



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

**Processo n°** 11128.005339/2002-52  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3101-001.277 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2012  
**Matéria** Classificação Fiscal  
**Recorrente** NUTRON ALIMENTOD LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 24/07/2002

Ementa:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ACETATO DE VITAMINA “A”. TEC 2309.90.90.

O Acetato de Vitamina A, enquanto composto destinado à preparação de alimentos para a indústria animal é inserido na classificação TEC 2309.90.90 de acordo com o que se apreende em disposição específica das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**

ACORDAM os membros do Colegiado em, por unanimidade, negra provimento ao recurso voluntário.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Luiz Roberto Domingo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Corinθο Oliveira Machado, Valdete Aparecida Marinheiro, Rodrigo Mineiro Fernandes, Vanessa Albuquerque Valente, Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres (Presidente)

**Relatório**

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

Autenticado digitalmente em 28/05/2013 por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Assinado digitalmente em 28/05/2013

por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Assinado digitalmente em 03/07/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 12/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 141/167) interposto contra decisão de primeira instância (fls.124/135) que julgou procedente o lançamento (fls. 01/21), por meio do qual se constituiu o crédito referente à ausência de recolhimento do Imposto de Importação dada a aplicação da alíquota de 0% sobre o valor aduaneiro da mercadoria declarada pela DI nº02/0657331-0 (fls.22/25), classificada na posição 2936.21.12 da TEC, enquanto que a fiscalização entende que se trata de mercadoria classificável na posição 2309.90.90, tributada com uma alíquota de 9,5%.

A totalidade do crédito lançado abrange não só os valores devidos a título do Imposto de Importação, como também os respectivos acréscimos legais, ou seja, a multa de ofício determinada pelo inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, a multa do controle administrativo por falta de Licença de Importação determinada pelo inciso II do art. 526 do Decreto 91.030/85 e a multa em razão da classificação incorreta atribuída à mercadoria, conforme disciplinado pela MP 2.158/01, devendo os valores serem corrigidos e acrescidos de juros de mora, com base na SELIC.

Segundo a DI foram importados 6.000 Kg de Vitamina A a 650.000I.U./g – SUPLEMENTO VITAMÍNICO PARA ALIMENTAÇÃO ANIMAL, classificada na posição 2936.21.12 da TEC, correspondente ao ACETATO DE VITAMINA A.

A Fiscalização, por sua vez, escorada por laudo pericial emitido pelo LABANA (fls.40/41) entendeu tratar-se de:

*Preparação constituída de Acetato de Vitamina A, Etoxiquina (Antioxidante) e excipientes como Amido, Maltose, Sacarose, Glicose, Matéria Protéica e Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, Sílica, Sódio, na forma de microesferas.*

Esta descrição levou a Fiscalização a concluir que a substância deveria ser classificada, na verdade, pela posição 2309.29.29 da TEC, gerando Imposto de Importação a recolher, conforme descrito acima.

Intimada do lançamento, a Recorrente interpôs sua Impugnação (fls.72/81) aduzindo sucintamente que o laudo da análise laboratorial confirmou que se trata de Vitamina A para suplemento de alimentação animal, mas que teria sido interpretado equivocadamente pelo auditor Fiscal e que as substâncias encontradas servem para estabilizar o princípio ativo, tornando possível sua utilização, além de informar que existe solução de consulta COANA classificando a mercadoria na posição 2936.21.12, juntada às fls.83/88.

Em primeira instância, negou-se procedência à Impugnação, conforme a ementa seguinte:

*Assunto: Imposto sobre a Importação –II*

*Data do fato gerador: 24/07/2002*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS.*

*Preparação constituída de Acetato de Vitamina A, Etoxiquina e Excipientes como Amido, Maltose, Sacarose, Glicose, Matéria Protéica e Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, Sílica e Sódio, na forma de microesferas, não doseada, a ser utilizada*

*pelas indústrias de ração, classifica-se no código NCM 2309.90.90.*

*Multa de ofício – corretamente aplicada pela falta de recolhimento do imposto de importação quando do registro da declaração de importação.*

*Cabível a multa do controle administrativo das importações, capitulada na alínea “b” do inciso I do art.169 do Decreto-Lei nº 37/66 com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº6.532/78, por falta de Licença de Importação, quando a mercadoria não é corretamnte descrita na declaração de importação, conforme Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/67.*

*Cabível a multa por classificação fiscal incorreta da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, conforme prevê o inciso I do art. 84 da MP 2.158-35, de 24/08/2001.*

*Lançamento procedente.*

A Recorrente foi intimada dessa decisão em 19/02/2008 (fls, 138 – verso) e interpôs seu Recurso Voluntário em 14/03/2008 (fls. 141/167), aduzindo a mesma fundamentação utilizada em sua Impugnação, acrescentando apenas que houve violação das Regras Interpretativas de nº 1 e 3 do Sistema Harmonizado e que junta duas soluções a consulta COANA nºs 002 e 003 de 24/04/1999, que alega ter efeito vinculante perante a administração, bem junta como um Parecer Técnico emitido pela Unicamp.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro LUIZ ROBERTO DOMINGO, Relator

Conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo e atender aos demais requisitos legais para sua interposição.

A lide tem como objeto definir se os produtos importados se classificam como um composto orgânico de constituição química definida e isolado do Capítulo 29, como pretende a Recorrente, ou como uma preparação do tipo utilizada como aditivo em rações para animais, como entendeu a fiscalização.

A Recorrente registrou a DI nº 02/0657331-0 em 24/07/2002 relatando a importação de 6.000 Kg Vitamina A 650.000 I.U./g – SUPLEMENTO VITAMINICO PARA ALIMENTAÇÃO ANIMAL e a classificou na posição 2936.21.12 da TEC, vejamos:

*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 – Vitamina A e seus derivados.*

*2936.21.12 – Acetato.*

A Fiscalização, com base no exame laboratorial do Labana, cujo laudo segue às fls. 39/41, entendeu que não se tratava de Acetato de Vitamina A puro, mas sim mistura de substâncias contendo o Acetato de Vitamina A, Etoxiquina e excipientes como amido, maltose, sacarose, glicose, matéria protéica e substâncias inorgânicas à base de fosfato, sílica e sódio, na forma de microesferas (fls. 03).

A classificação, então adotada pelo Fisco foi 2309.90.90. vejamos:

*Capítulo 23 – RESÍDUOS E DESPERDÍCIOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES; ALIMENTOS PREPARADOS PARA ANIMAIS.*

*2309 – PREPARAÇÕES DOS TIPOS UTILIZADOS NA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS.*

*2309.90.90 – Outras.*

E, com isso, cobrou os valores relativos ao Imposto de Importação que entendeu não recolhidos, atualizados e acrescidos de juros de mora com base na SELIC e multa de ofício por falta de recolhimento, além de aplicar as multas por ausência de licença de importação e classificação incorreta.

O Labana em seu laudo é conclusivo:

*Fls – 41 – [...] A Etoxiquina é um aditivo antioxidante indispensável para estabilizar a substância ativa (vitamina A) contra oxidação [...] O amido, a maltose, sacarose, glicose, matéria protéica e as substâncias inorgânicas à base de fosfato, sílica e sódio são excipientes utilizados no revestimento da microesfera com a finalidade de facilitar o manuseio e a dosagem dessa vitamina nas rações animais e proteger física e quimicamente a vitamina durante o processo de mistura com outros componentes, na formulação final a que se destina (pré-mistura ou ração animal), mantendo-se inalterada.*

Pois bem. Já tive oportunidade de manifestar-me sobre o assunto no Acórdão nº 3101-00125, que passo a transcrever:

“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). Ademais, 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>1</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 (pré-mistura 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

[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

<sup>1</sup> Laudo de Análise 0262.01, de 2003, acostado às folhas 41 a 43.

[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:

### 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.

Quanto à alegação de que a Decisão COANA nº 003, de 29/04/1999, aplica-se ao caso em apreço, pelo laudo constante nos autos em comparação à rubrica dada na consulta entendo que tratam-se de produtos diversos, pois enquanto a Decisão COANA descreve a mercadoria como sendo “**Acetato de vitamina A protegido/estabilizado ou numa matriz composta de gelatina e lactose, com antioxidante butil-hidroxitolueno, ou numa matriz composta de glicerina, gelatina e carboidratos, com o antioxidante etoxiquina, contendo no mínimo 500.000 unidades internacionais de vitamina A por grama de sólido**”, o laudo de fls. 41 descreve a mercadoria como sendo “*Trata-se de Preparação constituída de Acetato de Vitamina A, Etoxiquina (Antioxidante) e Excipientes como Amido, Maltose, Sacarose, Glicose, Matéria Protéica e Substâncias Inorgânicas à base de Fosfato, Silica e Sódio, na forma de microesferas.*

Nem a forma nem os componentes fósforo, sílica e sódio, estão previstos na Decisão COANA, motivo pelo qual, entendo esta inaplicável ao produtos em apreço.

Diante do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Luiz Roberto Domingo