



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11128.720461/2011-43
ACÓRDÃO	3002-004.036 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	M CASSAB COMERCIO E INDUSTRIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 02/10/2007

INOVAÇÃO APRESENTAÇÃO DE ALEGAÇÕES NÃO IMPUGNADAS NA PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRECLUSÃO PROCESSUAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

As matérias que não tenham sido expressamente contestadas na impugnação ou manifestação de inconformidade serão consideradas não impugnadas e, portanto, devem ser tidas como matérias processualmente preclusas, devendo o Recurso Voluntário ficar impedido de apreciá-las, sob pena de ser violado o princípio da não supressão de instância.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. VITAMINA A/D3 E VITAMINA A.

A Vitamina D3, destinada à fabricação de ração animal, apresenta caráter vitamínico, devendo ser classificadas na posição NCM 2936. Portanto, mostrando-se incabível a classificação do produto no código pretendido pelo Fisco, é de se dar provimento ao Recurso Voluntário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo da parte relativa à ilegalidade das penalidades impostas, multa de 1% sobre o valor aduaneiro e multa de ofício de 75%, por não terem sido impugnadas em primeiro grau. Na parte conhecida, no mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso para reconhecer correta a classificação dos produtos adotada pela

Recorrente e cancelar o auto de infração. Vencida a Conselheira Renata Casorla Mascarenas que negava provimento ao Recurso Voluntário. Apresentou voto divergente, por escrito, no plenário virtual, a Conselheira Renata Casorla Mascarenas, que, vencida, converte-se em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Adriano Monte Pessoa – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ de São Paulo/SP que manteve auto de infração constituído de diferenças a título de Imposto de Importação, e do PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, todos lançados com acréscimos da multa de ofício de 75% e juros de mora, além da multa de 30% por ausência de licenciamento de importação, e de multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro dos produtos, em virtude da reclassificação das mercadorias importadas pela autuada.

O lançamento de ofício versa sobre a reclassificação fiscal de mercadorias importadas por meio da Declaração de Importação DI n. 07/1.338.611-2, registrada em 02/10/2007, descritas como mercadorias as vitaminas D3, classificados pela importadora no código NCM 2936.29.21, posição destinada a “PROTOVITAMINAS E VITAMINAS, MISTURADAS”.

No entendimento da fiscalização, ambos os produtos estão enquadrados no código NCM 2309.90.90, pois se trata de espécie de preparação utilizada na alimentação animal. Informa a auditoria fiscal terem sido colhidas amostras da mercadoria para análise, cujo resultado encontra-se descrito no Laudo de Análises Falcão Bauer n. 2290, de 29/10/2007.

A alteração de classificação fiscal gerou valores devidos a título de Imposto de Importação, uma vez que as alíquotas das classificações fiscais utilizadas pelo importador seriam de 2% e passaram a sofrer a incidência de 8% com a reclassificação. Além do valor principal do imposto de importação, também foram lançados diferenças de PIS/COFINS-Importação, todos com os acréscimos de multa de 75% e juros moratórios, bem como da multa de 1% do valor

aduaneiro das mercadorias em virtude da classificação incorreta e multa de 30% por ausência de licenciamento de importação.

Cientificado por via postal em 10/10/2011, conforme AR de fls. 68, o contribuinte apresentou impugnação às fls. 69/83, em 07/11/2011, alegando, em síntese: (i) que as vitaminas A e AD3 foram corretamente classificadas na posição NCM 2936; (ii) a irrevogabilidade da decisão administrativa em consulta fiscal; (iii) a indevida desclassificação tarifária da vitamina D3; e (iv) a indevida imputação de multa por suposta ausência de licenciamento.

Em sede de julgamento, os membros da 12ª Turma da Delegacia da Receita de Julgamento em São Paulo (SP), em sessão de 19/12/2018, por unanimidade de votos, no **Acórdão n. 16-85.153**, julgaram improcedente a impugnação apresentada, com a manutenção dos créditos tributários lançados.

A turma julgadora considerou que as preparações compostas por vitaminas, em que a quantidade das substâncias acrescentadas, substratos ou revestimentos as tornem particularmente aptas para usos específicos preferenciais à sua aplicação geral, classificam-se na posição 2309.

Ressaltou ainda que o laudo técnico de fls. 57/58 suporta as conclusões do auditor-fiscal de que o produto foi submetido a um processo de industrialização com a finalidade de torná-lo uma preparação apta para uso específico preferencial à sua aplicação geral. E por fim concluiu ser inaplicável, em face da prova técnica colacionada pela fiscalização, a conclusão da Decisão Coana n. 4/1999 ao produto em apreço.

Ao final, julgou improcedente a impugnação para manter o crédito tributário e todas as penalidades aplicáveis, multa de ofício de 75%, bem como a multa por falta de licenciamento, e a multa por erro de classificação tarifária.

Ciente do acórdão de fls. 195/205 por meio eletrônico em 29/01/2019, a autuada interpôs Recurso Voluntário às fls. 222/287 em 26/02/2019, no qual reiterou os argumentos já expendidos na impugnação e acrescentou novas razões de direito, especificamente em relação às penalidades impostas, multa aduaneira de 1% e multa de ofício de 75%, e em relação à aplicação da repercussão geral do Supremo Tribunal Federal no RE n. 559.937, que declarou inconstitucional o art. 7º, inciso I, da Lei n. 10.865/04, na parte do dispositivo legal que determinava a inclusão do ICMS e do valor das próprias contribuições na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

Preliminarmente

De plano, deixo de conhecer do recurso voluntário quanto às matérias relativas à ilegalidade das penalidades impostas, multa de 1% sobre o valor aduaneiro e multa de ofício de 75%, por não terem sido suscitadas na impugnação e tampouco apreciadas na primeira instância pela Delegacia da Recita de Julgamento de São Paulo no **acórdão n. 16-85.153** e, ainda, por não se tratar de matéria de ordem pública. É de se reconhecer que sobre tais matérias se operou a preclusão temporal.

Do Mérito

Desde logo, é mister salientar que a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC/NCM), na Regra Geral Complementar da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), nos ditames do Mercado Comum do Sul (Mercosul) e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) .

Com efeito, a RGI/SH 1 dispõe que 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 (RGI/SH 2 a 5).

Nesse sentido, as Regras 1 a 5 estabelecem a classificação ao nível das subposições dentro de uma mesma posição. Já a RGI/SH nº 6 dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, pelas regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na aceção desta regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Por sua vez, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) representam a interpretação oficial do SH oriunda da Organização Mundial das Alfândegas. Pelo § único do art. 1º do Decreto nº 435/1992, estas “constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”.

Pois bem.

Conforme relatório fiscal, a interessada importou mercadorias classificadas na NCM de código 2936.29.21, enquadrando o produto na posição 29.36, destinada a “Provitaminas e Vitaminas”. Todavia, entendeu a AFRFB que a classificação fiscal das mercadorias em questão

deveria ter sido feita na posição **23.09 (“Preparações do Tipo Utilizado na Alimentação de Animais”)**, com texto específico no código **2309.90.90**.

A mudança de classificação fiscal gerou valores devidos a título de Imposto de Importação e de PIS/COFINS-Importação, porquanto as alíquotas nas classificações utilizadas pelo importador foram de 2%, enquanto as alíquotas da reclassificação seriam de 8%.

A descrição dos produtos é a seguinte:

"VITAMIN D3 500.000 UI/g FEED GRADE LIVRE DE GMO - VITAMINA D3 PROTEGIDA POR REVESTIMENTO. COMPOSTO DE UMA MISTURA DE GELATINA E CARBOIDRATOS, COM ANTIOXIDANTE BUTILHIDROXI TOLUENO, OU COMPOSTO POR UMA MISTURA DE AMIDO DE MILHO E MALTODEXTRINA COM ANTIOXIDANTE ETOXINA, CONTENDO NO MÍNIMO 500.000 UNIDADES INTERNACIONAIS DE VITAMINA D3 POR GRAMA DE SÓLIDO. NOME TÉCNICO: COLECALCIFEROL OU 7-DEHIDROCOLESTEROL ATIVADO. APLICAÇÃO: UTILIZADA COM OUTRAS VITAMINAS, AMINO ÁCIDOS, ANTIBIÓTICOS, MINERAIS-TRAÇO, ANTIOXIDANTES DENTRE UMA SÉRIE DE OUTROS COMPOSTOS, NA FABRICAÇÃO DE MISTURAS, DITAS PREXIMERS, AS QUAIS SERÃO EMPREGADAS COMO INSUMOS NA ELABORAÇÃO DE RAÇÕES PARA ANIMAIS CRIADOS DE MANEIRA CONFINADA. CLASSIFICAÇÃO NO CÓDIGO 2936.29.21 DE ACORDO COM A DECISÃO DIANA NR. 04, PROFERIDA NO PROCESSO DE CONSULTA NR. 10168-003161/98-00 - REGISTRO: SP-03240 30447. NCM : 2936.29.21 Vitamina D3 (Colecalciferol)

Entendo que assiste razão à recorrente.

Peço vênia para adotar os fundamentos do voto condutor do v. acórdão n. 3401-012-547, do Conselheiro Renan Gomes do Rego, pelo qual a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deu provimento ao recurso para reconhecer como correta a classificação dos produtos adotada pela contribuinte BASF S/A:

A controvérsia nerval insurge-se sobre a correta classificação fiscal dos produtos LUTAVIT A/D3 e LUTAVIT A 1000 PLUS.

Conforme relatorado, a Autoridade Fiscal, em ato de revisão aduaneira, amparada pelos Laudos de Análise nº 627/2011-1, 627/2011-2 e 1908/2011-3, do Laboratório de Análises Falcão Bauer (fls. 04 a 07 do Anexo II e fls. 06 do Anexo V), reclassificou os produtos LUTAVIT A/D3 do código NCM 2936.90.00 para o código 2309.90.90; enquanto o produto LUTAVIT A 1000 PLUS foi reclassificado da NCM 2936.21.12 para o código 2309.90.90.

O produto LUTAVIT A/D3 corresponde a preparação constituída de acetato de retinol (vitamina A), vitamina D3, antioxidantes como etoxiquina, butilhidroxitoluen (BHT), butil-hidroxianisol (BHA) e excipientes como glicose, matéria protéica e substâncias inorgânicas à base de sílica, na forma

de esferas, preparação formulada para ser utilizada em ração animal; e o produto LUTAVIT A 1000 PLUS trata-se de preparação contendo acetato de retinol (vitamina A), etoxiquina (antioxidante) e excipientes como matéria protéica, glicose e substâncias inorgânicas à base de sílica, preparação formulada para ser utilizada em ração animal.

A RFB entendeu que, examinando-se o referido laudo dos produtos A/D3, concluiu que não se tratam somente de Acetato de vitamina A e Acetato de Vitamina A e D, respectivamente, mas sim de preparações especificamente elaboradas para serem adicionadas à ração animal e/ou pré-mistura, não se classificando, portanto, na posição 2936 da NCM declarada pelo importador.

Nessa perspectiva, a decisão de primeiro piso ainda reforça a reclassificação fiscal dos dois produtos para o código **NCM 2309.90.90**, *in verbis*:

da Correta Classificação do Produto LUTAVIT A1000 PLUS

A resolução da lide fiscal está em saber se foram acrescentados aos produtos substâncias estabilizantes que alteraram o caráter do produto de base (a vitamina) ou os tornaram particularmente aptos para usos específicos em detrimento de sua aplicação geral, já que, em tal situação, a correta classificação tarifária não mais residiria no subcapítulo 2936.

Neste sentido, o Laudo de Análise nº 627/2011-1.0 - ADITAMENTO (fls. 1470 a 1475), produzido no curso da diligência/perícia solicitada por esta turma de julgamento, é explícito ao afirmar que "A mercadoria encontra-se especificamente preparada para ser adicionada às rações animais, pelas fábricas de rações, ou seja, trata-se de Preparação destinada a entrar na fabricação dos alimentos "completos" ou "complementares", designadas comercialmente pré-misturas, destinada a defender a saúde do animal".

Além da afirmação supracitada, destaco, no laudo, o seguinte trecho da resposta ao quesito "e": "Da forma como se encontra preparada, a Vitamina A perdeu seu caráter geral de uso. Os Excipientes presentes na mercadoria, têm a função de protegê-la química e fisicamente, durante o processo de mistura com outros componentes, além de facilitar a homogeneização da Vitamina, de maneira uniforme nas formulações de rações animais".

Destaco, ainda, a resposta ao item "i", onde, em resposta ao quesito "Nesta fórmula, a quantidade das substâncias acrescentadas ou os tratamentos a que foram submetidas as vitaminas foram superiores

aos necessários à sua conservação ou transporte?", é afirmado que "Sim".

Consta, em resposta ao quesito "j", ainda, a informação "Da forma como foi preparada a Vitamina perdeu seu caráter geral de uso. A presença dos excipientes e os tratamentos sofridos pela Vitamina evidenciam que se encontra finalizada, pronta para uso específico, ser adicionada à ração animal".

Por fim, com relação ao questionamento "Esta fórmula pode ser destinada para outros fins industriais distintos de sua utilização para preparação de ração animal?", é respondido que "Não. Da forma como se encontra preparada, a Vitamina A perdeu seu caráter geral de uso. Segundo Literatura Técnica Específica, a mercadoria com a denominação comercial LUTAVIT A 1000 PLUS, é utilizada como aditivo em alimentação animal".

Conforme se verifica, o laudo técnico é claro quanto à utilização específica, da mercadoria importada, na produção de ração animal, fato que levou à reclassificação efetuada pela fiscalização. (...)

da Correta Classificação do Produto LUTAVIT A/D3

A resolução da lide fiscal, novamente, está em saber se foram acrescentados aos produtos substâncias estabilizantes que alteraram o caráter do produto de base (a vitamina) ou os tornaram particularmente aptos para usos específicos em detrimento de sua aplicação geral, já que, em tal situação, a correta classificação tarifária não mais residiria no subcapítulo 2936.

Neste sentido, o Laudo de Análise nº 627/2011-2.0 - ADITAMENTO (fls. 1476 a 1482), produzido no curso da diligência/perícia solicitada por esta turma de julgamento, é explícito ao afirmar que "A mercadoria encontra-se especificamente preparada para ser adicionada às rações animais, pelas fábricas de rações, ou seja, trata-se de Preparação destinada a entrar na fabricação dos alimentos "completos" ou "complementares", designadas comercialmente pré-misturas, destinada a defender a saúde do animal".

Além da afirmação supracitada, destaco, no laudo, o seguinte trecho da resposta ao quesito "e": "Da forma como se encontra preparada, a Vitamina A perdeu seu caráter geral de uso. Os Excipientes presentes na mercadoria, têm a função de protegê-la química e fisicamente, durante o processo de mistura com outros componentes, além de

facilitar a homogeneização da Vitamina, de maneira uniforme nas formulações de rações animais".

Destaco, ainda, a resposta ao item "i", onde, em resposta ao quesito "Neste fórmula, a quantidade das substâncias acrescentadas ou os tratamentos a que foram submetidas as vitaminas foram superiores aos necessários à sua conservação ou transporte?", é afirmado que "Sim".

Consta, em resposta ao quesito "j", ainda, a informação "Da forma como foi preparada a Vitamina perdeu seu caráter geral de uso. A presença dos excipientes e os tratamentos sofridos pela Vitamina evidenciam que se encontra finalizada, pronta para uso específico, ser adicionada à ração animal". Por fim, com relação ao questionamento "Esta fórmula pode ser destinada para outros fins industriais distintos de sua utilização para preparação de ração animal?", é respondido que "Não. Da forma como se encontra preparada, a Vitamina A perdeu seu caráter geral de uso. Segundo Literatura Técnica Específica, a mercadoria com a denominação comercial LUTAVIT A/D3 1000/200PLUS, é utilizada como aditivo em alimentação animal".

Conforme se verifica, o laudo técnico é claro quanto à utilização específica, da mercadoria importada, na produção de ração animal, fato que levou à reclassificação efetuada pela fiscalização.

Assim, o contencioso paira na aplicação das posições 2936 e 2309 do SH, não residindo a controvérsia nos desdobramentos regionais, mas em regras mundiais.

A posição 2936, ao tempo da autuação, apresentava o seguinte texto:

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

A posição 2309, por seu turno, apresentava o seguinte texto:

23.09 Preparações do tipo utilizado na alimentação de animais.

Tanto a Fiscalização quanto a Recorrente destacam a existência de Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) sobre o tema:

Posição 23.09 Esta posição compreende não só as preparações forrageiras adicionadas de melão ou de açúcares, como também as

preparações empregadas na alimentação de animais, constituídas de uma mistura de diversos elementos nutritivos, destinados:

1) quer a fornecer ao animal uma alimentação diária racional e balanceada (alimentos completos);

2) quer a completar os alimentos produzidos na propriedade agrícola, por adição de algumas substâncias orgânicas ou inorgânicas (alimentos complementares);

3) quer a entrar na fabricação dos alimentos completos ou dos alimentos complementares.

Incluem-se nesta posição os produtos do tipo utilizado na alimentação dos animais, obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais e que, por esse fato, perderam as características essenciais da matéria de origem, por exemplo, no caso dos produtos obtidos a partir de matérias vegetais, os que tenham sido sujeitos a um tratamento, de forma que as estruturas celulares específicas das matérias vegetais de origem já não sejam reconhecíveis ao microscópio. (...)

Excluem-se da presente posição:

a) Os pellets constituídos de uma única matéria ou por uma mistura de matérias, que se incluam como tal em determinada posição, mesmo adicionados de um aglutinante (melaço, matéria amilácea, etc.), em proporção que não ultrapasse 3%, em peso (posições 07.14, 12.14, 23.01, por exemplo).

b) As simples misturas de grãos de cereais (Capítulo 10), de farinhas de cereais ou de farinhas de legumes de vagem (Capítulo 11).

c) As preparações que, em razão, principalmente, da natureza, grau de pureza, proporções dos seus diferentes componentes, condições de higiene em que foram elaboradas e, quando for o caso, das indicações que figurem nas embalagens ou quaisquer outros esclarecimentos respeitantes à sua utilização, possam ser utilizados quer na alimentação de animais quer na alimentação humana (posições 19.01 e 21.06, por exemplo).

d) Os desperdícios, resíduos e subprodutos vegetais da posição 23.08.

e) As vitaminas, mesmo de constituição química definida, misturadas entre si ou não, mesmo apresentadas em um solvente ou estabilizadas por adição de agentes antioxidantes ou antiaglomerantes, por adsorção em um substrato ou por

revestimento, por exemplo, com gelatina, ceras, matérias graxas (gordas), desde que a quantidade das substâncias acrescentadas, substratos ou revestimentos não modifiquem o caráter de vitaminas e nem as tornem particularmente aptas para usos específicos de preferência à sua aplicação geral (posição 29.36).

f) Os produtos do Capítulo 29.

g) Os medicamentos das posições 30.03 e 30.04.

h) As substâncias proteicas do Capítulo 35.

lj) As preparações da natureza de desinfetantes antimicrobianos, utilizadas na fabricação de alimentos para animais para combater microrganismos indesejáveis (posição 38.08).

k) Os produtos intermediários da filtração e da primeira extração, obtidos no curso da fabricação de antibióticos e os resíduos dessa fabricação cujo teor em antibióticos não ultrapasse, geralmente, 70% (posição 38.24).

Posição 29.36

Nota explicativa

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

Esta posição inclui:

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

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

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

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

Os produtos da presente posição podem ser estabilizados para torná-los aptos à conservação ou transporte:

- por adição de agente antioxidante,

- por adição de agentes antiaglomerantes (hidratos de carbono, por exemplo), - por revestimento com substâncias apropriadas (gelatina, ceras, matérias graxas (gordas), por exemplo), mesmo plastificadas, ou

- por adsorção em substâncias apropriadas (ácido silícico, por exemplo), 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.

O produto LUTAVIT A/D3 corresponde a preparação constituída de acetato de retinol (vitamina A), vitamina D3, antioxidantes como etoxiquina, butilhidroxitoluen (BHT), butil-hidroxianisol (BHA) e excipientes como glicose, matéria protéica e substâncias inorgânicas à base de sílica, na forma de esferas, preparação formulada para ser utilizada em ração animal.

O laudo de análise nº 627/2011-1.0 – Aditamento expõe que a finalidade da etoxiquina é um aditivo antioxidante indispensável para estabilizar a substância ativa contra a oxidação, portanto, apta a conservação do produto.

Por sua vez, a adição da sílica, que em nada altera a natureza química da vitamina nem tem propriedade nutritiva, é necessária apenas para que se possa armazenar, manusear e transportar o produto sem que ocorra o seu perecimento.

Portanto, percebe-se claramente que o produto foi estabilizado por adição de antioxidante e por adsorção de sílica para torná-lo apto à conservação e transporte, em conformidade com a nota explicativa:

Subcapítulo 29.36

Nota explicativa

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

Esta posição inclui:

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

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

Os produtos da presente posição podem ser estabilizados para torná-los aptos à conservação ou transporte:

- por adição de agente antioxidante,

(...) 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.

Por outro lado, as próprias notas explicativas relativas à posição 2309 deixam claro que as vitaminas estão excluídas, assim como todos os demais produtos do Capítulo 29 dos códigos NCM.

Assim, filiamo-nos ao entendimento da **Conselheira Liziane Angelotti Meira** bem registrado no **Acórdão nº 3301-004.388** que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto, em que se confirmou a classificação do produto Preparação contendo Colecalciferol (Vitamina D3), Etoxiquina (Antioxidante) e Excipientes como Matéria

Protéica, Maltodextrina e Substâncias Inorgânicas à base de Sílica, na forma de pó, uma preparação especificamente formulada para ser adicionada à ração animal na posição 2936.

Nas palavras da Ilustre Conselheira relatora:

(...) as mercadorias importadas pela Recorrente são vitaminas misturadas com excipientes que não perderam as suas características essenciais, mas as tornaram aptas para uso específico em animais. Dessarte, é de se concluir que a classificação fiscal adotada pela Recorrente está correta, merecendo reforma a decisão recorrida.

Dessa forma, com respaldo na documentação acostada nos autos e seguindo a trilha da jurisprudência deste CARF colacionada, concluímos que as mercadorias importadas pela Recorrente são vitaminas misturadas com antioxidante e substâncias à base de sílica, que não perderam as suas características essenciais, mas as tornaram aptas à conservação e para uso específico em animais. No caso da Vitamina A/D3, inexistente subposição específica dentro da posição 2936. Logo, a classificação fiscal adotada pela Recorrente para o produto LUTAVIT A/D3 está correta (NCM 2936.90.00), merecendo reforma a decisão recorrida. Veja:

(...)

No tocante ao produto LUTAVIT A 1000 PLUS, trata-se de preparação contendo acetato de retinol (vitamina A), etoxiquina (antioxidante) e excipientes como matéria protéica, glicose e substâncias inorgânicas à base de sílica, preparação formulada para ser utilizada em ração animal.

Como exposto, a etoxiquina é um aditivo antioxidante indispensável para estabilizar a substância ativa contra a oxidação, portanto, apta a conservação do produto. Enquanto, a adição da sílica, que nada altera a natureza química da vitamina nem tem propriedade nutritiva, é necessária apenas para que se possa armazenar, manusear e transportar o produto sem que ocorra o seu perecimento.

Dessa forma, assiste razão à Recorrente em ter posicionado o produto LUTAVIT A 1000 PLUS no subitem de NCM 2936.21.12, pois é vitamina do tipo A misturada com excipientes e antioxidantes, que não perdeu a sua característica essencial, mas a tornou apta à conservação e para uso específico em animais.

Além disso, para a solução da lide, destaco ainda o Parecer de Classificação emitido pela Organização Mundial das Aduanas, pacificando o entendimento

sobre a classificação fiscal da Vitaminas A na posição 2936, em conformidade com aquilo que defende a Recorrente:

1. 2936.21 - Preparações constituídas de vitamina A (aproximadamente 15 % a 17 % em peso) estabilizadas em uma matriz por meio de agentes antioxidante ou de outros aditivos para sua conservação ou transporte.

Esta Egrégia Turma, por unanimidade de votos, conduzida pelo voto do relator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, ocasião em que foi proferido o Acórdão nº 3401-011.449, de 21 de dezembro de 2022, manifestou que as preparações de vitaminas A, B2 e E, quando estabilizadas, dispersas ou adsorvidas em uma determinada matriz deve ser classificada na nomenclatura na posição 2936, mesmo que destinada à alimentação de animais, o que não modifica o caráter vitamínico do produto. Trago trechos da decisão supra:

Tal instrumento normativo ratificou e internalizou os mais recentes Pareceres de Classificação emitidos pela Organização Mundial das Aduanas, pacificando o entendimento sobre a classificação fiscal das Vitaminas A, B2 e E-50 na posição 2936, em conformidade com aquilo que defende a importadora ora recorrente, fundamento que deve presidir a fundamentação em torno da classificação, cuja controvérsia, como se pode perceber, restringe-se ao âmbito da posição, matéria que, como se sabe, pertine ao Sistema Harmonizado, não residindo a controvérsia no âmbito dos desdobramentos regionais. (...)

De fato, depreende-se de tais formulações com hialina clareza ser o desígnio da organização internacional que rege o Sistema Harmonizado que as preparações de vitaminas A, B2 e E, quando estiverem estabilizadas, dispersas ou adsorvidas em uma determinada matriz se encontrará classificada na nomenclatura na posição 2936, mesmo que destinada à alimentação de animais, o que é dito textualmente, como tem sido decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais por unanimidade de votos (Acórdãos CSRF nº 9303-012.891; nº 9303-012.646; nº 9303-011.698, nº 9303-011.904, nº 99303-013.289 e nº 9303-012.890), inclusive com o nome comercial “Rovimix” e para a importadora ora recorrente.

Por fim, sobre a classificação fiscal dos produtos em comento, trago à luz a recente decisão do CARF sobre o tema, de 17 de fevereiro de 2022, proferida pelo **Acórdão nº 9303-012.890**, da 3ª Turma da Câmara Superior

de Recursos Fiscais, em caso análogo, que posiciona o entendimento que a destinação do produto à fabricação de ração animal não modifica o caráter vitamínico dos produtos:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Data do fato gerador: 19/06/2002 A Vitamina A e a Vitamina E, destinadas à de animal, não modifica o caráter vitamínico dos produtos, devendo ser classificadas na posição NCM 2936.

Decisão no mesmo sentido de acordo com o Acórdão nº 9303-012.646, de relatoria do il. conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que ficou assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Data do fato gerador: 13/03/2003 ROV1MIX B2 80 SD. VITAMINA B2 (RIBOFLAVINA). POSIÇÃO.

A presença de polissacarídeos (excipiente), no produto Rovimix B2 80 SD Riboflavina (Vitamina B2), destinado a uso animal, não modifica o caráter vitamínico do produto, devendo ser classificado na posição NCM 2936.23.10.

Assim, voto por conhecer do Recurso Voluntário interposto e, quanto ao mérito, dar-lhe provimento para reconhecer correta a classificação dos produtos adotada pela Recorrente.”

No mesmo sentido a 3ª Turma da CSRF proferiu o v. Acórdão nº 9303-012.890, de relatoria do ilustre Conselheiro Valcir Gassen, assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Data do fato gerador: 19/06/2002 CLASSIFICAÇÃO FISCAL. VITAMINA A e E. A Vitamina A e a Vitamina E, destinadas à fabricação de ração animal, não modifica o caráter vitamínico dos produtos, devendo ser classificadas na posição NCM 2936.

Cite-se, ainda, a conclusão do r. voto condutor do acórdão supracitado:

“Entende-se por **afastar o argumento de que a classificação fiscal das vitaminas deva ser centrada de que são preparados para adição à ração animal, pois o que se deve considerar é que não deixaram de ser vitaminas**, no caso em específico, Vitamina A e Vitamina E, devendo ser desconsiderado a posterior destinação, mantendo-se assim na posição NCM 2936.

Reforça-se este entendimento, que com a publicação em 18 de março de 2020 da Instrução Normativa RFB nº 1.926, de 16 de março de 2020, com entrada em vigor em 1º de abril de 2020, que aprovou a atualização da Coletânea de Pareceres de Classificação do Comitê do Sistema Harmonizado (CSH) d, na forma adotada pela a Organização Mundial das Alfândegas

(OMA) a que se refere a Instrução Normativa RFB nº 1.747/2017, ficou assente que o produto Rovimix B2 80 SD (vitamina B2 – riboflavina) deve ser classificado na posição 2936.23, e que a posterior destinação, neste caso, deixa de ser relevante para a classificação fiscal. O que se entende aplicável também às Vitaminas A e E.” (sem destaques no original)

Portanto, com os mesmos fundamentos acima reproduzidos, e forte nos precedentes deste Egrégio Conselho, em especial nos acórdãos da 4ª Câmara da Terceira Seção de ns. 3401-012.547, 3401-012.438, 3401-011.449, e 3402-004.220, relativos aos mesmos produtos objeto deste processo, e ainda, nos acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais de números 9303-003.064, 9303.012.646, 9303-01289, e 9303-012.890, entendo que está correta a classificação fiscal adotada pela recorrente na NCM 2936.29.21 para o produto vitamina D3.

Conclusão.

Diante do exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário interposto, não o conhecendo na parte relativa à ilegalidade das penalidades impostas, multa de 1% sobre o valor aduaneiro e multa de ofício de 75%, por não terem sido impugnadas em primeiro grau, e, quanto ao mérito, dou provimento ao recurso para reconhecer correta a classificação dos produtos adotada pela Recorrente e cancelar o auto de infração.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Renata Carsola Mascarenas

Com a devida vênia ao Conselheiro Relator, formalizo o presente voto para divergir da decisão de mérito do Recurso Voluntário, que reconheceu correta a classificação adotada pela Recorrente e cancelou o auto de infração.

O laudo que lastreou a autuação esclareceu questões técnicas sobre a identificação das mercadorias amparadas pela DI nº 07/1338611-2, enquadrada pelo importador na NCM 2936.29.21. O laudo esclareceu informou que se trata de “preparação contendo Colecalciferol (Vitamina D3), Butil-Hidroxitolueno (BHT) (Antioxidante) e Excipientes como Matéria Proteica, Glicose e Frutose, uma preparação especificamente formulada para ser utilizada em razão animal”.

O laudo laboratorial esclareceu que o Butil-Hidroxitolueno (BHT) é um aditivo antioxidante indispensável para estabilizar a substância ativa (Vitamina D3) contra oxidação. Já

Matéria Proteica, Glicose e Frutose não são aditivos utilizados para conservação ou transporte, e sim “excipientes utilizados como aglutinantes, diluentes, adsorventes”, e têm a “função de proteger a vitamina, na etapa posterior, ou seja, no processo de fabricação da ração animal, facilitando a dosagem da Vitamina de maneira uniforme nas rações”

Portanto, as vitaminas declaradas na DI nº 07/1338611-2 foram importadas sob a forma de preparações que contêm um antioxidante indispensável à conservação das vitaminas, e outros componentes que não são impurezas, estabilizantes, antiaglomerantes nem agentes antipoeira, mas excipientes utilizados com a finalidade de facilitar o manuseio e a dosagem da vitamina na ração animal.

A controvérsia sobre a classificação fiscal está adstrita ao texto das Posições NCM/SH 29.36 e 23.09 adotadas, respectivamente, pela Recorrente e pela fiscalização.

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

23.09 - Preparações do tipo utilizado na alimentação de animais.

Por aplicação da RGI-1, a manutenção das mercadorias no Capítulo 29 demanda o atendimento das Notas do Capítulo, cujo texto transcrevo a seguir:

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 (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;**

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.

(...) (destaquei)

Consoante se extrai das Notas, o Capítulo 29 compreende produtos da posição NCM/SH 29.36 apresentados isoladamente, mesmo contendo impurezas, de constituição química definida ou não (Nota 1 c), no caso, abrangendo vitaminas sem a adição de outro composto).

O enquadramento nas posições do Capítulo 29 também não é prejudicado se os produtos da posição NCM/SH 29.36 forem adicionados de um “estabilizante (ou mesmo de um agente antiaglomerante) indispensável à sua conservação ou transporte”, 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”.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) do Capítulo 29 trazem as seguintes orientações:

CONSIDERAÇÕES GERAIS

O Capítulo 29, em princípio, inclui apenas os compostos de **constituição química definida apresentados isoladamente, ressalvadas as disposições da Nota 1 do Capítulo.**

A) Compostos de constituição química definida

(Nota 1 do Capítulo)

Um composto de constituição química definida apresentado isoladamente é uma substância constituída por **uma espécie molecular** (covalente ou iônica, por exemplo) cuja composição é definida por uma relação constante entre seus elementos e que pode ser representada por um diagrama estrutural único. Numa rede cristalina, a espécie molecular corresponde ao motivo repetitivo.

Os compostos de constituição química definida apresentados isoladamente contendo substâncias que foram acrescentadas deliberadamente durante ou após a sua fabricação (incluída a purificação) estão excluídos do presente Capítulo. Por consequência, um produto constituído, por exemplo, por sacarina misturada com lactose, a fim de que possa ser utilizado como edulcorante, está excluído do presente Capítulo (ver Nota Explicativa da posição 29.25).

Estes compostos podem conter impurezas (Nota 1 a)). O texto da posição 29.40 cria uma exceção a esta regra porque, relativamente aos açúcares, restringe o âmbito da posição aos açúcares quimicamente puros.

O termo “*impurezas*” aplica-se exclusivamente às *substâncias* cuja presença no composto químico distinto resulta, exclusiva e diretamente, do *processo de fabricação* (incluída a purificação). Essas substâncias podem provir de qualquer dos elementos que intervêm no curso da fabricação, e que são essencialmente os seguintes:

- a) matérias iniciais não convertidas,
- b) impurezas contidas nas matérias iniciais,
- c) reagentes utilizados no processo de fabricação (incluída a purificação),
- d) subprodutos.

No entanto, convém referir que essas substâncias não são sempre consideradas “impurezas” autorizadas pela Nota 1 a). Quando essas substâncias são *deliberadamente deixadas no produto para torná-lo particularmente apto para usos específicos de preferência a sua aplicação geral, não são consideradas impurezas* admissíveis. Assim exclui-se o produto constituído por uma mistura de acetato de metila com o metanol, deliberadamente deixado para torná-lo apto a ser utilizado como solvente (posição 38.14). Relativamente a alguns produtos (por exemplo, etano, benzeno, fenol e piridina), há critérios específicos de pureza que são indicados nas Notas Explicativas das posições 29.01, 29.02, 29.07 e 29.33.

Os compostos de constituição química definida, apresentados isoladamente, classificados no presente Capítulo, podem apresentar-se em solução aquosa. Com as mesmas reservas que as indicadas nas Considerações Gerais do Capítulo 28, o presente Capítulo também compreende as soluções não aquosas e os compostos, ou respectivas soluções, adicionados de um estabilizante (por exemplo, butilcatecol terciário com estireno da posição 29.02), substâncias antipoeiras ou de corantes. As disposições relativas à adição de estabilizantes, substâncias antipoeiras ou de corantes, que constam das Considerações Gerais do Capítulo 28, aplicam-se, mutatis mutandis, aos compostos químicos incluídos no presente Capítulo. Além disso, aos produtos deste Capítulo podem, nas mesmas condições e com as mesmas reservas previstas quanto aos corantes, adicionar-se substâncias odoríferas (por exemplo, bromometano da posição 29.03 adicionado de pequena quantidade de cloropicrina).

Também se incluem no Capítulo 29, mesmo que contenham impurezas, as misturas de isômeros de um mesmo composto orgânico. Só se consideram como tais as misturas de compostos que apresentem a mesma ou as mesmas funções químicas, desde que esses isômeros coexistam naturalmente ou que tenham sido formados simultaneamente no decurso de uma mesma operação de síntese. Contudo, as misturas de isômeros (com exclusão dos estereoisômeros) de hidrocarbonetos acíclicos, saturados ou não, classificam-se no Capítulo 27.

(...)

C) Produtos incluídos no Capítulo 29, mesmo que não sejam compostos de constituição química definida

(...).

Posição 29.36 -Provitaminas e vitaminas, incluídos os seus concentrados (mesmo misturados entre si ou em quaisquer soluções).

(...) (destaquei)

E as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) relativas à Posição NCM/SH 29.36 trazem as seguintes informações sobre as vitaminas:

Subcapítulo XI

PROVITAMINAS, VITAMINAS E HORMÔNIOS (HORMONAS*)

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.**

Têm, principalmente, uma ação fisiológica. **É das suas próprias características que derivam as suas aplicações em medicina ou na indústria.**

Neste Subcapítulo, o termo “derivados” aplica-se aos compostos químicos que possam ser obtidos de um composto de partida da posição concernente e que apresente as características essenciais do composto parente, incluindo a sua estrutura de base.

(...)

Posição 29.36

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

Esta posição inclui:

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

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

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

(...)

Os produtos da presente posição podem ser estabilizados para torná-los aptos à conservação ou transporte:

- por adição de agente antioxidante,
- por adição de agentes antiaglomerantes (hidratos de carbono, por exemplo),
- por revestimento com substâncias apropriadas (gelatina, ceras, matérias graxas (gordas*), por exemplo), mesmo plastificadas, ou
- por adsorção em substâncias apropriadas (ácido silícico, por exemplo),

desde que a quantidade das substâncias acrescentadas ou os tratamentos a que são submetidos não sejam superiores aos necessários à sua conservação ou transporte, nem modifiquem o caráter do produto de base nem os tornem particularmente aptos para usos específicos de preferência à sua aplicação geral.

(...)

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

A lista dos produtos incluídos em cada um dos grupos seguintes não é exaustiva. Os produtos mencionados constituem apenas exemplos.

(...)

A.- PROVITAMINAS

Provitaminas D.

1) Ergosterol não irradiado ou provitamina D2. O ergosterol encontra-se na cravagem do centeio (centeio-espigado), levedura de cerveja, cogumelos ou outros fungos. Este corpo, que não tem ação vitamínica, apresenta-se em escamas brancas que amarelecem quando expostas ao ar, insolúveis em água e solúveis no álcool e no benzeno.

2) 7-Deidrocolesterol não irradiado ou provitamina D3. Encontra-se na pele dos animais. Extrai-se da suarda ou dos subprodutos da fabricação da lecitina. Apresenta-se em lamelas insolúveis em água, mas solúveis em solventes orgânicos.

3) 22,23-Di-hidroergosterol não irradiado ou provitamina D4.

4) 7-Deidro- β -sitosterol não irradiado ou provitamina D5.

5) Acetato de ergosterol não irradiado.

6) Acetato de 7-deidrocolesterila não irradiado.

7) Acetato de 22,23-deidroergosterila não irradiado.

(...) (destaquei)

Consoante tais regras, independentemente de se destinar ao ser humano ou aos animais, as vitaminas com aplicação de uso geral (tanto na medicina quanto na indústria) devem ser classificadas na Posição NCM/SH 29.36. Caso o produto base (vitamina) tenha sofrido tratamento ou tenham sido acrescentadas substâncias, o texto da NESH interpreta as regras para exclusão do produto final da Posição NCM/SH 29.36, no mesmo sentido das Notas Legais do Capítulo 29.

O laudo identificou a presença de excipientes que têm a função de proteger a vitamina, na etapa posterior, ou seja, no processo de fabricação da pré-mistura ou ração animal, e facilitar o manuseio e a dosagem das vitaminas. Consoante se extrai do laudo, as vitaminas não se apresentam como composto orgânico de constituição química definida apresentado isoladamente, além do antioxidante foram identificadas outras substâncias que não são impurezas (Nota 1a) do Capítulo 29); tais substâncias não têm a função de antiaglomerante ou estabilizante para conservação ou transporte (Nota 1f) do Capítulo 29) nem de agente antipoeira (Nota 1g) do Capítulo 29), nem foram adicionadas por razões de segurança, mas funcionam como excipientes.

Devido à presença dos excipientes, consoante do laudo que embasou a autuação, as vitaminas não estariam aptas, na forma da preparação analisada pelo laboratório credenciado pela RFB, por exemplo, a serem administradas por outra via que não fosse a oral, e para pacientes que não fossem animais. Também não estariam aptas para uso geral (tanto na medicina quanto na indústria). Trata-se de preparações destinadas para utilização específica na indústria de alimentos para animais, ou seja, próprias para serem utilizadas na formulação de alimentos e pré-misturas para a alimentação animal. O laudo esclarece que as vitaminas foram preparadas da maneira descrita devido “ao uso específico a que se destina”, e não por razões de segurança ou por necessidades de transporte.

Não se ignora a existência de Parecer de Classificação do Comitê do SH da OMA que versam sobre preparações de vitaminas enquadradas no código SH 2936.29 (utilizado pela Recorrente):

2936.29

3. Preparação em pó que contém 80 % de ácido fólico finamente disperso numa matriz de dextrina. O produto utiliza-se na alimentação de animais em pré-misturas ou em alimentos compostos.

Aplicação das RGI 1 (Nota 1 f) do Capítulo 29) e 6.

Entretanto, outros Pareceres de classificação do Comitê do SH da OMA que integram a mesma coletânea (Instrução Normativa RFB nº 2.171, de 02/01/2024) ditam outra classificação para **preparações contendo vitaminas utilizadas na alimentação de animais em pré-**

misturas ou em alimentos compostos, qual seja, o código SH 2309.90 (com base na Nota Legal 1f) do Capítulo 29):

2309.90

6. **Preparações para alimentação de animais contendo vitamina B12** (cerca de 1 % em peso) ou vitamina H (cerca de 2 % em peso), **em um suporte ou diluente**.

V. também os Pareceres 2936.21/1, 2936.28/1 e 2936.90/1.

8. **Preparação** em pó que contém 12,5 mg/g de **vitamina D3**, seca por pulverização, finamente dispersa numa matriz de proteína vegetal e de maltodextrina. A vitamina D3 é **estabilizada** com butil-hidroxitolueno (BHT).

O produto utiliza-se na **alimentação de animais** em pré-misturas, alimentos compostos, sucedâneos do leite e dietas líquidas.

Aplicação das RGI 1 (**Nota 1 f**) do **Capítulo 29**) e 6

(destaquei)

Consoante laudo que embasou a autuação, os excipientes **não são aditivos utilizados para conservação ou transporte** das vitaminas, e não viabilizam o enquadramento na Nota Legal 1f) do Capítulo 29, pois não se cuida de produtos: "(...) adicionados de um estabilizante (ou mesmo de um agente antiaglomerante) **indispensável à sua conservação ou transporte**". Sem aderência à Nota Legal do Capítulo 29, não é plausível a adoção do código SH 2936.29.

O dispositivo legal (Nota 1 f) do Capítulo 29) é expressamente indicado no Parecer OMA acima que enquadrou preparações constituídas de vitaminas em desdobramento da Posição NCM/SH 2309. Destaca-se o parecer que descreve uma preparação contendo vitamina D3 seca por pulverização, finamente dispersa numa matriz de proteína vegetal e de maltodextrina, **estabilizada** com butil-hidroxitolueno (BHT), semelhantemente ao artigo descrito no laudo que embasou a autuação.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) da Posição NCM/SH 23.09 trazem os seguintes esclarecimentos:

Esta posição compreende não só as preparações forrageiras adicionadas de melaço ou de açúcares, como também as preparações empregadas na alimentação de animais, constituídas de uma mistura de diversos elementos nutritivos, destinados:

1) quer a fornecer ao animal uma alimentação diária racional e balanceada (alimentos completos);

2) quer a completar os alimentos produzidos na propriedade agrícola, por adição de algumas substâncias orgânicas ou inorgânicas (alimentos complementares);

3) quer a **entrar na fabricação dos alimentos completos ou dos alimentos complementares**.

Incluem-se nesta posição os produtos dos tipos utilizados na alimentação dos animais, obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais e que, por esse fato, perderam as características essenciais da matéria de origem, por exemplo, no caso dos produtos obtidos a partir de matérias vegetais, os que tenham sido sujeitos a um tratamento, de forma que as estruturas celulares específicas das matérias vegetais de origem já não sejam reconhecíveis ao microscópio.

(...)

II.- OUTRAS PREPARAÇÕES

A.- AS PREPARAÇÕES DESTINADAS A FORNECER AO ANIMAL A TOTALIDADE DOS ELEMENTOS NUTRITIVOS NECESSÁRIOS PARA UMA ALIMENTAÇÃO DIÁRIA RACIONAL E BALANCEADA (ALIMENTOS COMPOSTOS “COMPLETOS”)

Estas preparações caracterizam-se pelo fato de conterem produtos que pertencem a cada um dos três grupos de elementos nutritivos seguintes:

1) Elementos nutritivos denominados “energéticos” constituídos de matérias hidrocarbonadas, tais como amido, açúcar, celulose e gorduras, e destinados a serem queimados pelo organismo animal, para produzirem a energia necessária à vida e alcançar os objetivos dos criadores de animais. Podem citar-se como exemplo de substâncias desta espécie os cereais, beterrabas semi-sacarinas, sebos e palhas.

2) Elementos nutritivos ricos em substâncias proteicas ou minerais, designados “construtores”. Ao contrário dos precedentes, estes elementos não são “queimados” pelo organismo animal, mas intervêm na formação dos tecidos e dos diferentes produtos animais (leite, ovos, etc.). São essencialmente constituídos por matérias proteicas ou minerais. Podem citar-se como exemplo de matérias ricas em substâncias proteicas utilizadas para este fim, as sementes de leguminosas, as borras da indústria da cerveja, as tortas (bagaços) e os subprodutos lácteos.

As matérias minerais destinam-se, principalmente, à formação do esqueleto do animal e, no caso das aves, das cascas dos ovos. As mais utilizadas contêm cálcio, fósforo, cloro, sódio, potássio, ferro, iodo, etc.

3) **Elementos nutritivos “funcionais”**. São substâncias que asseguram a boa assimilação pelo organismo animal, dos elementos hidrocarbonados, proteicos e minerais. **Citam-se as vitaminas**, os oligoelementos, os antibióticos. A ausência ou carência destas substâncias ocasiona, na maior parte dos casos, perturbações na saúde do animal.

Estes três grupos de elementos nutritivos cobrem a totalidade das necessidades alimentares dos animais. A sua mistura e as proporções em que se utilizam variam, consoante a produção zootécnica a que se destinam.

(...)

C.- AS PREPARAÇÕES DESTINADAS A ENTRAR NA FABRICAÇÃO DOS ALIMENTOS “COMPLETOS” OU “COMPLEMENTARES” DESCRITOS NOS GRUPOS A E B, ACIMA

Estas preparações, designadas comercialmente pré-misturas, são geralmente compostos de carácter complexo que compreendem um conjunto de elementos (às vezes denominados “aditivos”), cuja natureza e proporções variam consoante a produção zootécnica a que se destinam. Esses elementos são de três espécies:

1) os que favorecem à digestão e, de uma forma mais geral, à utilização dos alimentos pelo animal, defendendo o seu estado de saúde: **vitaminas** ou **provitaminas**, aminoácidos, antibióticos, coccidiostáticos, oligoelementos, emulsificantes, aromatizantes ou aperitivos, etc.;

(...)

A concentração, nestas preparações, dos elementos referidos em 1) acima e a natureza do suporte são determinadas, especialmente, de forma a conseguir-se uma repartição e uma mistura homogêneas desses elementos nos alimentos compostos a que essas preparações serão adicionadas.

Desde que sejam do género dos empregados na alimentação animal, também se incluem aqui:

a) as preparações constituídas por diversas substâncias minerais;

b) ***as preparações compostas por uma substância ativa do tipo descrito em 1) acima e por um suporte***; por exemplo: produtos que resultam da fabricação dos antibióticos obtidos por simples secagem da pasta, isto é, da totalidade do conteúdo da cuba de fermentação (trata-se essencialmente do micélio, do meio de cultura e do antibiótico). A substância seca assim obtida, mesmo que se encontre padronizada por adição de substâncias orgânicas ou inorgânicas, possui um teor de antibiótico situado geralmente entre 8 e 16%, utilizando-se como matéria de base na preparação, em particular, das “pré-misturas”.

Excluem-se da presente posição:

(...)

e) ***As vitaminas***, mesmo de constituição química definida, misturadas entre si ou não, mesmo apresentadas em um solvente ou ***estabilizadas por*** adição de agentes antioxidantes ou antiaglomerantes, ***por adsorção em um substrato*** ou por revestimento, por exemplo, com gelatina, ceras, matérias graxas (gordas*), desde que a ***quantidade das substâncias acrescentadas***, substratos ou revestimentos ***não modifiquem o carácter de vitaminas e nem as tornem particularmente aptas para usos específicos de preferência à sua aplicação geral*** (posição 29.36).

f) Os ***produtos do Capítulo 29***

(destaquei)

Consoante as NESH, a Posição NCM/SH 23.09 compreende as preparações empregadas na alimentação de animais, constituídas de uma mistura de diversos elementos nutritivos, inclusive aqueles destinados a fabricação dos alimentos completos ou complementares. O texto ainda deixa evidente que os elementos nutritivos funcionais contemplam as vitaminas ou provitaminas.

Consoante as NESH, a concentração dos elementos nutritivos “funcionais” nessas preparações e a natureza do suporte “são determinadas, especialmente, de forma a conseguir-se uma repartição e uma mistura homogêneas desses elementos nos alimentos compostos a que essas preparações serão adicionadas”. É o que informa o laudo, que reportou a existência de excipientes utilizados para facilitar o manuseio e a dosagem das vitaminas nas rações.

Há quem defenda a exclusão das preparações de vitaminas da Posição NCM/SH 23.09 por interpretar a alínea “e” acima no sentido de que o enquadramento na Posição NCM/SH 23.09 demanda o atendimento simultâneo de duas condições: a adição de substâncias ter feito com que a vitamina perdesse “seu caráter de vitamina” e a adição de substâncias ter tornado o produto apto “para uso específico em detrimento de sua aplicação geral”. Seriam condições cumulativas e não alternativas. O texto dessa alínea não está relacionado com a inclusão de mercadorias na Posição NCM/SH 29.36 (condições conforme NESH já apresentado anteriormente). Dito de outro modo, a mercadoria só pode ser classificada na Posição NCM/SH 29.36 se preencher, cumulativamente, os dois requisitos acima, sendo o segundo o de a substância adicionada não a torne particularmente apta a uma destinação específica. O texto da NESH para a Posição NCM/SH 29.36 e Capítulo 29 é absolutamente claro ao estabelecer que basta apenas uma das condições para que a mercadoria seja afastada da Posição NCM/SH 29.36.

Em se tratando de preparações constituídas de vitaminas, antioxidante e excipientes especificamente elaboradas para serem adicionadas à ração animal e/ou pré-mistura, ou seja, uma preparação destinada para utilização específica na indústria de alimentos para animais, própria para ser adicionada à ração animal e/ou pré-mistura para a alimentação animal, a mercadoria atende ao texto da Posição NCM/SH 2309, conforme RGI-1:

2309 - PREPARAÇÕES DOS TIPOS UTILIZADOS NA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS

As subposições foram divididas em 02 espécies de primeiro nível, sem desdobramento (subposição de segundo nível):

2309.10 - Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho
2309.90 – Outras

Como a mercadoria não atende ao texto da subposição NCM/SH 2309.10, por exclusão, resta apenas a subposição NCM/SH 2309.90 “- Outras”.

Conforme RGI-6 e RGC-1, como a mercadoria não atende ao texto dos demais desdobramentos da subposição NCM/SH 2309.90, resta o enquadramento residual apontado pela fiscalização na NCM 2309.90.90:

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 2309.90.40Preparações que contenham diclazuril

2309.90.50 Preparações com um teor de cloridrato de ractopamina igual ou superior a 2 %, em peso, com suporte de farelo de soja

2309.90.60 Preparações que contenham xilanase e betagluconase, com suporte de farinha de trigo

2309.90.70 Preparações com um teor de vitamina B12 igual ou superior a 0,1 %, mas não superior a 1 %, em peso, com suporte à base de carbonato de cálcio 2309.90.90 Outras

O erro de classificação fiscal é punido com multa administrativa equivalente a 1% do valor aduaneiro das mercadorias importadas, ao amparo do artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e sua aplicação não prejudica a exigência dos impostos, de outras penalidades administrativas, e acréscimos legais cabíveis:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.

§2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.

Confirmada a incorreção na descrição e classificação fiscal da mercadoria, e dado que a nova classificação sujeitava a operação a licenciamento não-automático, está correta a aplicação da multa por falta de Licença de Importação, no percentual de 30% sobre o valor aduaneiro, conforme estabelecia o art. 633, II, a, do Decreto nº 4.543/2002, pois não se aplica o ADN Cosit nº 12/97.

Por todo o exposto, voto pelo não-provimento do recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas