lamas de depuração*) contendo metais, arsênio ou suas misturas e cumpram as condições das Notas 3 a) ou 3 b) do Capítulo 26 (posição 26.20);*

d)os medicamentos (posições 30.03 ou 30.04);

e)os catalisadores esgotados do tipo dos utilizados para extração de metais comuns ou para fabricação de compostos químicos à base de metais comuns (posição 26.20), os catalisadores esgotados do tipo dos utilizados principalmente para recuperação de metais preciosos (posição 71.12), bem como os catalisadores constituídos por metais ou ligas metálicas, por exemplo, em pó muito fino ou em tela metálica (Seções XIV ou XV).

(...)

3.-Incluem-se na posição 38.24 e não em qualquer outra posição da Nomenclatura:

a)os cristais cultivados (exceto elementos de óptica) de óxido de magnésio ou de sais halogenados de metais alcalinos ou alcalino-terrosos, de peso unitário igual ou superior a 2,5g;

b)os óleos fúseis (óleos de fusel); o óleo de Dippel;*

c)os produtos para apagar tintas de escrever, acondicionados em embalagens para venda a retalho;

d)os produtos para correção de matrizes de duplicadores (estênceis) e os outros líquidos corretores, acondicionados em embalagens para venda a retalho;

e)os indicadores fusíveis para verificação da temperatura dos fornos (por exemplo, cones de Seger).

Ou seja, o novo Laudo Pericial atestou que o produto importado não está listado dentre aqueles que não estão compreendidos pelo Capítulo 38 (Nota 1), tampouco

dentre aqueles que, obrigatoriamente, devem ser classificados na Posição 38.24 (Nota 3). Essa conclusão, portanto, afasta a reclassificação fiscal pretendida.

Lado outro, o quesito 2 analisou a aplicação da Nota 1, alíneas *a*, *b* e *c* do Capítulo 29 (Contribuinte), também concluindo que o produto não se enquadra dentre aqueles necessariamente classificados no referido Capítulo 29:

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

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

b)as misturas de isômeros de um mesmo composto orgânico (mesmo contendo impurezas), com exclusão das misturas de isômeros (exceto estereoisômeros) dos hidrocarbonetos acíclicos, saturados ou não (Capítulo 27);

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

A mesma Nota 1 do Capítulo 29 foi objeto de exame por meio do Quesito 3, no que diz respeito especificamente às alíneas *e*, *f*, e *g*:

e)as outras soluções dos produtos das alíneas a), b) ou c) acima, desde que essas soluções constituam um modo de acondicionamento usual e indispensável, determinado exclusivamente por razões de segurança ou por necessidades de transporte, e que o solvente não torne o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral;

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

g)os produtos das alíneas a), b), c), d), e) ou f) acima, adicionados de uma substância antipoeira, de um corante ou de uma substância aromática, com 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;

Assim, nota-se que produto classificado na NCM 2936.21.13 -Palmitato pode estar adicionados de outras substâncias destinadas ao acondicionamento, segurança, transporte, estabilizante, antiaglomerante, conservantes, antipoeira, corante ou mesmo aromáticas, **desde que estas adições não tornem o produto apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral**.

Todavia, conforme resposta ao Laudo Pericial supra, o produto em questão não pode ser entendido como Palmitato A na sua composição pura, sendo que, as adições possuem tanto finalidade antioxidante (DL-alfa-Tocoferol), como diluentes, aglutinantes e absorventes (Sacarose, o Amido e as Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato).

De acordo, ainda, com o laudo complementar, o objetivo das adições verificadas é tornar o produto apto para o consumo via alimentação humana.

Essa conclusão, portanto, afasta a classificação do contribuinte (NCM 2936.21.13 -Palmitato), uma vez que conclui-se que as adições vão além daquelas permitidas pela Nota 1 do Capítulo 29.

Desse modo, necessário verificar qual seria a classificação correta a ser utilizada.

De acordo com o Laudo Pericial, o produto em questão consiste em "Palmitato de Vitamina A", adicionado de substâncias destinadas a facilitar a sua utilização em produtos alimentícios.

Em atenção às pertinentes observações apresentadas pelo conselheiro Orlando Rutigliani Berriem em sessão de julgamento, esclarecidas em sua Declaração de voto, passa-se à análise acerca da mais adequada classificação a ser adotada ao produto em exame.

O Capítulo 21 da NESH aprovada pelo Decreto nº 1.767 de 28/12/1995 dispõe Acerca das "Preparações Alimentícias Diversas" E apresenta a seguinte classificação:

2106	PREPARAÇÕES ALIMENTÍCIAS NÃO ESPECIFICADAS NEM COMPREENDIDAS EM OUTRAS POSIÇÕES	
2106.10.00	-Concentrados de proteínas e substâncias protéicas texturizadas	14
2106.90	-Outras	
2106.90.10	Preparações do tipo das utilizadas para elaboração de bebidas	14
2106.90.2	Pós, inclusive com adição de açúcar ou outro edulcorante, para a fabricação de pudins, cremes, sorvetes, flans, gelatinas ou preparações similares	
2106.90.21	Para a fabricação de pudins, em embalagens imediatas de conteúdo inferior ou igual a 1kg	18
2106.90.29	Outros	16
2106.90.30	Complementos alimentares	16
2106.90.40	Misturas à base de ascorbato de sódio e glucose próprias para embutidos	14
2106.90.90	Outras	16

Desse modo, tendo em vista as manifestações técnicas, entendo que a classificação mais adequada é a 2106.90.90, posição residual dentro das "Preparações Alimentícias não Especificadas nem Compreendidas em outras posições".

Acrescento, ainda, pertinente consideração apresentada pelo Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, quanto à Fundamentação da Solução de Consulta COANA 107 de 1/12/2014:

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA:

Código NCM 2106.90.90

Mercadoria: Preparação nutritiva em pó a base de glicinato de ferro quelato e maltodextrina, utilizada na preparação de alimentos como fortificante ou suplemento nutricional e na formulação de medicamentos não injetáveis.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI/SH 1 (texto da posição 21.06) e 6 (texto da subposição 2106.90) e RGC/NCM 1 (texto do item 2106.90.90) da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº94, de 2011 e da Tipi, aprovada pelo Decreto n.º7.660, de 2011, e subsídios extraídos d

Pelo exposto, ainda que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte não esteja correta, a reclassificação proposta pela fiscalização também não se mostra adequada. A

inadequação da fundamentação no lançamento tributário impede a manutenção da cobrança nele baseada.

Assim, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do Contribuinte, cancelando integralmente a exigência tributária, considerando como correta a classificação NCM 2106.90.90.

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Declaração de Voto

Peço licença aos insígnies conselheiros desta distinta turma de julgamento para me manifestar acerca dos fatos reportados no recurso voluntário sob exame; o faço apenas no intuito de exaltar minha concordância com o entendimento adotado no voto condutor de lavra da ilustre conselheira relatora.

Trata-se da apreciação de recurso aviado nos autos do processo nº 11128.004481/2003-63, de interesse do contribuinte M Cassab Comércio e Indústria Ltda. - item 28 da pauta da reunião de agosto de 2017-, que posto em vista coletiva, proporcionou-me a oportunidade de analisar com mais vagar os fatos inerentes ao procedimento de importação, processado com o registro, em 31 de julho de 1998, da Declaração de Importação (DI) nº 98/0754401-7, que, ao final, resultaram na autuação fiscal contestada.

Citada DI permitiu a internação da mercadoria, nela descrita, como sendo "VITAMINA "A" PALMITATO", ocasião em que recebeu a classificação fiscal no código tarifário 2936.21.13 da TEC/NCM. Referido processamento foi direcionado para o canal vermelho de verificação, que impõe seja realizada conferência física da mercadoria importada.

Neste sentido, o produto foi analisado pelo Laboratório Nacional de Análise (LABANA), que, por conseguinte, expediu o Laudo Laboratorial nº 2085, de 13 de outubro de 1998, concluindo tratar-se de "PALMITATO DE VITAMINA "A", DL-ALFA-TOCOFEROL, SACAROSE, AMIDO E SUBSTÂNCIAS INORGÂNICAS À BASE DE FOSFATO, NA FORMA DE MICROESFERAS".

Reproduzo os aspectos mais relevantes apresentados nos laudos periciais que fundamentaram a autuação fiscal:

- o produto apresenta mais de uma substância química, não se tratando portanto de um composto de constituição química definida e apresentado isoladamente;

- o DL-Alfa-Tocoferol é um aditivo antioxidante indispensável para estabilizar a substância ativa (Vitamina A) contra oxidação;

- a Sacarose, o Amido, e as Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato não são antiaglomerantes, impurezas, estabilizantes e nem agentes antipoeira, e tampouco são indispensáveis à sua segurança, conservação ou transporte;

- a Sacarose, o Amido e as Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato são excipientes utilizados no revestimento da microesfera e têm a finalidade de tornar a Vitamina, que quando pura é um líquido oleoso, um pó de alta fluidez e facilidade de manuseio e dosagem;

- a proteção que os excipientes fornecem à "Vitamina A" dizem respeito a tornar o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral, ou seja, a formulação já tem em vista um determinado tipo de utilização, que segundo o Laudo será de suplemento nutricional em adição a alimentos.

Essa proteção não é necessária e nem indispensável durante a fabricação ou transporte da "Vitamina A", mas apenas configura um estágio intermediário de industrialização do produto final a que se destina;

- já foi objeto de análises pelo LABANA a "Vitamina A" sem a presença de excipientes, apenas com o antioxidante Alfa-DL-Tocoferol, através do Laudo n.º 1364/02, fato que demonstra inequivocamente a prescindibilidade dos excipientes na estabilização, conservação ou segurança do produto.

Nesse sentido, a autoridade lançadora assim concluiu:

- não se trata de um produto classificado no Capítulo 29 da TEC; portanto, está incorreta a classificação 2936.21.13, utilizada pelo importador;

- De acordo com as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, RGI-SH, que integram as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 28 de janeiro de 1992:

"... REGRA 1: ... PARA OS EFEITOS LEGAIS, A CLASSIFICAÇÃO É DETERMINADA PELOS TEXTOS DAS POSIÇÕES E DAS NOTAS DE SEÇÃO E DE CAPÍTULO ...".

4. NOTAS DO CAPÍTULO 29 DA TEC Relacionamos a seguir as condições impostas pela TEC para que um produto químico seja enquadrado em seu capítulo 29, intitulado "PRODUTOS QUÍMICOS ORGÂNICOS", de acordo com as suas Notas do Capítulo 29:

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

a)os compostos químicos de constituição química definida, apresentados isoladamente, mesmo contendo impurezas;

b)as misturas de isômeros de um mesmo composto orgânico (mesmo contendo impurezas), com exclusão das misturas de isômeros (exceto estereoisômeros) dos hidrocarbonetos acíclicos, saturados ou não (Capítulo 27);

c)os produtos das posições 2936 a 2939, os éteres e ésteres de açúcares e respectivos sais da posição 2940, e os produtos da posição 2941, de constituição química definida ou não;

d)as soluções aquosas dos produtos das alíneas "a", "b", ou "c", acima;

e)as outras soluções dos produtos das alíneas "a", "b" ou "c", acima, desde que essas soluções constituam um modo de acondicionamento usual e indispensável, determinado exclusivamente por razões de segurança ou por necessidade de transporte, e que o solvente não torne o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral;

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

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

h)os produtos seguintes, de concentração-tipo, destinados à produção de corantes azóicos: sais de diazônio, copulantes utilizados para estes sais e arainas diazotáveis e respectivos sais.

(...)."

Prossegue aduzindo a fiscalização:

"... à luz das Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, RGI, item 1, analisamos as Notas relativas ao Capítulo 30 da TEC (PRODUTOS FARMACÊUTICOS), mais especificamente de sua posição 3003 (MEDICAMENTOS), segundo as quais são compreendidos nessa posição "...as preparações medicamentosas de uso interno ou externo, para fins terapêuticos ou profiláticos em medicina humana ou veterinária..."

Tendo em vista que o produto em análise pode ser utilizado na suplementação de medicamentos e alimentos, não se tratando ele próprio de um medicamento pronto, nem tampouco de um alimento, fica excluída a sua classificação tarifária no Capítulo

30, bem como dos capítulos 16 a 27, que tratam de preparações alimentares.

Trata-se portanto de uma preparação química do Capítulo 38 da TEC (PRODUTOS DIVERSOS DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS), cuja posição 3824 intitula-se "...PRODUTOS QUÍMICOS E PREPARAÇÕES DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS ...NÃO ESPECIFICADOS E NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES.

E não havendo dentro do Capítulo 38 uma posição específica para o produto, fica o mesmo classificado com o código 3824.90.89 ("Outras Preparações Químicas"), com alíquotas à época de registro da Declaração de Importação de 17% para o II e 10% para o IPI.

Para, ao final, o auto de infração concluir:

-que a Descrição Detalhada da Mercadoria informada pelo importador na DI, "VITAMINA A PALMITATO", é carente dos elementos essenciais necessários à sua perfeita identificação e enquadramento tarifário, portanto não abrangida pelo Ato Declaratório 12/97, e;

-que o registro da DI implicou na obtenção de licenciamento automático de importação produto para classificado na TEC com o código 2936 21.13, quando a mercadoria efetivamente importada tratava-se de um produto pertinente ao código 3824.90.89.

Fica caracterizada a infração administrativa prevista no artigo 633, inciso II, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 4.543, de 26/12/2002.

Depreende-se da Notificação/EQCOT 134/03 e "AR", que o auto de infração foi cientificado ao contribuinte em 22 de julho de 2003 (fls. 39 e verso):

NOTIFICAÇÃO/EQCOT 134/03 Santos, 11/07/03 RAZÃO: M CASSAB INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

CNPJ: 49.698.723/0001-03 ENDEREÇO: AV. DAS NAÇÕES UNIDAS, 20.882 BAIRRO: JURUBATUBA CEP: 04795-000 - SÃO PAULO/SP REFERÊNCIA: PROCESSO Nº 11128.004481/2003-63 Com a finalidade de cientificar o interessado, estamos encaminhando, em anexo, cópia do Auto de Infração 0817800/00063/03, referente ao processo em epígrafe.

Atentamos para observância do prazo e demais informações indicados no campo "Intimação" apresentado no corpo do referido Auto de Infração.

Em 31 de julho de 2003 o contribuinte apresenta impugnação (fls. 40/47), cujo resumo transcrevo, no entanto, apenas ao pertinente à reclassificação fiscal:

DA DESCLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA Não procede a desclassificação tarifária constante do Auto de Infração ora atacado, vez que tece análises absolutamente desprovidas de razão e amparo técnico, não podendo a Requerente arcar com

ônus tributários decorrentes dessa desclassificação equivocada e nem suportar retaliações em virtude da mesma.

Consta nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, relativamente à posição 29.36, que:

"29.36 - Provitaminas e vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese (incluídos os concentrados naturais), bem como os seus derivados utilizados 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.

(...)

As vitaminas são substâncias de constituição química geralmente complexa, procedentes 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 forma definitiva ou quase definitiva (provitaminas). Atuando em doses infinitesimais, podem ser consideradas biocatalizadores exógenos, cuja ausência ou insuficiência provoca perturbação do metabolismo ou doenças de carência".

Justamente pela natureza das vitaminas que muitas vezes apresentam constituição química relativamente complexa, verifica-se através das considerações acima transcritas, a possibilidade de nela serem incluídos os produtos estabilizados, objetivando à sua conservação ou transporte dos produtos.

Acrescente-se ainda, que de acordo com as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, para fins de classificação da mercadoria a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica, bem como pela matéria ou artigo que lhe confira a característica essencial.

Além do acima exposto, nas Notas Explicativas ao Capítulo estão expressamente indicados os produtos que "devem ser classificados como provitaminas ou vitaminas na aceção da posição 2936", estando incluída nesta lista a Vitamina A Palmitato, nos seguintes termos:

"As Vitaminas A, denominadas antixeroflálmicas ou de crescimento, são indispensáveis ao desenvolvimento normal do corpo e, especialmente, da pele do osso e da retina; tornam os tecidos epiteliais mais resistentes às infecções e intervêm na reprodução e lactação normais. São lipossolúveis e, geralmente, insolúveis em água.

I) Vitamina A1 álcool (axeroftol, retinol (DCI)).

Vitamina A1 aldeído (retineno-1, retina!).

Vitamina A1 ácido (tretinoína (DCI), ácido retinóico).

A Vitamina A1 encontra-se, sob a forma de álcool ou de ésteres de ácidos graxos (gordos), nos produtos animais (peixes do mar, laticínios e ovos). Extrai-se, principalmente, dos óleos frescos de fígado de peixes. Também se pode obter por síntese. Substância sólida amarela que, à temperatura ambiente, pode apresentar-se por sobreposição em forma oleosa. Sendo sensível à ação do ar, é frequentemente estabilizada por adição de antioxidantes.*

(...)

3) Acetato, palmitato e outros ésteres de ácidos graxos (gordos) das Vitaminas " Estes produtos são obtidos a partir da Vitamina A sintética; todos são sensíveis à oxidação. O acetato é um pó amarelo, o palmitato é um líquido amarelo que, quando puro, pode cristalizar-se.*

Assim, como a Vitamina A Palmitato, em seu estado puro, somente é termoestável na ausência de oxigênio (ar), da luz, calor e umidade, o que a torna de difícil manuseio e comercialização, pois, para efeito de estocagem e transporte, requer o acondicionamento a vácuo, em recipientes herméticos e opacos, além do que restringe-se demasiadamente a forma de manipulação, que deve ocorrer, igualmente, sob estas condições.

Para tanto, a Vitamina A Palmitato na forma de pó foi produzida a partir da sua adsorção, passando, com isso, do estado líquido para o estado sólido (pó), adquirindo, inclusive, grande estabilidade para transporte, estocagem e manipulação, sem que esta adsorção interferisse nas propriedades bioquímicas da vitamina.

Conforme já mencionado e transcrito, nas próprias Notas Explicativas do Sistema Harmonizado consta que "os produtos da presente posição podem ser estabilizados para torná-los aptos à conservação ou transporte: por adsorção em substâncias apropriadas (ácido sílico, por exemplo)".

Assim, a presença de outros elementos tais como Substâncias Inorgânicas à base de fosfato, não torna o produto uma "outra preparação química" capaz de excluí-lo do capítulo 29.

Resta claro, que o produto importado trata-se de vitamina e não de outras preparações químicas, como afirmaram os Senhores Peritos do LABANA, fato que deixa claro que a importação promovida pela Requerente está amparada pela respectiva Guia de Importação, na qual foi declarada a correta classificação tarifária do produto envolvido ora em comento.

Assim, na verdade, a mercadoria denominada Vitamina A Palmitato, trata-se de um insumo, eis que a referida vitamina tem aplicação para o uso em geral, uma vez que a fosfato adicionada ao produto, não modifica o seu caráter.

Aliás, o próprio fiscal reconhece que o produto importado pela Requerente pode ser utilizada para o uso em geral, sendo inclusive impossibilitado de classificá-lo como medicamento, ou como preparação alimentícia, nos seguintes termos:

"Tendo em vista que o produto em análise pode ser utilizado na suplementação de medicamentos e alimentos, não se tratando ele próprio de um medicamento pronto, nem tampouco de um alimento, fica excluída a sua classificação tarifária no Capítulo 30, bem como dos capítulos 16 a 27, que tratam de preparações alimentares."

Logo, ante as explicações técnicas acima efetuadas acerca das vitaminas, não dúvida de que a Requerente classificou de maneira correta o produto que importou, razão pela qual deve ser afastada a pretensão do Requerido em enquadrá-la no capítulo 38 da TEC.

Apreciando a impugnação apresentada, a primeira instância, em 26 de fevereiro de 2008, por meio o voto condutor do Acórdão nº 17-23497, da 1ª Turma da DRJ/SPOII, assim se pronunciou (fls. 92/101):

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Data do fato gerador: 31/07/1998 CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA.

A Preparação constituída de Palmitato de Retinol (Palmitato de Vitamina A); DL-a- Tocoferol, Sacarose, Amido e Substâncias Inorgânicas a base de Fosfato, na forma de microesferas, encontra sua correta classificação tarifária na NCM 3824.90.89. A autoridade fiscal comprovou com base em Laudo Técnico que as substâncias acrescidas tornam o produto apto para o uso específico preferencial a sua aplicação geral.

Lançamento Procedente (...)

Voto *A impugnação atende os requisitos formais, de admissibilidade, previstos no ordenamento do processo administrativo fiscal, pois dela se toma conhecimento.*

A solução do presente litígio consiste em decidir se o produto importado se classifica no código 2936.21.13, como "PROVITAMINAS E VITAMINAS"..., de acordo com o entendimento da interessada, ou no código 3824.90.89 como "Outras Preparações Químicas", conforme pretende à fiscalização.

Segundo consta do Laudo LABANA nº. 2084/98 e aditamento nº 2084-A/03, fls. 35 e seguintes, o produto trata-se de Preparação constituída de Palmitato de Retinol; (Palmitato de Vitamina A); DL-a-Tocoferol, Sacarose, Amido e Substâncias Inorgânicas a base de Fosfato, na forma de microesferas.

O Aditamento ratifica as análises do Laudo 2084/98 e esclarece que as substâncias agregadas à "Vitamina A" na formulação do produto, com exceção do DL-a-Tocoferol, não são substâncias necessárias à segurança, estabilidade, conservação ou transporte do produto nem tampouco impurezas, mas sim parte da formulação de uma preparação química elaborada para uma finalidade específica.

Realizadas tais considerações, passa-se ao exame da correta classificação tarifária do produto.

Conforme as REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO, a classificação das Mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:

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

Como já explicitado, o produto VITAMINA A PALMITATO foi classificado pelo importador na NCM no código 2936.21.13:

2936 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 2936.21 Vitaminas A e seus derivados 2936.21.1 Vitamina A1 álcool (retinol) e seus derivados 2936.21.11 Vitamina A1 álcool (retinol) 2936.21.12 Acetato 2936.21.13 Palmitato. (grifei)

As Notas Explicativas da posição 2936, posição pretendida pela interessada, estabelecem que nela se incluem:

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

Os concentrados de vitaminas naturais (os de vitaminas A ou D, por exemplo)...

As misturas entre si de vitaminas, de provitaminas ou de concentrados...

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

Acrescentam, ainda, as referidas notas que:

"Os produtos da presente posição (2936) 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 (gelatinas, ceras, etc.) 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." (grifei).

Conforme se pode depreender do acima citado, é permitida a adsorção da vitamina em substâncias apropriadas. Entretanto, certas condições são impostas, tais como a de não tornar o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral, que se não observadas, excluem a vitamina da posição 2936.

As conclusões do Laudo Técnico, que abaixo se reproduz, são bastante elucidativas na determinação do produto e sua consequente classificação fiscal.

"CONCLUSÃO:

Trata-se Preparação constituída de Palmitato de Retinol (Palmitato de Vitamina A), DL-a-Tocoferol, Sacarose, Amido e Substâncias Inorgânicas a base de Fosfato, na forma de microesferas.

1. Não se trata de Palmitato de Retinol; (Palmitato de Vitamina A).

Trata-se Preparação constituída de Palmitato de Retinol;

(Palmitato de Vitamina A), DL-a-Tocoferol, Sacarose, Amido e Substâncias Inorgânicas a base de Fosfato, na forma de microesfera.

2. De acordo com a Literatura Técnica Específica de preparações desta natureza, a mercadoria é utilizada em preparações de medicamentos e alimentos na forma sólida, e que são reconstituídos com líquidos, especialmente os tabletes efervescentes. Também, são utilizados na suplementação de sucos e leites.

3. Trata-se de Preparação. Segundo a descrição constante na etiqueta da embalagem, a mercadoria DRV Vitamin A Palmitate 250 Food, da empresa Basf Health & Nutrition A/S, é constituída de Sacarose, Goma Arábica, Palmitato de Vitamina A, Amido, Fosfato Tricálcico e DL-a-Tocoferol.

4. De acordo com referências bibliográficas, preparação desta natureza é obtida pela dispersão do Palmitato de Vitamina A em excipientes como a Sacarose, Goma Arábica e Fosfato de Cálcio, com adição de antioxidante, o DL-a-Tocoferol, e revestido com Amido. Preparado desta forma, o Palmitato da Vitamina A, que é um líquido oleoso, pode ser manuseado como um pó de alta fluidez.

Vitaminas preparadas deste modo são utilizadas em:

(1) formulações de medicamentos e suplementos alimentícios secos;

(2) suplementação de vitaminas em leites, sucos de frutas, pois com essa transformação a vitamina torna-se dispersível em água fria.

Além disso, os excipientes, que estão na forma de microcápsulas, ajudam manter a integridade do Palmitato de Vitamina A na presença de oligoelementos, quando é submetida às condições adversas durante o armazenamento do produto final, em termos de umidade, temperatura e contra agressões físicas na preparação de alimentos e medicamentos.

De qualquer maneira, como se trata de mercadoria para uso alimentício e para a formulação de medicamentos, consultar o Ministério da Saúde (órgão Competente), quanto as indicações e modo de uso."

No Laudo nº 2084-A/03 consta expressamente a afirmação que o produto é uma preparação especificamente elaborada para ser utilizada pelas indústrias alimentícias e/ou farmacêuticas, em formulações de suplementos e/ou medicamentos."

Assim, ante a tais esclarecimentos, cristalino resta que o produto não pertence ao capítulo 29 da TEC, portanto incorreta a classificação 2936.21.13 utilizada pelo importador.

Superada esta parte, cabe também verificar se a classificação eleita pela fiscalização merece prosperar.

Quanto à convicção da fiscalização para o correto enquadramento tarifário do produto, esta foi extraída dos laudos técnicos, cujas informações consideradas mais relevantes estão a expostas a seguir:

- 1. o produto apresenta mais de uma substância química, não se tratando portanto de um composto de constituição química definida e apresentado isoladamente;*
- 2. o DL-Alfa-Tocoferol é um aditivo antioxidante indispensável para estabilizar a substância ativa (Vitamina A) contra oxidação;*
- 3. a Sacarose, o Amido e as Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato não são antiaglomerantes, impurezas, estabilizantes e nem agentes antipoeira, e tampouco são indispensáveis à sua segurança, conservação ou transporte;*
- 4. a Sacarose, o Amido e as Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato são excipientes utilizados no revestimento da microesfera e têm a finalidade de tornar a Vitamina, que quando pura é um líquido oleoso, um pó de alta fluidez e facilidade de manuseio e dosagem;*
- 5. a proteção que os excipientes fornecem à 'Vitamina A' dizem respeito a tornar o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral, ou seja, a formulação já tem em vista um determinado tipo de utilização, que segundo o Laudo, será de suplemento nutricional em adição a alimentos. Essa proteção não é necessária e nem indispensável durante a fabricação ou transporte da 'Vitamina A', mas apenas*

configura um estágio intermediário de industrialização do produto final a que se destina; (grifei);

6. já foi objeto de análise pelo LABANA a 'Vitamina A' sem a presença de excipientes, apenas com o antioxidante Alfa-DL-Tocoferol, através do Laudo nº. 1364/02, fato que demonstra inequivocamente a prescindibilidade dos excipientes na estabilização, conservação ou segurança do produto.

A Nota Explicativa da posição 3003, diz que: A presente posição compreende as preparações medicamentosas de uso interno ou externo, para fins terapêuticos ou profiláticos em medicina humana ou veterinária

Tendo em vista que o produto em análise pode ser utilizado na suplementação de medicamentos e alimentos, não se tratando ele próprio de um medicamento pronto nem de um alimento, sua classificação fica excluída do capítulo 30, bem como do capítulo 16 a 27, que tratam de preparações alimentares.

Tais observações são o caminho para considerar que uma preparação especificamente elaborada para ser utilizada pelas indústrias alimentícias e/ou farmacêuticas, em formulações de suplementos e/ou medicamentos, está inserida na posição 3824.

Senão vejamos:

3824 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; PRODUTOS RESIDUAIS DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS OU DAS INDÚSTRIAS CONEXAS, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES, (grifei)

(...)

3824.90 Outros (...)

3824.90.89 Outros Não há no capítulo 38 uma posição específica para o produto, razão pela qual foi enquadrado no código 3824.90.89 (Outras Preparações Químicas), com alíquotas vigentes à época do registro da DI, ou seja, de 17% para o II e 10% para o IPI.

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

(...)

Referida decisão foi cientificada ao contribuinte em 18 de março de 2008 - Intimação nº 071/08 e respectivo "AR"- (fls. 102 e seguintes).

Em 8 de abril de 2008 o contribuinte apresenta recurso voluntário para contestar a decisão proferida pela 1ª instância. Aduz, em síntese, que deve prevalecer a classificação fiscal adotada quando do registro da DI em referência (fls. 108/117).

Em 25 de maio de 2010 a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, mediante a Resolução nº 3201-00.130, decide por converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos (fls. 128/129):

Entendo que não foram feitas perguntas essenciais para o correto julgamento da demanda ao técnico responsável pelo Laudo n. 2085 acima mencionado, portanto, VOTO, por novamente converter o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora consiga junto ao Laboratório de Análises, preferencialmente com os mesmos técnicos responsáveis pelo laudo técnico acima, respostas às seguintes questões:

A Preparação constituída de Palmitato de Retinol; (Palmitato de Vitamina A), DL-a-Tocoferol, Sacarose, Amido e Substâncias Inorgânicas a base de Fosfato, na forma de microesferas pode ser classificada como algum dos produtos a seguir?

-uma mistura de produtos químicos com substâncias alimentícias ou outras possuindo valor nutritivo, dos tipos utilizados na preparação de alimentos próprios para consumo humano;

-um medicamento ou matéria prima para medicamento;

-um tipo de cristal cultivado (exceto elementos de óptica) de óxido de magnésio ou de sais halogenados de metais alcalinos ou alcalino-terrosos, de peso unitário igual ou superior a 2,5g;

-óleos fuseis;

-óleo de Dippel;

-produto para apagar tintas de escrever, acondicionados em embalagens para venda a retalho;

-produto para correção de matrizes de duplicadores (estênceis) ou outro líquido corretor, acondicionado em embalagem para venda a retalho;

-indicadores fusíveis para verificação da temperatura dos fornos (por exemplo, cones de Seger).

Ou ainda, pode esta Preparação ser definida como sendo um tipo de:

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

-misturas de isômeros de um mesmo composto orgânico (mesmo contendo impurezas), com exclusão das misturas de isômeros (exceto estereoisômeros) dos hidrocarbonetos acíclicos, saturados ou não (Capítulo 27);

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

Qual a função de cada um dos componentes adicionados ao Palmitato de Vitamina A? Algum deles atribuiu ao produto uma nova função ou tornam o produto particularmente apto para uso específico?

Favor acrescentar qualquer esclarecimento que no entender do técnico responsável seja interessante ao deslinde da presente demanda.

Juntada aos autos a resposta aos quesitos acima, a autoridade preparadora deverá intimar o recorrente a se manifestar sobre o resultado da diligência, no prazo de 30 (trinta).

Após, retornem os autos a este Conselho, que deverá providenciar a intimação da douta Procuradoria da Fazenda Nacional, para manifestação, no prazo de 30 (trinta) dias e, por fim, retornem a este relator para continuidade do julgamento. E como voto.

Com vista a atender os termos da diligência supra citada, a Alfândega do Porto de Santos expede, em 23 de fevereiro de 2011, o Memorando EQREV nº 006/2011 (fls. 134/135):

ASSUNTO: ADITAMENTO A LAUDO DE ANÁLISES nº. 2.085, de 13/10/1998 Sra. Chefe do GRALT Tendo em vista o Acórdão nº. 3201-00.130, de 25 de maio de 2010, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Terceira Seção de Julgamento, que converteu em diligência o julgamento do processo nº. 11128.006533/2003-36, solicito a elaboração de um Aditamento ao Laudo de Análises em epígrafe, referente à D.I. nº. 98/0.754.401-7, registrada em 31/07/1998, cujos quesitos, transcritos do referido Acórdão, são os seguintes:

1º. QUESITO A preparação constituída de Palmitato de Retinol; (Palmitato de Vitamina A), DL-Alfa- Tocoferol, Sacarose, Amido e Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, na forma de microesferas, pode ser classificada como algum dos produtos a seguir?

-uma mistura de produtos químicos com substâncias alimentícias ou outras possuindo valor nutritivo, dos tipos utilizados na preparação de alimentos próprios para consumo humano;

-um medicamento ou matéria-prima para medicamento;

-um tipo de cristal cultivado (exceto elementos de ótica) de óxido de magnésio ou de sais halogenados de metais alcalinos ou alcalino-terrosos, de peso unitário igual ou superior a 2,5g;

-óleos fúseis;

-óleo de Dippel;

-produto para apagar tinta de escrever, acondicionados em embalagens para venda a retalho;

-produto para correção de matrizes de duplicadores (estênceis) ou outro líquido corretor, acondicionado em embalagem para venda a retalho;

-indicadores fusíveis para verificação de temperatura dos fornos (por exemplo cones de Seger).

2º. QUESITO Ou ainda pode esta preparação ser definida como um tipo de:

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

-misturas de isômeros de um mesmo composto orgânico (mesmo contendo impurezas), com exclusão das misturas de isômeros (exceto estereoisômeros) dos hidrocarbonetos acíclicos, saturados ou não (capítulo 27);

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

3º. QUESITO Qual a função de cada um dos componentes adicionados ao Palmitato de Vitamina A? Algum deles atribui ao produto uma nova função ou tornam o produto particularmente apto para uso específico?

4º. QUESITO Favor acrescentar qualquer esclarecimento que no entender do técnico responsável seja interessante ao deslinde da presente demanda.

Em 2 de março de 2011, em atenção ao memorando acima reproduzido, o Laboratório de Análise (L.A.) Falcão Bauer, elabora e subscreve o Laudo de Análise nº 2085/98-Funcamp - Aditamento (fls. 136/137):

Em atendimento a solicitação de Aditamento ao Laudo 2085/98-Funcamp de 13/10/1998, Pedido de Exame Lab. 349/015, por meio do Memorando EQREV nº 006/2011, informamos:

Respostas aos Quesitos constantes no Memorando EQREV nº 006/2011 1º QUESITO -Não se trata de mistura de produtos químicos com substâncias alimentícias ou outras possuindo valor nutritivo, dos tipos utilizados na preparação de alimentos próprios para o consumo humano.

-Não se trata de Medicamento e nem de matéria-prima para medicamento.

-Não se trata de Cristal cultivado de óxido de magnésio.

-Não se trata de Óleos Fúseis.

-Não se trata de Óleo de Dippel.

-Não se trata de Produto para apagar tinta de escrever.

-Não se trata de produto para correção de matrizes de duplicadores.

-Não se trata de indicadores fusíveis para verificação de temperaturas de fornos.

2º QUESITO -Não se trata de composto orgânico de constituição química definida apresentado isoladamente e/ou contendo impurezas.

-Não se trata de Mistura de Isômeros de um mesmo composto orgânico, mesmo contendo impurezas.

-Não se trata somente de Palmitato de Vitamina A, um composto orgânico de constituição química definida e isolado.

-Não se trata de Hormônios, Heterosídeos, Alcalóides, Açúcares Quimicamente Puros e nem de Antibióticos de constituição química definida e isolado.

3º QUESITO O DL-alfa-Tocoferol presente na mercadoria tem a função de um aditivo antioxidante.

A Sacarose, o Amido e as Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato presentes na mercadoria em epígrafe são excipientes utilizados como diluentes, aglutinantes, adsorventes, entre outros, e são adicionados com a função de facilitar a dosagem da Vitamina A de maneira uniforme na formulação a que se destina.

De acordo com Literaturas Técnicas, mercadorias dessa natureza, ou seja, Palmitato de Vitamina A disperso em uma matriz à base de Sacarose, Amido, Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, contendo Antioxidante, encontram-se especificamente preparadas para serem utilizadas em preparações alimentícias na fortificação de leite em pó desnatado, em alimentos líquidos, alimentos infantis, misturas para sopas reconstituíveis com água, etc.

4º QUESITO Considerando-se os Resultados das Análises constantes no Laudo em epígrafe e Literaturas Técnicas (cópias anexas) de produto com a denominação "DRY VITAMINA A PALMITATE 250FOOD", concluímos que a mercadoria trata-se de uma Preparação constituída de Palmitato de Vitamina A, DL-alfa-Tocoferol (antioxidante) e Excipientes como a Sacarose, o Amido e as Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, uma Preparação especificamente elaborada para ser adicionada na formulação de alimentos, pela Indústria Alimentícia.

Referências Bibliográficas -Literatura Técnica Dry Vitamin A Pamitate 250 Food -Folha de dados de Segurança - BASF The Chemical Company - DRY VITAMINA A-PALMITATE 250 FOOD.

-KOROLKOVAS, A., Química Farmacêutica, Editora Guanabara Koogan S.A., 1988, p. 657.

-The Merck Index 14a Ed, p. 1723 e ref. 10013

Em 12 de abril de 2011, por meio da Intimação nº 12/2011 (fls. 139/140), o contribuinte é cientificado do resultado da diligência retro destacada (Acórdão nº 3201-00.130), motivando-o aditar, em 25 de abril de 2011, o recurso voluntário interposto (fls. 156/165):

(...) a resposta aos quesitos, elaborada pelo Laboratório FALCÃO BAUER, o qual presta serviços técnicos de apoio à fiscalização aduaneira da Alfândega da Receita Federal do Brasil, foi favorável às pretensões da RECORRENTE.

(...) cabe a REQUERENTE neste momento processual repisar os argumentos expostos em manifestações apresentadas anteriormente, estas corroboradas pelo Aditamento ao Laudo Pericial apresentado.

(...)

9. Conforme fartamente discorrido na impugnação apresentada pela REQUERENTE, bem como em sede de Recurso Voluntário, o produto importado denominado "Vitamina A PALMITATO" (Acetato de Vitamina A1 Álcool), encontra-se perfeitamente descrito no Capítulo 29, conforme transcrição das Notas Explicativas do Sistema Harmônico - (...)

NESH:

"CONSIDERAÇÕES GERAIS Neste subcapítulo, incluem-se as substâncias ativas, que constituem um grupo de compostos de constituição química relativamente complexa, e cuja presença no organismo dos animais ou de plantas é indispensável ao equilíbrio das suas funções e ao desenvolvimento harmônico da sua vida.

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

Esta posição inclui:

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 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),

(...)

Lista dos produtos que devem ser classificados como provitaminas ou vitaminas na aceção da posição 29.36.

1) Vitamina A álcool (axeroftol, retinos (DCI))"

10. Frente as transcrições acima, torna-se claro que o produto importado pela REQUERENTE deve ser classificado no capítulo 2936, uma vez que ele está perfeitamente ali descrito. Repisa-se que referido capítulo permite que seja adicionado substâncias antioxidantes e outras que possibilitem o transporte do produto, desde que essas substâncias não tornem o produto apto à apenas uma destinação ou o desnaturem.

11. Para demonstrar que o produto não possui destinação específica o Laudo pericial se manifestou de maneira conclusiva:

"- Não se trata de mistura de produtos químicos com substâncias alimentícias ou possuindo valor nutritivo, dos tipos utilizados na preparação de alimentos próprios para o consumo humano.

- Não se trata de Medicamento e nem de matéria-prima para medicamento.

- Não se trata de Cristal cultivado de oxido de magnésio.

- Não se trata de óleos Fúseis.

- Não se trata de Óleo de Dippel.

- Não se trata de Produto para apagar tinta de escrever.

- Não se trata de produto para correção de matrizes de duplicadores.

- Não se trata de indicadores fusíveis para verificação de temperatura de fornos."

12. Logo resta demonstrado que o produto importado não tem destinação específica, devendo ser enquadrado no código 2936.

13. Não bastando, tal como informado pela REQUERENTE, os produtos adicionados à VITAMINA A são antioxidantes e utilizados apenas para possibilitar o seu manuseio e transporte, como se nota do trecho abaixo:

"3º QUESITO O DL-alfa-Tocoferol presente na mercadoria tem a função de um aditivo antioxidante.

A Sacarose, o Amido e as Substâncias Inorgânicas a base de fosfato presentes na mercadoria em epígrafe são excipientes utilizados como diluentes, aglutinantes, adsorventes, entre outros, e são adicionados com função de facilitar a dosagem de Vitamina A de maneira Uniforme na formulação a que se destina."

14. Assim, I. Conselheiros, resta demonstrado que os produtos adicionados à mercadoria importada tem como função única

permitir o seu manuseio e transporte, justificada está a posição adotada pela RECORRENTE.

Por fim, em 9 de maio de 2011, os autos do presente processo são reenviados a este Carf para prosseguimento do feito (fl. 168):

Considerando o cumprimento da diligência determinada pela Resolução nº 3201-00.130 da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, fls. 128 e 129, conforme documentos juntados às fls. 134 a 160 e manifestação do interessado às fls. 156 a 164, proponho o encaminhamento deste ao CARF para julgamento.

Porém, considerando as restrições de envio de processos em papel ao CARF, conforme orientação da SRRF08, proponho que o processo aguarde neste setor até implementação do procedimento de digitalização dos processos.

Procedida a resenha dos fatos que importam para esta declaração de voto, procurarei, fazendo uso dos mesmos fundamentos jurídicos -regras de classificação fiscal de mercadorias- que nortearam o lançamento tributário e a decisão de 1ª instância, evidenciar, com amparo nos elementos de prova carreados aos autos, as razões pelas quais esta turma de julgamento concluiu que o produto importado pela DI nº 98/0754401-7 não comporta a classificação fiscal determinada pela autoridade lançadora e menos ainda aquela pretendida pelo contribuinte.

De início, valho-me da determinação disposta no Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março e 1971, por se tratar da norma legal que estabeleceu a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), baseada na então Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas (NAB), que adaptou a tarifa aduaneira vigente à época com a referida nomenclatura.

Neste sentido, transcrevo o seu artigo 3º, que hodiernamente ainda confere legalidade à matéria sob exame e que com as necessárias adaptações, é reproduzido nos regulamentos aduaneiros editados pelo poder executivo:

Art. 3º. A interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) far-se-á pelas suas Regras Gerais e Regras Gerais Complementares e, subsidiariamente, pelas Notas Explicativas da Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas (NENAB).

Parágrafo único. As alterações das Notas Explicativas da Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas (NENAB) que impliquem em modificações na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), somente serão válidas após aprovação pelo Comitê Brasileiro de Nomenclatura segundo critérios e normas que serão estabelecidas, na forma de suas atribuições.

Em face do acima transcrito comando legal, cabe trazermos a baila às disposições das regras para a interpretação do sistema harmonizado, segundo estabelece a "Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias":

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes: a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para

armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

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

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 subposições do mesmo nível.

2. (RGC-2) As embalagens contendo mercadorias e que sejam claramente suscetíveis de utilização repetida, mencionadas na Regra 5 b), seguirão seu próprio regime de classificação sempre que estejam submetidas aos regimes aduaneiros especiais de admissão temporária ou de exportação temporária. Caso contrário, seguirão o regime de classificação das mercadorias.

REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)

1. (RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

Nessa toada, também convém contextualizar o que são as "Notas Explicativas do Sistema Harmonizado" -NESH-"; vejamos: a Organização Mundial das Aduanas (OMA) dispõe de um corpo de "experts", constituído com o intuito de dirimir as inevitáveis dúvidas merceológicas -merceologia é a parte da ciência do comércio que trata em especial da compra e venda e estuda a classificação e especificação das mercadorias- que surgem durante o exame da correta classificação tarifária de determinado produto. Por isso tais peritos, representantes dos diversos Estados Membros, reúnem-se periodicamente para examinar tais questões, cujas as apreciações resultou -e ainda resultam- na elaboração de um compêndio, o qual, após anos de aperfeiçoamento, transformou-se num tratado merceológico, disponível a todos os Estados

Membros -isto são as NESH-, cujo escopo é explicitar o conteúdo do texto da posição e sub-posição, a fim de melhor interpretar as regras de classificação.

Portanto, em síntese, o disposto no transcrito artigo 3º do DL nº 1.154, de 1971, confere às NESH, em face da ausência de outros elementos de convicção, valor probante, ao determinar que a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da NBM (e conseqüentemente da NCM) far-se-á pelas seis regras gerais de interpretação e pelas regras gerais complementares e, subsidiariamente, pelas NESH. Entendimento, inclusive, referendado pelo artigo 17 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, que aprovou a TIPI.

Prosseguindo, entendo ser relevante enfatizar que o maior desafio de todo "classificador" reside na dificuldade em determinar a correta identificação de determinada mercadoria, posto que são inúmeras as dificuldades de identificação, in casu, não só pela diferença de línguas, como também pela diferença de nomes de um mesmo produto, inclusive num mesmo País. Desta feita, com o incremento das trocas internacionais, surgiu a necessidade das nações participantes desse comércio de se reunirem para estudar esta questão e adotarem soluções compatíveis. Essa dúvida só é dissipada depois de empreender-se aprofundado estudo das características da mercadoria -merceologia-, o que leva o classificador, via de regra, à dependência de laudo técnico ou expediente congênere.

Retroagindo um pouco no tempo, foi basicamente a partir da década de 1970 que começou-se a empreender maiores esforços no sentido de alcançar uma maior compatibilidade entre as nomenclaturas aduaneiras e as estatísticas. Em virtude das dificuldades apontadas e também pelo fato da NCCA ter sido criada como uma nomenclatura monovalente, isto é, criada pelas autoridades aduaneiras européias para as necessidades das aduanas de todos os países, o próprio CCA, com base na "Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias" firmada em junho de 1983, ofereceu, já em 1985, à comunidade do comércio internacional uma nomenclatura polivalente, isto é, que basicamente pudesse ser utilizada por todos os intervenientes do comércio internacional, com uniformidade (aduana, transportadores, seguradoras, bancos centrais, estatísticos, etc.).

Este novo Acordo Internacional de nomenclatura foi posto à disposição dos países pelo CCA, sob o título de "Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias", ou simplesmente "Sistema Harmonizado". O Brasil tornou-se signatário deste tratado, com reserva de ratificação, em 31.10.1986.

Portanto, podemos definir, grosso modo, nomenclatura como sendo uma linguagem artificial -merceológica-, ou seja, criada pelo homem para a identificação de mercadorias no comércio internacional. Linguagem esta denominada Sistema Harmonizado.

Com base nas informações e provas acostadas nos presentes autos, consubstanciado na legislação de regência da matéria sub judice, podemos agora, sem mais delongas, pontuar as razões pelas quais discordamos da classificação fiscal adotada na ação fiscal -auto de infração- e na pretendida pelo contribuinte -impugnação e recurso voluntário-.

Para tanto, reservo-me o direito de, primeiro, tão somente demonstrar, em breves linhas, nossa discordância quanto aos códigos tarifários adotados -NCM/TEC 2936.21.13, utilizado pelo importador, e NCM/TEC 3824.90.89, utilizado pela autoridade lançadora e confirmado pela 1ª Instância de Julgamento-; para, em seguida, explicitar os

motivos pelos quais entendemos que o produto efetivamente importado comporta uma terceira classificação fiscal.

A classificação fiscal adotada na DI pelo importador está incorreta porque:

a) o produto importado não se trata apenas de "vitamina A palmitato", conforme o importador havia descrito na DI nº 98/0754401-7;

b) o produto importado trata-se efetivamente de "Palmitato de vitamina "A", DL-alfa-tocoferol, adicionado à sacarose, amido e substâncias inorgânicas à base de fosfato, na forma de microesferas", conforme concluiu o Laudo Laboratorial nº 2085/1998;

c) a descrição correta do produto -conforme item "b" acima- já evidencia que o mesmo não pode ser classificado no Capítulo 29 da TEC. Pois, conforme abaixo explicitado, os excipientes que compõem referido produto, a exceção do DL-alfa-tocoferol, não são necessários e nem indispensáveis para o processo de fabricação ou para transporte e conservação da "vitamina "A", na medida em que evidenciam que o produto importado encontra-se num estágio intermediário de industrialização do produto final a que se destina (1ª RGI-SH), vejamos:

c1) apresenta mais de uma substância química, logo, não se trata de um composto de constituição química definida, apresentado isoladamente,

c2) somente o DL-alfa-tocoferol, por ser um aditivo antioxidante, é indispensável para estabilizar a vitamina A contra oxidação,

c3) a sacarose, o amido e as substâncias inorgânicas à base de fosfato, por não se tratar de substâncias antiaglomerantes, impurezas, estabilizantes e sequer agentes antipoeira, não são indispensáveis para a segurança, conservação ou transporte da vitamina A, pois tratam-se de excipientes utilizados no revestimento da microesfera,

c4) tais excipientes permitem que a vitamina A, que quando pura é um líquido oleoso, transforme-se em um pó de alta fluidez, facilitando seu manuseio e sua dosagem, o que a torna um produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral;

d) embora irrelevante para solução do presente litígio, posto que já restou evidenciado que o produto sequer pode ser classificado no Capítulo 29, apenas para contextualizar discutiremos rapidamente sobre as características inerentes à posição 29.36, a fim de evidenciar a improcedência de se pretender classificá-lo nesta posição tarifária (1ª RGI-SH). Tal posição abrange as provitaminas e as vitaminas, sejam elas naturais ou reproduzidas por síntese, assim como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas, misturados entre si, mesmo em quaisquer soluções; ainda que diluídos em qualquer solvente, ou estabilizados para torná-los aptos à conservação ou transporte, seja por adição de agente antioxidante, por adição de agentes antiaglomerantes ou por revestimento com substâncias apropriadas. No entanto, afora o exposto no item "c" acima, tais substâncias acrescentadas ou tratamentos a que são submetidos não podem, por sua quantidade ou especificidade serem aplicados de forma a modificar o caráter do produto nem torná-los particularmente aptos para usos específicos de preferência à sua aplicação geral, pois do contrário, ainda que vitamina "A" fosse, o que não é, já seria suficiente para excluí-la da posição 29.36;

e) por fim, consta expressamente no Laudo nº 2084-A/03 que o produto é uma preparação especificamente elaborada para ser utilizada pelas indústrias alimentícias e/ou farmacêuticas, em formulações de suplementos e/ou medicamentos.

A reclassificação fiscal pretendida pela fiscalização e confirmada pela instância a quo não prospera porque:

Por meio da diligência determinada pela Resolução nº 3201-00.130, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF entendeu que algumas dúvidas ainda persistiam acerca da finalidade específica do produto identificado pelo laudo de análise que deu sustentação a autuação -fazendo com que a autoridade lançadora incorre-se em equívoco-, na medida que referido laudo pericial concluiu de forma dúbia que o produto importado, por sua composição, poderia ser destinado para as indústrias alimentícias ou farmacêuticas -utilizado tanto na formulação de suplementos alimentares ou medicamentosos.

É notório que, em face dos quesitos formulados na diligência, buscou-se, de forma objetiva, melhor evidenciar se o produto importado comportava classificação no Capítulo 38 da TEC/NCM, próprio para os "produtos diversos das indústrias químicas", conforme entendeu a fiscalização aduaneira, posto que não mais persistia qualquer dúvida que a classificação fiscal informada na DI era absolutamente descabida, pois já era fato inconteste, conforme visto no tópico anterior, que sequer tratava-se, na espécie, de um produto químico orgânico do Capítulo 29 da TEC/NCM.

As respostas do Laboratório de Análise (L.A.) Falcão Bauer, evidenciam que o produto analisado, não obstante não se tratar daqueles produtos que as Notas de Capítulo 1 a 3ª "e" expressamente excluem do Capítulo 38 -"produtos diversos das indústrias químicas"-, bem assim não se tratar, como visto já visto a exaustão, de composto orgânico de constituição química definida apresentado isoladamente e/ou contendo impurezas, de mistura de isômeros de um mesmo composto orgânico, mesmo contendo impurezas, de hormônios, heterosídeos, alcalóides, açúcares quimicamente puros e nem de antibióticos de constituição química definida e isolado e sequer somente de palmitato de vitamina A, é enfático ao pontuar que "De acordo com Literaturas Técnicas, mercadorias dessa natureza, ou seja, Palmitato de Vitamina A disperso em uma matriz à base de Sacarose, Amido, Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, contendo Antioxidante, encontram-se especificamente preparadas para serem utilizadas em preparações alimentícias na fortificação de leite em pó desnatado, em alimentos líquidos, alimentos infantis, misturas para sopas reconstituíveis com água, etc" (resposta ao 3º quesito formulado).

Demais disso, ao ser questionado se no seu entender o técnico responsável teria algum esclarecimento a prestar para o deslinde da demanda (quesito 4º), este acrescentou que "Considerando-se os Resultados das Análises constantes no Laudo em epígrafe e Literaturas Técnicas (cópias anexas) de produto com a denominação "DRY VITAMINA A PALMITATE 250FOOD", concluímos que a mercadoria trata-se de uma Preparação constituída de Palmitato de Vitamina A, DL-alfa-Tocoferol (antioxidante) e Excipientes como a Sacarose, o Amido e as Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, uma Preparação especificamente elaborada para ser adicionada na formulação de alimentos, pela Indústria Alimentícia. (grifos não pertencem ao original) Referências Bibliográficas -Literatura Técnica Dry Vitamin A Palmitate 250 Food; -Folha de dados de Segurança - BASF The Chemical Company - DRY VITAMINA A-PALMITATE 250 FOOD; -KOROLKOVAS, A., Química Farmacêutica, Editora Guanabara Koogan S.A., 1988, p. 657; e The Merck Index 14a Ed, p. 1723 e ref. 10013".

Portanto, em face da constatação que o produto importado pela DI nº 98/0754401-7 é "uma Preparação especificamente elaborada para ser adicionada na formulação de alimentos, pela Indústria Alimentícia"; em atenção à "Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3-a)", que determina que no caso em que pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições, por qualquer razão, a classificação deve efetuar-se levando em consideração que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas, não há como prevalecer a reclassificação fiscal pretendida pelo fisco, quando a autoridade lançadora reclassificou o produto para o código tarifário NCM 3824.90.89 da TEC.

Dito isto, cabe-nos, neste momento, com supedâneo nas regras de classificação fiscal e nas informações complementadas no aditamento ao laudo pericial (fls. 136/137), procedermos à correta classificação fiscal do produto em questão.

O Laudo Laboratorial nº 2085 conclui que o que produto analisado trata-se de "PALMITATO DE VITAMINA "A", DL-ALFA-TOCOFEROL, SACAROSE, AMIDO E SUBSTÂNCIAS INORGÂNICAS À BASE DE FOSFATO, NA FORMA DE MICROESFERAS". As informações complementares do Laboratório de Análise (L.A.) Falcão Bauer, esclarece que conforme literaturas técnicas o Palmitato de Vitamina A disperso em uma matriz à base de sacarose, amido, substâncias inorgânicas à base de fosfato, contendo antioxidante, encontram-se especificamente preparadas para serem utilizadas em preparações alimentícias na fortificação de leite em pó desnatado, em alimentos líquidos, alimentos infantis, misturas para sopas reconstituíveis com água, dentre outras; e que, em face dos resultados das análises procedidas no antes mencionado laudo literaturas técnicas de produto denominado "DRY VITAMINA A PALMITATE 250FOOD", chegou-se à conclusão que a mercadoria trata-se de uma preparação constituída de palmitato de citamina A, DL-alfa-tocoferol, um antioxidante, e excipientes como a sacarose, o amido e as substâncias inorgânicas à base de fosfato; portanto, uma preparação especificamente elaborada para ser adicionada na formulação de alimentos, pela indústria alimentícia.

Para tanto, vejamos o que dispõe as NESH do Capítulo 21 da TEC:

Capítulo 21 Preparações alimentícias diversas Notas.

1.-O presente Capítulo não compreende:

- a) As misturas de produtos hortícolas da posição 07.12;*
- b) Os sucedâneos torrados do café que contenham café em qualquer proporção (posição 09.01);*
- c) O chá aromatizado (posição 09.02);*
- d) As especiarias e outros produtos das posições 09.04 a 09.10;*
- e) As preparações alimentícias, exceto os produtos descritos nas posições 21.03 ou 21.04, que contenham, em peso, mais de 20 % de enchidos, de carne, de miudezas, de sangue, de peixes ou crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos ou de uma combinação destes produtos (Capítulo 16);*
- f) As leveduras acondicionadas como medicamentos e os outros produtos das posições 30.03 ou 30.04;*
- g) As enzimas preparadas da posição 35.07.*

2.-Os extratos dos sucedâneos mencionados na Nota 1 b) acima incluem-se na posição 21.01.

3.-Na acepção da posição 21.04, consideram-se "preparações alimentícias compostas homogeneizadas" as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, fruta, acondicionadas para venda a retalho como alimentos para lactentes e crianças de tenra idade ou para usos dietéticos, em recipientes de conteúdo de peso líquido não superior a 250 g. Para aplicação desta definição, não se consideram as pequenas quantidades de ingredientes que possam ter sido adicionados à mistura para tempero, conservação ou outros fins. Estas preparações podem conter, em pequenas quantidades, fragmentos visíveis.

Frente às disposições do laudos periciais, o produto importado não pode ser encartado nas posições 21.01, que abriga os "extratos, essências e concentrados de café, chá ou mate e preparações à base destes produtos ou à base de café, chá ou mate; chicória torrada e outros sucedâneos torrados do café e respectivos extratos, essências e concentrados"; 21.02, que abriga as "leveduras (vivas ou mortas); outros microrganismos monocelulares mortos (exceto as vacinas da posição 30.02); pós para levedar, preparados"; 21.03, que abriga as "preparações para molhos e molhos preparados; condimentos e temperos compostos; farinha de mostarda e mostarda preparada"; 21.04, que abriga as "preparações para caldos e sopas; caldos e sopas preparados; preparações alimentícias compostas homogeneizadas" e 21.05, que abriga os "sorvetes, mesmo que contenham cacau".

Resta-nos examinar a posição residual 21.06, que abrange as "preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições", e seus desdobramentos: a subposição 2106.10.00, é uma subposição de 1º nível fechada que compreende os "concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas"; a subposição 2106.90, é uma subposição de 1º nível aberta e residual que compreende "outras" preparações, na medida que comporta diversos itens e subitens; compulsando referidos itens e subitens, temos que compreendem as "preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas" (2106.90.10), os "pós, inclusive com adição de açúcar ou outro edulcorante, para a fabricação de pudins, cremes, sorvetes, flans, gelatinas ou preparações similares" (2106.90.2), os "complementos alimentares" (2106.90.30), as "misturas à base de ascorbato de sódio e glucose próprias para embutidos" (2106.90.40), as "gomas de mascar, sem açúcar" (2106.90.50) e os "caramelos, confeitos, pastilhas e produtos semelhantes, sem açúcar" (2106.90.60).

Portanto, em atenção, ainda, às RGI-6 e RGC-1 o produto objeto de litígio, classifica-se no código NCM 2106.90.90, ou seja, no item fechado "outras" da subposição aberta "outras" da posição das "preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições".

Por derradeiro, ressalto que o "Boletim de Inspeção para Liberação de Cargas" da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde nº 13696 (fl. 33) e a Fatura Comercial/Invoice nº 2008006 - 02421868 (fl. 34), por seus próprios dizeres, evidenciam que o produto em tela é, respectivamente matéria-prima da indústria alimentícia.

Ante o exposto, solicito que esta declaração de voto seja juntada nos autos, e faça parte integrante do acórdão de julgamento, nos termos do Regimento Interno desta Corte.

É a minha declaração de voto.

assinado digitalmente
Orlando Rutigliani Berri
Conselheiro Suplente
1ª TO / 2ª Câmara / 3ª SeJul
CARF