



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

**Processo nº** 11128.004648/2003-96  
**Recurso nº** 139.498 Voluntário  
**Acórdão nº** 3101-00.124 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de junho de 2009  
**Matéria** II/CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
**Recorrente** ROCHE VITAMINAS BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS – Os produtos químicos orgânicos do Capítulo 29 do Sistema Harmonizado contempla principalmente os compostos orgânicos de constituição química definida apresentados isoladamente, e quando misturados somente permanecem nesse Capítulo se “as soluções constituam um modo de acondicionamento usual e indispensável, determinado exclusivamente por razões de segurança ou por necessidades de transporte”, e, principalmente, “se o solvente não torne o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral”. No caso das vitaminas, cujas adições, soluções e misturas, as tornem particularmente aptas ao uso específico de ração animal, em detrimento de sua aplicação geral, a classificação é deslocada para posição mais específica determinada pela preferência de sua destinação dada pelos excipientes, qual seja, na posição 2309.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência os valores correspondentes ao ácido ascórbico revestido tipo EC no Código NCM/ TEC 2309.90.90. Vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, (relator), Rodrigo Cardozo Miranda, Valdete Aparecida Marinheiro, que davam provimento também, quanto aos demais produtos e os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, João Luiz Fregonazzi e Henrique Pinheiro Torres, que negavam provimento a todos os produtos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Roberto Domingo.

  
Henrique Pinheiro Torres - Presidente

  
Tarásio Campelo Borges - Relator

  
Luiz Roberto Domingo - Redator Designado

EDITADO EM 27/07/2011

Participaram do julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, João Luiz Fregonazzi, Rodrigo Cardozo Miranda, Valdete Aparecida Marinheiro, Tarásio Campelo Borges e Susy Gomes Hoffmann.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Segunda Turma da DRJ São Paulo (SP) que julgou procedente o lançamento do imposto de importação<sup>1</sup>, acrescido de juros de mora equivalentes à taxa Selic, multa moratória (20%, não passível de redução)<sup>2</sup> e multa regulamentar de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente<sup>3</sup>. A ciência dos lançamentos, por via postal<sup>4</sup>, se deu no dia 2 de setembro de 2003.

Segundo a denúncia fiscal fundamentada em laudos de análises da Fundação de Desenvolvimento da Unicamp (Funcamp)<sup>5</sup>, ROCHE VITAMINAS BRASIL LTDA. deixou de recolher o imposto de importação de mercadorias incorretamente classificadas na Declaração de Importação (DI) 02/1074490-6 [<sup>6</sup>], adições 001, 005, 007 e 008, registrada no dia 4 de dezembro de 2002. Preparações especificamente elaboradas para serem adicionadas à ração animal deveriam ter sido classificadas no Código NCM/TEC<sup>7</sup> 2309.90.90<sup>8</sup>, a teor das RGI<sup>9</sup> 1 [<sup>10</sup>] e 6 [<sup>11</sup>].

---

<sup>1</sup> Auto de infração acostado às folhas 1 a 6.

<sup>2</sup> Multa prevista no artigo 530 do Regulamento Aduaneiro de 1985 (30%), limitada a 20% pelo artigo 61, § 2º, da Lei 9.430, de 1996.


<sup>3</sup> Multa por incorreta classificação de mercadoria: Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, artigo 84, inciso I.

<sup>4</sup> Aviso de recebimento (AR) acostado no verso da folha 69.

<sup>5</sup> Laudos de Análises 0262.01, 0262.02, 0262.04 e 0262.05, todos de 2003, acostados às folhas 41 a 62. Quesitos formulados (folha 34): (1) Identificar a composição química do produto, comparando-a com a descrição oferecida nas adições da DI. (2) Trata-se de preparação ou produto de constituição química definida, apresentado isoladamente? (3) Qual a aplicação ou finalidade do produto? (4) Demais considerações julgadas pertinentes.

<sup>6</sup> Declaração de Importação (DI) acostada às folhas 11 a 22.

<sup>7</sup> Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) – Tarifa Externa Comum (TEC).

  
2

**ADICÃO 001 da DI 02/1074490-6**

Código NCM/TEC adotado pela empresa: 2936.21.12<sup>12</sup>.

Mercadoria descrita na adição 001 da Declaração de Importação:

- Acetato da Vitamina "A" Rovimix AD3 500/100

- Uso: animal

- Qualidade: industrial

- Aplicação: alimentação animal

- Reg. M.A. SP-03509 00271-8

Diante de resultados de ensaios realizados na amostra examinada, o laboratório de análises da Fundação de Desenvolvimento da Unicamp (Funcamp)<sup>13</sup> responde:

*1. Não se trata somente de Acetato de Vitamina A, Derivado da Vitamina A, uma Vitamina não Misturada.*

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

<sup>8</sup> [23.09] PREPARAÇÕES DOS TIPOS UTILIZADOS NA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS [2309.10] - Alimentos para cães e gatos, acondicionados para venda a retalho [2309.90] - Outras [2309.90.10] Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos) [2309.90.20] Preparações à base de sal iodado, farinha de ossos, farinha de concha, cobre e cobalto [2309.90.30] Bolachas e biscoitos [2309.90.40] Preparações contendo Diclazuril [2309.90.90] Outras.

<sup>9</sup> Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI).

<sup>10</sup> RGI 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.

<sup>11</sup> RGI 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.

<sup>12</sup> [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 [2936.1] - Provitaminas, não misturadas [2936.2] - Vitaminas e seus derivados, não misturados [2936.21] -- Vitaminas A e seus derivados [2936.21.1] Vitamina A<sub>1</sub> álcool (retinol) e seus derivados [2936.21.11] Vitamina A<sub>1</sub> álcool (retinol) [2936.21.12] Acetato.

<sup>13</sup> Laudo de Análise 0262.01, de 2003, acostado às folhas 41 a 43.



2. Trata-se de Preparação especificamente elaborada para ser adicionada à ração animal e/ou pré-misturas.

3. De acordo com *Compêndio Brasileiro de Alimentação Animal (cópia anexa) e Literatura Técnica*, a mercadoria encontra-se pronta para ser misturada na ração ou em outras bases alimentícias pelos formuladores, para depois ser administrada por via oral em animais. A adição destas Vitaminas na ração animal, [sic] é indicada para compensar a ausência ou, [sic] complementar a baixa concentração das Vitaminas na ração, para evitar doenças que têm origem devido a sua deficiência. [...]

4. A Etoxiquina e Butil-Hidroxitolueno (BHT) são aditivos antioxidantes indispensáveis para estabilizar as substâncias ativas (Vitamina A e Vitamina D3) contra oxidação.

O Amido, a Frutose, a Matéria Protéica e as Substâncias Inorgânicas à base de fosfato não se tratam de impurezas, estabilizantes, antiaglomerantes e nem de agentes antipoeira.

O Amido, a Frutose, a Matéria Protéica e as Substâncias Inorgânicas à base de fosfato são excipientes utilizados no revestimento da microesfera com a finalidade de facilitar o manuseio e a dosagem dessas Vitaminas nas rações animais e proteger química e fisicamente as Vitaminas durante o processo de mistura com outros componentes, na formulação final a que se destina (pré-mistura ou ração animal), mantendo-se inalterados.

Ressaltamos que a razão do Acetato de Vitamina A e Vitamina D3 apresentarem-se preparadas da maneira descrita acima deve-se ao uso específico a que se destina.

Por se tratar de mercadoria destinada a ser adicionada à ração animal, consultar Órgão Competente (Ministério da Agricultura), quanto as [sic] indicações e modo de uso.

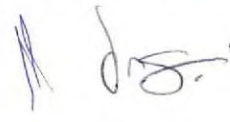
**ADICÃO 005 da DI 02/1074490-6** [matéria não submetida à segunda instância administrativa, conforme expressamente consignado no recurso voluntário, item 5 da folha 105]

Código NCM/TEC adotado pela empresa: 2936.29.31<sup>14</sup>.

Mercadoria descrita na adição 005 da Declaração de Importação:

- Vitamina "H" Rovimix H-2

<sup>14</sup> [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 [2936.1] - Provitaminas, não misturadas [2936.2] - Vitaminas e seus derivados, não misturados [2936.21] -- Vitaminas A e seus derivados [2936.22] -- Vitamina B<sub>1</sub> e seus derivados [2936.23] -- Vitamina B<sub>2</sub> e seus derivados [2936.24] -- Ácido D- ou DL-pantotênico (vitamina B<sub>3</sub> ou vitamina B<sub>5</sub>) e seus derivados [2936.25] -- Vitamina B<sub>6</sub> e seus derivados [2936.26] -- Vitamina B<sub>12</sub> e seus derivados [2936.27] -- Vitamina C e seus derivados [2936.28] -- Vitamina E e seus derivados [2936.29] -- Outras vitaminas e seus derivados [2936.29.3] Vitamina H (biotina) e seus derivados [2936.29.31] Vitamina H (biotina).

 - 4

- Uso: animal
- Qualidade: industrial
- Aplicação: alimentação animal
- Reg. M.A. SP-03509 00250-5

Diante de resultados de ensaios realizados na amostra examinada, o laboratório de análises da Fundação de Desenvolvimento da Unicamp (Funcamp)<sup>15</sup> responde:

*1. Não se trata somente de Biotina (Vitamina H).*

*Trata-se de Preparação constituída de Biotina (Vitamina H) e Excipientes como Matéria Protéica, Polissacarídeo e Substâncias Inorgânicas à base de Carbonato, na forma de pó, a ser utilizada pelas indústrias formuladoras de ração.*

*2. Trata-se de preparação especificamente elaborada para ser adicionada à ração animal e/ou pré-mistura.*

*3. De acordo com Compêndio Brasileiro de Alimentação Animal e Compêndio Veterinário (cópias anexas), a Biotina (Vitamina H) destinada para suplementação da ração animal é comercializada em duas concentrações: preparação a 1% de Biotina (Vitamina H) e preparação a 2% de Biotina (Vitamina H).*

*Segundo informações técnicas, a mercadoria é utilizada como suplemento vitamínico para alimentação animal, ou seja, para ser adicionada à ração animal. Nessa, é fundamental a garantia da integridade da substância ativa, a Biotina (Vitamina H). Para tanto, na produção de ração balanceada exige-se que todos os seus componentes permitam facilidade de dispersão e homogeneização, resistam às condições adversas do manuseio, em termos da presença de outras substâncias, da variação de temperatura e umidade, e das agressões físicas, mantendo-se inalterados.*

*A sua adição na ração animal evita quaisquer aparecimentos da carência ou subcarência nutricional da Biotina (Vitamina H), cujo sintoma é o aparecimento de lesões cutâneas.*

*4. A Matéria Protéica, o Polissacarídeo e as Substâncias Inorgânicas à base de Carbonato não se tratam de impurezas, estabilizantes, antiaglomerantes e nem de agentes antipoeira.*

*A Matéria Protéica, o Polissacarídeo e as Substâncias Inorgânicas à base de Carbonato são excipientes utilizados como aglutinante, e tem a função de proteger química e fisicamente a substância ativa Biotina (Vitamina H), durante o processo de mistura com outros componentes, e de facilitar a*

<sup>15</sup> Laudo de Análise 0262.02, de 2003, acostado às folhas 44 a 52.



Handwritten signature and initials in blue ink, located in the bottom right corner of the page.

*dosagem da mesma de maneira uniforme nas formulações de rações.*

*Em função do uso específico a que se destina, ou seja, adição à ração animal ou em pré-misturas para o mesmo fim, justifica-se a razão da Vitamina H apresentar-se preparada na forma descrita acima. [...]*

*Informamos que já foi objeto de análise no Labana, Biotina (Vitamina H) sem adição de excipientes, cuja cópia do Laudo de Análise nº 0041.01/2001, encaminhamos em anexo.*

*Por se tratar de mercadoria destinada a ser adicionada à ração animal, consultar Órgão Competente (Ministério da Agricultura), quanto as [sic] indicações e modo de uso.*

#### **ADICÃO 007 da DI 02/1074490-6**

Código NCM/TEC adotado pela empresa: 2936.27.10<sup>16</sup>.

Mercadoria descrita na adição 007 da Declaração de Importação:

- Ácido L- ascórbico Rovimix C-EC
- Uso: animal
- Qualidade: industrial
- Aplicação: alimentação animal
- Reg. M.A. SP-035509-00519-9

Diante de resultados de ensaios realizados na amostra examinada, o laboratório de análises da Fundação de Desenvolvimento da Unicamp (Funcamp)<sup>17</sup> responde:

*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 grânulos.*

*2. Trata-se de Preparação.*

*3. De acordo com Literatura Técnica (cópia anexa), a mercadoria com a denominação comercial ROVIMIX C-EC é constituída de Ácido Ascórbico e Etilcelulose (Derivado de Celulose) e utilizada em formulações de suplementos vitamínicos para alimentação animal.*

*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*

<sup>16</sup> [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 [2936.1] - Provitaminas, não misturadas [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).

<sup>17</sup> Laudo de Análise 0262.04, de 2003, acostado às folhas 54 a 58.

*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.*

.....  
*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 adição de excipientes, já foi objeto de análise no laboratório, cuja cópia do Laudo de Análise nº 0264.02/2001 tomamos a liberdade de anexar.*

*Por se tratar de mercadoria destinada a ser adicionada à ração animal, consultar Órgão Competente (Ministério da Agricultura), quanto as [sic] indicações e modo de uso.*

**ADICÃO 008 da DI 02/1074490-6**

Código NCM/TEC adotado pela empresa: 2936.27.10<sup>18</sup>.

Mercadoria descrita na adição 008 da Declaração de Importação:

- Ácido Ascórbico revestido tipo EC
- Uso: humano
- Aplicação: indústria farmacêutica

Diante de resultados de ensaios realizados na amostra examinada, o laboratório de análises da Fundação de Desenvolvimento da Unicamp (Funcamp)<sup>19</sup> assim responde aos quatro quesitos:

*1. Não se trata somente de Vitamina C.*

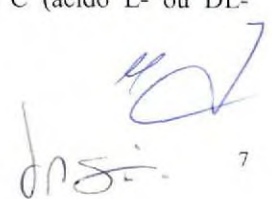
*Trata-se de Preparação constituída de Ácido Ascórbico (Vitamina C) e Derivado de Celulose, na forma de grânulos.*

*2. Trata-se de Preparação.*

*3. De acordo com Referências Bibliográficas, preparações dessa natureza são utilizadas em formulações de suplementos vitamínicos para profilaxia e tratamento de deficiência de Ácido*

<sup>18</sup> [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 [2936.1] - Provitaminas, não misturadas [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).

<sup>19</sup> Laudo de Análise 0262.05, de 2003, acostado às folhas 59 a 62.



*Ascórbico (Vitamina C), Enriquecimento de Alimentos e na formulação de Vitamina C de ação prolongada.*

*4. De acordo com Referências Bibliográficas, Derivado de Celulose é um excipiente utilizado no revestimento do Ácido Ascórbico (Vitamina C) e têm [sic] 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.*

.....  
*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 adição de excipientes, já foi objeto de análise no laboratório, cuja cópia do Laudo de Análise nº 0264.02/2001 tomamos a liberdade de anexar.*

*Por se tratar de mercadoria destinada a ser adicionada à ração animal [sic], consultar Órgão Competente (Ministério da Agricultura), quanto as [sic] indicações e modo de uso.*

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 70 a 73, assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

*- considerar como preparação dos tipos utilizados na alimentação animal, as mercadorias importadas pelos fatos de conterem antioxidantes e excipientes, é uma interpretação precipitada, principalmente classificando-as na posição 2309, quando do exame da lista das exclusões da NESH na própria posição 2309;*

*- nesta mesma linha de interpretação temos a DECISÃO COANA [nº 14] de 09/08/1999 que ao analisar a classificação fiscal de mistura de Vitamina A com Vitamina D3, protegida e estabilizada num sólido protetor (mistura de gelatina, lactose e uma pequena quantidade do antioxidante butil-hidroxitolueno ou glicerina, gelatina carboidratos e antioxidante etoxiquina, destinada ao preparo de rações para animais, manteve a mercadoria classificada na posição 2936 e não na posição 2309;*

*- é preciso compreender e entender que houve uma mudança significativa nas interpretações sobre classificações de mercadorias no Sistema Harmonizado, ainda não assimilada pelos Laboratórios de Análise Oficiais, que continuam interpretando de forma antiquada, sem a percepção da evolução ocorrida neste particular, quando produzem laudos indutivos sobre a matéria, mas que diante da [sic] razões apresentadas não pode desclassificar para a posição 2309 a Vitamina A + D3 500/100, a Vitamina C e a Vitamina H, especialmente quando temos: a) as notas explicativas NESH na posição 2309; b) as Decisões COANA 014 e 09/08/1999, COANA 04, de 29/04/1999*

hps: 8

e COANA, de 29/04/1999; c) a Decisão do Comitê do Sistema Harmonizado publicando um parecer COM/AS – 21 Feb 1998; e d) a própria NESH nas inclusões da posição 2936 que não deixam dúvidas quanto a [sic] hospedagem da mistura de Vitamina A+ D3, DO Ácido Ascórbico e a Vitamina H, com excipiente nesta posição;

- requer seja acolhida a impugnação.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

*Assunto: Classificação de Mercadorias*

*Data do fato gerador: 04/12/2002*

*Ementa*

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

*Lançamento Procedente*

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ São Paulo (SP), recurso voluntário foi interposto às folhas 102 a 108. Nessa petição, cita, inclusive, jurisprudência do colegiado que compõe esta turma do CARF<sup>20</sup> para reiterar as razões iniciais, noutras palavras, salvo a classificação da mercadoria importada descrita na adição 005 da DI 02/1074490-6, porque não submetida à segunda instância administrativa<sup>21</sup>.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa<sup>22</sup> os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em dois volumes, ora processados com 130 folhas o primeiro e 66 folhas o segundo.

É o relatório.

<sup>20</sup> Ver recurso voluntário, item 5 da folha 105 [Vitamina “H” Rovimix H-2].

<sup>21</sup> Acórdão 301-33.563, de 24 de janeiro de 2007, da lavra do conselheiro José Luiz Novo Rossari (Recurso 124.869). Mercadoria então descrita pelo importador: “Vitamina B2 (Riboflavina) Rovimix B2 80 SD, uso: animal, qualidade: industrial, aplicação: alimentação animal”. Classificação: código NCM 2936.23.10.

<sup>22</sup> Despacho acostado à folha 130 determina o encaminhamento dos autos para o Terceiro Conselho de Contribuintes.



## Voto Vencido

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator

Conheço do recurso voluntário interposto às folhas 102 a 108, porque tempestivo e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Em grau de recurso, conforme relatado, a matéria litigiosa remanescente é a classificação de três das mercadorias importadas por intermédio da DI 02/1074490-6, registrada no dia 4 de dezembro de 2002:

- Acetato da vitamina "A" Rovimix AD3 500/100 [Adição 001];
- Ácido L- ascórbico Rovimix C-EC [Adição 007]; e
- Ácido ascórbico revestido tipo EC [Adição 008].

Na descrição dos fatos vinculados à infração denunciada, tais mercadorias são consideradas preparações especificamente elaboradas para serem adicionadas à ração animal e classificadas no Código NCM/TEC 2309.90.90<sup>23</sup>, a teor das RGI 1 [<sup>24</sup>] e 6 [<sup>25</sup>].

Nesse particular, a Nota 1 do Capítulo 23 [RESÍDUOS E DESPERDÍCIOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES; ALIMENTOS PREPARADOS PARA ANIMAIS], determina:

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

Nada obstante, segundo os laudos de análises de folhas 41 a 43, 54 a 58 e 59 a 62, todos elaborados pela Funcamp, as preparações importadas pela recorrente – Rovimix AD3 500/100, Rovimix C-EC e ácido ascórbico revestido tipo EC – foram obtidas pelo

<sup>23</sup> [23.09] PREPARAÇÕES DOS TIPOS UTILIZADOS NA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS [2309.10] - Alimentos para cães e gatos, acondicionados para venda a retalho [2309.90] - Outras [2309.90.10] Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos) [2309.90.20] Preparações à base de sal iodado, farinha de ossos, farinha de concha, cobre e cobalto [2309.90.30] Bolachas e biscoitos [2309.90.40] Preparações contendo Diclazuril [2309.90.90] Outras.

<sup>24</sup> RGI 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.

<sup>25</sup> RGI 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.

10 //

AD3 500/100, Rovimix C-EC e ácido ascórbico revestido tipo EC – foram obtidas pelo tratamento de vitaminas (A, D3 e C) mediante o uso: de aditivos antioxidantes e excipientes utilizados no revestimento da microesfera, na primeira preparação; ou apenas mediante o uso de excipientes utilizados no revestimento da substância ativa, nas duas últimas preparações citadas.

Todavia, em nenhum momento, a Fazenda Nacional logrou demonstrar que em tais preparações restaram perdidas as características essenciais das matérias de origem (vitaminas A, D3 e C, conforme o caso). Muito pelo contrário, a despeito de os laudos técnicos asseverarem que o revestimento modifica as propriedades físico-químicas e o modo de ação da vitamina C no Rovimix C-EC e no ácido ascórbico revestido tipo EC, os técnicos da Funcamp igualmente identificam o efeito dessas modificações no modo de atuação no organismo: prolongamento da ação da vitamina C em função da dissolução controlada no aparelho digestivo.

No caso do Rovimix AD3 500/100, o laudo Funcamp aponta em igual direção, mormente quando aduz, na resposta ao terceiro quesito: “[...] A adição destas Vitaminas na ração animal, [sic] é indicada para compensar a ausência ou, [sic] complementar a baixa concentração das Vitaminas na ração, para evitar doenças que têm origem devido a sua deficiência. [...]”.

Vale dizer, *a contrário* do disposto na Nota 1 do Capítulo 23, não há se falar em perda das características essenciais da substância ativa em nenhuma das três preparações cuja classificação se busca na solução da presente lide.

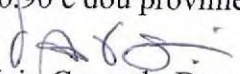
Demais disso, na importação do ácido ascórbico revestido tipo EC, classificado pelo fisco na posição 23.09 [PREPARAÇÕES DOS TIPOS UTILIZADOS NA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS], o importador havia indicado uso humano e aplicação na indústria farmacêutica<sup>26</sup>, fato contraditado nos autos apenas pela vaga referência de destinação diversa contida no último parágrafo do laudo Funcamp de folhas 59 e 60, parágrafo rigorosamente igual em todos os demais laudos, assim redigido: “Por se tratar de mercadoria destinada a ser adicionada à ração animal, consultar Órgão Competente (Ministério da Agricultura), quanto as [sic] indicações e modo de uso”.

Outrossim, ao revés do laudo Funcamp de folhas 59 e 60, nos outros acostados aos autos, a vinculação dos produtos ao preparo de ração para animais é expressamente destacada nas respostas aos quesitos oportunamente formulados.

---

<sup>26</sup> DI 02/1074490-6, registrada no dia 4 de dezembro de 2002, adição 008, folha 18.

Com essas considerações, forte na RGI 1, RGI 6 e Nota 1 do Capítulo 23, entendo incorreta a classificação pretendida pela Fazenda Nacional para o Rovimix AD3 500/100, para o Rovimix C-EC bem como para o ácido ascórbico revestido tipo EC no Código NCM/TEC 2309.90.90 e dou provimento ao recurso voluntário.

  
Tarásio Campelo Borges

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Redator Designado

Ainda que respeitável e de interpretação brilhante, o entendimento do Ilustre Conselheiro Relator Dr. Tarásio Campelo Borge traz em seu bojo um pressuposto com o qual não posso concordar dadas as rígidas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – SH foi criado através de trabalho conjunto, desenvolvido pela Organização das Nações Unidas, Comunidade Econômica Européia e Conselho de Cooperação Aduaneira, com os objetivos de criar uma codificação internacional e uniforme (linguagem aduaneira comum) para facilitar a identificação de mercadorias na comercialização aduaneira.

O SH contempla não só a tabela de mercadorias designadas, decodificadas e classificadas, mas, também, Regras Gerais de Interpretação, que traçam as diretrizes básicas para a determinação da posição fiscal do produto e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH que explicam quais produtos são açambarcados pelas seções e capítulos do Sistema, ou como uma dada informação deve ser interpretada. As Notas Explicativas constituem elemento subsidiário de interpretação do conteúdo dos textos das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do SH.

A classificação adotada pelo SH divide as mercadorias por categorias, reunindo-as segundo suas origens animais, vegetais, produtos derivados, produtos da indústria química, minerais, metais trabalhados, máquinas, equipamentos e mercadorias diversas. Cada categoria é reunida em uma Seção, e as espécies de cada categoria, em Capítulos. Nos Capítulos encontramos as posições e subposições de cada mercadoria, devidamente classificadas e correlacionadas com uma numeração que a identifique (codificação).

Diante da diversidade de mercadorias o SH tem a pretensão de contemplá-las todas em seus 96 capítulos reunidos em 21 seções. Essa divisão apesar de seguir indicadores lógicos de reunião das mercadorias segundo sua natureza, material constitutivo, tipo ou função e destinar-se a facilitar a visualização do intérprete dos conjuntos que formam o sistema, tem caráter apenas indicativo, não proporcionando em si, a classificação. Isso porque, a natureza física ou funcional da coisa, por si só, não é determinante para a classificação, uma vez que o SH é uma convenção e segue os critérios artificialmente “convencionados” para determinar se uma mercadoria será incluída em uma classe e não em outra.

Importante esclarecer que, para quem se empenha na tarefa de classificar mercadorias do SH, pouco importa os efeitos fiscais decorrentes da fixação da classificação em determinada posição. Ocorre que não é incomum encontrarmos situações em que o contribuinte ou Fisco tentam a partir da alíquota justificar a classificação adotada.



A Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, celebrado em Bruxelas, em 14/06/1983, constitui-se norma internacional da qual o Brasil é signatário, desde 31/10/1986, tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988. Internamente, o Brasil promulgou a convenção em 27/12/1988, por meio do Decreto nº 97.409/1988.

Desta forma, trata-se de norma jurídica que passou a integral o sistema de direito positivo interno, circunstância que o caracteriza como veículo introdutor de normas jurídicas. Tal constatação repercute de maneira relevante na solução de questões relativas à classificação de mercadorias, pois, em sendo norma jurídica as regras e disposições contidas no Sistema Harmonizado vinculam a administração pública (que se submete ao princípio constitucional da legalidade). Ademias, a aplicação e interpretação de tais normas submetem-se à perspectiva da lógica jurídica. É de dizer-se que a classificação de mercadorias é um procedimento afeto ao operador do Direito, por mais que elementos técnicos de outras ciências sejam requisitados.

Antes de enfrentarmos a classificação fiscal do produto pelas Regras Gerais de Interpretação é imprescindível atendermos a “Regra Zero” de Classificação de mercadorias, ou seja, saber o que é a mercadoria: qual a sua definição e qual a significação que contempla a palavra na representação da mercadoria?

Como ficou demonstrado pelos Laudos Técnicos apresentados, trata-se de “Preparação constituída de Acetato de Vitamina A, Vitamina D3, Etoxiquina e Butil-Hidroxitolueno (BHT) (Antioxidantes) e Excipientes como Amido, Matéria Protéica, Frutose e Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, na forma de microesferas, a ser utilizada pelas indústrias formuladoras de ração”.

Ressalto do relatório da Fundação de Desenvolvimento da Unicamp (Funcamp)<sup>27</sup> a seguinte informação:

O Amido, a Frutose, a Matéria Protéica e as Substâncias Inorgânicas à base de fosfato são excipientes utilizados no revestimento da microesfera com a finalidade de facilitar o manuseio e a dosagem dessas Vitaminas nas rações animais e proteger química e fisicamente as Vitaminas durante o processo de mistura com outros componentes, na formulação final a que se destina (prémistura ou ração animal), mantendo-se inalterados.

Pois bem, em atendimento à Regra Zero, verificamos que a mercadoria é um preparação composta de Vitamina A, Vitamina D3, Etoxiquina e Butil-Hidroxitolueno (BHT) (Antioxidantes) e Excipientes como Amido, Matéria Protéica, Frutose e Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, própria para indústria de ração animal.

A lide confronta sua duas posições: a adotada pelo contribuinte 2936.21.12, assim previsto na NCM:

*[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 e*

<sup>27</sup> Laudo de Análise 0262.01, de 2003, acostado às folhas 41 a 43.

- [2936.1] - Provitaminas, não misturadas
- [2936.2] - Vitaminas e seus derivados, não misturados
- [2936.21] -- Vitaminas A e seus derivados
  - [2936.21.1] Vitamina A<sub>1</sub> álcool (retinol) e seus derivados
  - [2936.21.11] Vitamina A<sub>1</sub> álcool (retinol)
  - [2936.21.12] Acetato

E a adotada pelo Fisco 2309.90.90, assim prevista na NCM:

[23.09] - PREPARAÇÕES DOS TIPOS UTILIZADOS NA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS

[2309.10] - Alimentos para cães e gatos, acondicionados para venda a retalho

[2309.90] – Outras

[2309.90.10] Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)

[2309.90.20] Preparações à base de sal iodado, farinha de ossos, farinha de concha, cobre e cobalto

[2309.90.30] Bolachas e biscoitos

[2309.90.40] Preparações contendo Diclazuril

[2309.90.90] Outras.

Como definido pela Convenção a classificação de mercadoria se dá pela aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI, cuja Regra 1 dispõe:

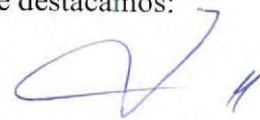
“Regra 1

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.”

Note-se que as disposições da Convenção, que fornecem elementos e requisitos para a classificação das mercadorias, estão contidas nos textos das posições, nos textos das notas de seção e nos textos das notas de capítulo. É importante ressaltar, também, que, segundo a Regra 1, as demais regras de interpretação somente podem ser aplicadas se e quando não contrariarem tais dispositivos (os textos das posições, das notas de capítulo e das notas de seção).

Assim, tendo sido atendido o pressuposto de caracterização do produto, sem maiores indagações ou deduções, o intérprete deve seguir as indicações das regras gerais interpretação do sistema harmonizado, buscando, inicialmente, localizar o produto dentre aqueles de mesma categoria, assim considerados aqueles que têm a mesma matéria constitutiva, que se encontram reunidos nas seções e respectivos capítulos.

Desta forma, no caso do produto em apreço, o interprete é naturalmente levado para o Capítulo 29, que trata dos Produtos Químicos Orgânicos, cujas notas dispõem acerca dos itens que nela são acolhidos e os que não são ali classificados, do que destacamos:



### 1.1.1.1 Notas

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;
- 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 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 (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 aminas diazotáveis e respectivos sais.

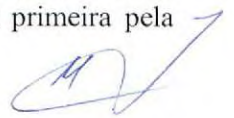
(Grifos acrescidos)

É inegável que a Vitamina A e a Vitamina D3, diante do texto da posição 2936 estariam aí classificadas, em seu estado puro. Ocorre que, comprovou-se pelos laudos que tais vitaminas estavam misturadas a Amido, Frutose, Matéria Protéica e Substâncias Inorgânicas à base de fosfato, que servem de excipientes utilizados no revestimento da microesfera com a finalidade de facilitar o manuseio e a dosagem dessas Vitaminas nas rações animais e proteger química e fisicamente as Vitaminas durante o processo de mistura com outros componentes.

No dizer da nota de Capítulo, as vitaminas são compostos de constituição química definida, na forma da alínea "a", misturados a outros compostos. Se assim a solução somente pode permanecer na posição 29 se atender ao requisito da alínea "e" da Nota, cujo enunciado prescritivo é dividido em duas partes, como segue.

A primeira parte, ratifica a condição de compostos de constituição química, mas saliente a condição: **desde que essas soluções constituam um modo de acondicionamento usual e indispensável, determinado exclusivamente por razões de segurança ou por necessidades de transporte.** Por conta dessa prescrição, a mercadoria importada manter-se-ia classificada no Capítulo 29, mas o texto da alínea "e" da Nota do Capítulo continua.

A segunda parte do texto da nota dispõe que adicionalmente a mercadoria deverá cumprir o seguinte requisito. Digo adicionalmente, porque a segunda parte se liga à primeira pela



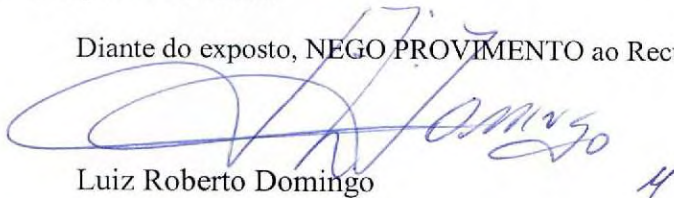
conjunção **e**, cuja função sintática cumpre é includente, determinando “**que o solvente não torne o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral.**”

Assim, se a mistura desloca a destinação do produto para um fim preferencial em detrimento à sua aplicação geral, a posição mais específica prevalecerá em relação à mais genérica. Isso porque os produtos do Capítulo 29 são, no mais das vezes, insumos das indústrias químicas, o que implica reconhecer sua função intermediária na cadeia de produção e, portanto, o caráter genérico da aplicação.

Prova disso é que a mercadoria importada, na composição em que se encontra, não tem aplicação genérica própria dos produtos do Capítulo 29, conforme se depreende dos textos das Notas de Capítulo, mas uma função específica de serem incluídos na ração animal. Não servirá, portanto, para ser aplicado na fabricação de alimentos humanos, apenas animal.

Desta forma, a interpretação que deve prevalecer, a meu modo de pensar, é aquela que desloca a mercadoria da posição mais genérica e a desloca para a mais específica, justamente na posição em que se encontra a destinação preferencial dada pelos demais componentes que lhe servem de excipiente. Note-se que esses componentes (ainda que tenham a função de preservar as qualidades físico-químicas da vitamina) não são neutros o suficiente para manter a aplicação geral requisitada pela Nota de Capítulo supra mencionada.

Diante do exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.



Luiz Roberto Domingo