



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11762.720162/2014-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.010 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2022
Recorrente BASF S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 13/01/2010 a 27/06/2014

REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA.

Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de fiscalização do IPI não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 13/01/2010 a 27/06/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ACETATO DE D- OU DL- ALFA-TOCOFEROL. VITAMINA “E” EM SÍLICA. LUTAVIT E 50.

Preparação de Acetato de Tocoferol (concentração de 50% de vitamina E) e substâncias inorgânicas à base de sílica (excipiente), a ser utilizada pelas indústrias formuladoras de ração animal, denominada comercialmente de “Lutavit E 50”, classifica-se no código NCM 2936.28.12.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Pedro Sousa Bispo (Presidente e relator), que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Alexandre Freitas Costa, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa

Malta (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Joao Jose Schini Norbiato.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de Auto de Infração formalizado para exigência da diferença de tributos (Imposto de Importação – II, PIS e COFINS-Importação), acrescida de multa de ofício e juros de mora, além de multa regulamentar, em virtude da reclassificação fiscal de mercadorias importadas por meio das Declarações de Importação (DI) relacionadas na peça impositiva, perfazendo o valor total do crédito tributário exigido R\$ 55.247.983,29.

Relata a fiscalização que procedeu à revisão aduaneira da classificação fiscal adotada pela interessada nas importações do produto denominado LUTAVIT E 50, no período de janeiro de 2010 a junho de 2014, classificado sob o código NCM 2936.28.12 – *Acetato de D- ou DL-alfa-Tocoferol*, com alíquotas de 0% para o Imposto de Importação (II) e 0% para o IPI.

Com base no Laudo de Análise de nº 4286/2010-1, de 29/12/2010 (fls. 500/501), elaborado a partir de amostras do produto importado por meio da DI nº 10/1995065-1 (produto esse que guarda estrita equivalência com aqueles importados por meio das outras DI objeto do lançamento), verificou-se que o mesmo não se trata somente de Acetato de Vitamina E, mas de preparação contendo o Acetato de Vitamina E e substâncias inorgânicas à base de Sílica, especificamente formulada para ser aplicada em ração animal.

Concluiu o fisco, assim, que a adição da substância à base de Sílica ao Acetato de Vitamina E acaba por torná-lo particularmente apto para uso específico, isto é, uma preparação a ser utilizada pela indústria processadora de ração animal, devendo, portanto, ser classificado no código NCM 2309.90.90 – *Outras preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais*, com alíquotas de 8% para o Imposto de Importação (II) e 0% para o IPI.

Em consequência, houve a lavratura de Auto de Infração para exigência da diferença de tributos, acrescida de juros e multa de ofício, e também da multa por classificação fiscal incorreta, prevista pelo artigo 84, inciso I, da MP 2.158-35/2001.

Cientificada do lançamento em 12/12/2014 (fls. 728/730), a contribuinte apresentou impugnação em 12/01/2015, juntada às fls. 735 e seguintes, alegando, em síntese, que:

a) o Auto de Infração foi lavrado exclusivamente sob o entendimento de que a substância à base de sílica contida no LUTAVIT faria com que o produto se tornasse uma pré-mistura ("preparação" ou "*premix*") específica para ração animal e não um insumo (no caso, uma vitamina) utilizado na fabricação de pré-misturas para ração animal;

b) a desclassificação fiscal da NCM 2936.28.12 partiu da equivocada interpretação de que a substância à base de sílica, adicionada ao LUTAVIT especificamente para fins de conservação e transporte do produto, tornaria o produto apto para uso específico, atraindo, assim, a NCM nº 2309.90.90, que trata especificamente de pré-misturas (preparações) destinadas à alimentação animal;

c) esclarece que as rações animais balanceadas são produzidas por indústrias produtoras de ração a partir de pré-misturas (preparações intermediárias), as quais são compostas por diversos elementos, como vitaminas, aminoácidos, antibióticos, minerais e antioxidantes. Especificamente com relação às Vitaminas, categoria em que se enquadra o LUTAVIT, tem-se que é um composto químico aditivo adicionado intencionalmente à pré-mistura de ração animal em pequenas quantidades como forma de suprir a alimentação e permitir o crescimento, manutenção, reprodução e lactação;

d) logo, o produto químico importado pela Impugnante é uma Vitamina E comumente utilizada como matéria-prima na formulação de pré-misturas, que, por sua vez, são utilizadas como insumo na produção de rações animais;

e) a adição da sílica em nada altera a natureza química do Acetato de Vitamina E, sendo necessária para que se possa armazenar, manusear e transportar o produto sem que ocorra o seu perecimento. Quando do desembaraço aduaneiro, o LUTAVIT é uma vitamina de utilidade geral, podendo ser comercializada com empresas que o utilizam na formulação de pré-misturas (em geral comercializadas com empresas que fabricam rações animais), não sendo destinada a nenhuma espécie animal específica;

f) as informações técnicas do produto encontram-se descritas no catálogo do produto anexo, cuja tradução juramentada instrui a presente defesa;

g) por se apresentar na forma de pó, o LUTAVIT importado não pode ser utilizado diretamente como suplemento alimentar ou como pré-mistura de ração animal (por lhe faltarem os demais elementos para tanto, como, por ex., minerais e aminoácidos), só podendo ser empregado como um insumo em fase anterior à ração acabada. Ou seja, o LUTAVIT é destinado à produção de pré-misturas utilizadas na fabricação posterior de rações animais, não podendo ser considerado uma pré-mistura, cuja classificação fiscal reside na Posição NCM de preparações (2309);

h) cita as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado para concluir que a descrição do item NCM 2936.28.12 descreve com exatidão o LUTAVIT como Acetato de DL-alfa-tocoferol. Destaca que não há nos autos qualquer divergência a respeito de o produto tratar-se de Acetato de Tocoferol, razão pela qual a NCM citada é a que descreve exatamente o produto, sendo a mais adequada para classificá-lo;

i) cita a NESH da posição 2936 para concluir que essa posição engloba as vitaminas de utilidade geral como é o caso do LUTAVIT, incluindo as Vitaminas E do tipo DL-Tocoferol, ainda que adsorvidas em substâncias à base de sílica para fins de transporte e conservação, que é exatamente o caso do produto importado;

j) a classificação do LUTAVIT na Posição NCM 2936.28.12 já foi, inclusive ratificada pela própria Receita Federal do Brasil, conforme revela a IN RFB 1.459/2014 (sucessora da IN RFB nº 281/2003). A aludida instrução normativa, que aprovou e incorporou à legislação interna a "*Coletânea de Pareceres de Classificação no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias adotados pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA)*", prevê que as preparações de Vitamina E em proporção de 50% adsorvidas em sílica, como é o caso do LUTAVIT, classificam-se especificamente na Subposição NCM 2936.28, a mesma adotada pela Impugnante. Destaca que os agentes aduaneiros encontram-se vinculados às Instruções Normativas expedidas pelo SRF;

k) a inclusão das Vitaminas E adsorvidas em sílica, tal como no caso do LUTAVIT, já foi reconhecida também pela Coordenadoria-Geral do Sistema Aduaneiro, por ocasião da Decisão COANA nº 2/1999 (doc. 06), proferida em um processo de Consulta formulada pelo Sindicato Nacional da Indústria de Alimentação, da qual a Impugnante é associada. Cita acórdão do CARF, proferido em processo

administrativo no qual a Impugnante foi parte, onde restou consignado que, diante da identidade das mercadorias importadas, a Decisão COANA nº 2/1999 é sim aplicável ao LUTAVIT;

l) destaca que o Parecer Técnico emitido pelo Químico Sr. José Maia Dantas (doc. 06), ex- Perito Químico da própria Receita Federal, concluiu pelo enquadramento do LUTAVIT na NCM 2936.28.12;

m) reitera que a sílica adicionada ao produto em nada interfere na sua finalidade, não faz com que deixe de ser uma Vitamina E ou que tenha utilização específica como uma pré-mistura. A sílica apenas assegura o transporte a conservação do LUTAVIT, mantendo a característica do LUTAVIT como uma Vitamina E e também a sua utilização geral (suplementação animal de diversas espécies). Ou seja, não é a adição da sílica que torna a vitamina específica para emprego no preparo de ração animal, já que a vitamina não deixa de ser vitamina em razão da adição da sílica;

n) a contradição do lançamento é reforçada pelo fato de que a D. Fiscalização, embora tenha alegado que o LUTAVIT teria destinação específica, classificou o produto em Posição NCM genérica;

o) além disso, há equívoco da D. Fiscalização na interpretação do Laudo de Análises nº 4286/2010-1. Isso porque, em nenhum momento o exame laboratorial concluiu que o LUTAVIT seria um produto acabado com destinação específica. Ao contrário, o próprio Laudo confirma a assertiva que o LUTAVIT é utilizado como matéria-prima de uso geral na fabricação de rações animais e não uma preparação ou ração acabada. Ademais, a posição 2309 é exclusiva para preparações (pré-misturas), enquanto que o LUTAVIT é vitamina E utilizada na formulação das aludidas preparações apenas em etapa posterior;

p) cita jurisprudência administrativa para confirmar seu entendimento;

q) de qualquer forma, é impossível a revisão do despacho aduaneiro, pelo qual o lançamento é homologado, uma vez que representa alteração de critério jurídico com efeitos retroativos, o que é vedado pelo CTN, caracterizando ofensa a diversos princípios que regem a Administração Tributária, em especial os princípios da proteção, da confiança, da lealdade, da boa-fé e da não-surpresa. Cita jurisprudência administrativa e do STJ;

r) a multa regulamentar por classificação incorreta deve ser afastada, em razão da clara ausência de intenção de prejudicar o Erário e de se obter qualquer vantagem ilícita. Cita jurisprudência judicial;

s) o fato de a Impugnante realizar essas operações de importação de LUTAVIT com base na classificação NCM 2936.28.12 há bastante tempo, desembaraçadas pelas autoridades fiscais e amparada, inclusive, em entendimento da própria RFB e do CARF, autoriza a aplicação do disposto no artigo 100 do CTN, sendo de rigor que se exclua a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora. Cita jurisprudência;

t) é indevida a cumulação de penalidades, pois a fiscalização nunca poderá aplicar duas multas (75% do valor do II e 1% sobre o valor aduaneiro) sobre uma mesma acusação fiscal, sob pena de violação ao princípio da consunção/absorção. Requer, assim, que a multa regulamentar de 1% seja absorvida pela multa de ofício. Cita jurisprudência;

u) considerando o excesso de penalidades imputadas à Impugnante, é de rigor o seu afastamento ou, minimamente, sua redução, em obediência ao princípio do não confisco;

v) é ilegal a incidência de juros Selic sobre a parcela da multa;

x) não obstante o laudo pericial anexado aos autos, elaborado por Perito Químico, atestar a correta classificação fiscal do produto, requer, desde já, a produção de prova pericial para comprovação de que a substância a base de sílica ao LUTAVIT não altera em nada a sua utilização geral como insumo na fabricação de rações animais. Indica quesitos e requer seja intimada para indicar perito;

y) requer, ao final, seja julgada procedente a Impugnação, cancelando-se as exigências discutidas e, subsidiariamente, seja reconhecida a nulidade do lançamento por alteração de critério jurídico. Caso assim não se entenda, que sejam acolhidos os demais argumentos acerca do excesso da cobrança.

Ato contínuo, a DRJ- SÃO PAULO (SP) julgou a impugnação do contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 13/01/2010 a 27/06/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O produto identificado em laudo técnico como sendo “Preparação contendo Acetato de Tocoferol (Acetato de Vitamina E) e excipientes como as substâncias inorgânicas à base de Sílica, especificamente formulada para ser utilizada em ração animal”, classifica-se no código NCM 2309.90.90.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário pleiteando a reforma do acórdão e apresentando as mesmas argumentações da sua impugnação. Além disso, juntou posteriormente aos autos Parecer Técnico nº 000.951/2015 do Instituto Nacional de Tecnologia.

Em sessão realizada no dia 29 de novembro de 2018, o Colegiado resolveu baixar o processo em diligência para que fossem esclarecidos os seguintes pontos em complemento ao laudo técnico elaborado pelo perito do Laboratório da Falcão Bauer:

1) Esclarecer, conclusivamente, se o produto LUTAVIT E-50 pode ser considerado como uma pré-mistura (premix), propriamente dita, ou é apenas um dos elementos (insumos) utilizados para a produção da pré-mistura (premix);

2) Esclarecer, conclusivamente, se a espécie de excipiente utilizado (Sílica), possui alguma propriedade nutritiva que se agrega à vitamina E. Este órgão de julgamento deseja saber se o produto LUTAVIT E 50 é uma preparação constituída pela mistura de vários elementos nutritivos ou se apenas a vitamina E é o elemento nutritivo;

3) Esclarecer, conclusivamente, se o produto LUTAVIT E 50, da forma como apresentado, possui outras aplicações que não exclusivamente a produção de rações para animais;

4) Esclarecer, com exemplos, quais seriam as aplicações gerais da Vitamina E;

5) Se é possível afirmar, tendo em vista o nome técnico, composição e a dosagem das substâncias nas misturas, que o produto LUTAVIT E-50 guarda semelhança com a descrição do produto MICROVIT E PROMIX 50 examinado na Decisão COANA nº002 de 29 abril de 1999.

A recorrente apresentou manifestação sobre os resultados da diligência nas e-fls.1.233 a 1.258.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para inclusão em pauta de julgamento, conforme procedi.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, conforme já havia sido reconhecido no julgamento da resolução.

Conforme relatado, a Fiscalização, em procedimento de revisão aduaneira, reclassificou o produto LUTAVIT E 50 (*Acetato de D- ou DL-alfa-Tocoferol*) da posição 2936, específica de vitaminas, para a posição 2309, produto caracterizado como preparações para alimentação animal, cujas alíquotas de importação se apresentam diferentes para o Imposto de Importação. Esse fato ensejou a cobrança das diferenças de tributos constatadas e da multa por erro na classificação fiscal, nos termos do art. 711 do Decreto 6.759/2009. Eis as classificações fiscais envolvidas, propostas pela empresa e Fiscalização:

2936	PROVITAMINAS E VITAMINAS, NATURAIS OU REPRODUZIDAS POR SÍNTESE (INCLUINDO OS CONCENTRADOS NATURAIS), BEM COMO OS SEUS DERIVADOS UTILIZADOS PRINCIPALMENTE COMO VITAMINAS, MISTURADOS OU NÃO ENTRE SI, MESMO EM QUAISQUER SOLUÇÕES.
2936.2	- Vitaminas e seus derivados, não misturados:
2936.28	-- Vitamina E e seus derivados
2936.28.1	D- ou DL-alfa-Tocoferol e seus derivados
2936.28.12	Acetato de D- ou DL-alfa-Tocoferol

2309	PREPARAÇÕES DOS TIPOS UTILIZADOS NA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS.
2309.90	- Outras
2309.90.90	Outras

A Autoridade Tributária, fundada em laudo técnico, entendeu que o produto LUTAVIT E 50 **é uma preparação que possui uma aplicação específica** e, por tal motivo, deve ser classificado na posição 2309 e não na posição 2936, que se destina apenas às vitaminas em estado isolado. Utilizou-se também a Fiscalização das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) da posição 2309, posição adotada, para lastrear o seu entendimento, *in verbis*:

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 caráter de vitaminas e nem as tornem particularmente aptas para usos específicos de preferência à sua aplicação geral (posição 2936).**

(negrito nosso)

Segundo esclarece a Fiscalização, a nota explicativa de exclusão em tela estampa duas condições cumulativas. Assim, devem ser excluídas da posição 2309 *as vitaminas (...) misturadas entre si ou não (...) mesmo apresentadas em um solvente ou estabilizadas por adição de agentes antioxidantes ou antiaglomerantes (...) desde que*:

– a quantidade das substâncias acrescentadas, substratos ou revestimentos não modifiquem o caráter de vitaminas;

E (CONDIÇÃO ADITIVA)

– nem as tornem particularmente aptas para usos específicos de preferência à sua aplicação geral.

Conclui que somente devem ser excluídas da posição 2309, *grosso modo*, as misturas nas quais a quantidade de substâncias (excipientes) acrescentadas não modifiquem o caráter de vitamina do produto e nem as tornem particularmente aptos para usos específicos. Evidentemente, somente a ocorrência das duas condições de forma cumulativas autorizariam o deslocamento da classificação da posição 2309 para a 2936. Constata-se que a primeira condição é atendida uma vez que a substância (sílica) adicionada não modifica o caráter da vitamina E, pois apenas tem a função de estabilizá-la, seja para facilitar o seu uso ou transporte, seja para promover a sua conservação, não implicando, a princípio, a sua exclusão do Capítulo 29. Porém, a segunda condição cumulativa não é atendida pois o produto tem uso específico para nutrição animal, conforme indica o laudo do Laboratório Falcão Bauer.

A Fiscalização conclui afirmando que a referida exclusão da posição 2309 não se torna possível uma vez que não foram atendidas as duas condições apontadas no texto da NESH de forma cumulativa.

Por oportuno, indicam-se os quesitos formulados pela Fiscalização no formulário de Solicitação de Exame Laboratorial:

- 1) identificar a composição química do produto, comparando-a com a descrição na adição/ítem.
- 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.

O Perito do Laboratório Falcão Bauer respondeu as questões formuladas nos seguintes termos contidos no Laudo Pericial:

01) Não se trata somente de Acetato de Tocoferol (Acetato de Vitamina E).

Trata-se de Preparação contendo Acetato de Tocoferol (Acetato de Vitamina E) e Excipientes como as Substâncias Inorgânicas à base de Sílica, uma Preparação especificamente formulada para ser utilizada em ração animal.

De acordo com análises realizadas, o Teor de Acetato de Tocoferol (Acetato de Vitamina E) é de 50,1% ou 501UI/g.

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

03 Segundo Literatura Técnica Específica, a mercadoria encontra-se especificamente preparada para ser adicionada às rações animais, destinada a entrar na fabricação dos Alimentos "completos" ou "complementares", designadas comercialmente pré-misturas, destinada a defender a saúde do animal.

04 Quanto aos fatores essenciais de qualidade de uso e de sua comercialização, consultar Órgão Competente (Ministério da Agricultura).

Com efeito, o entendimento da Fiscalização, em consonância com o laudo técnico do Laboratório Falcão Bauer e da nota explicativa da NESH citada, foi no sentido de que pertencem à posição 2309 somente as vitaminas acrescentadas de solvente ou estabilizadas por adição de agentes antioxidantes ou antiaglomerantes, por adsorção em um substrato ou por revestimento: a) se a quantidade das substâncias acrescentadas, substratos ou revestimentos modifiquem o caráter de vitaminas; ou b) as vitaminas adicionadas das substâncias excipientes que alterem o uso ou a aplicação geral do produto resultante da mistura.

No caso concreto, se o excipiente (Sílica) adicionado à vitamina E tornou o produto apto para um uso específico na nutrição animal, então a sua classificação correta é na própria posição 2309, não sendo possível ser classificado na posição 2936 como fez a empresa. Como consequência, o LUTAVIT E 50 não se enquadraria na causa de exclusão da posição 2309 citada, devendo ser classificado nessa mesma posição, mais especificamente como preparações, conforme a RGI-1 (texto da posição 2309), a RGI-6 (texto das subposições 2309.10 e 2309.90) e a Regra Geral Complementar (texto dos itens da subposição 2309.90, restando dentro desta o subitem residual 2309.90.90).

Quanto a alegada Solução de Consulta COANA nº 02, de 29/04/1999, informa a Fiscalização que foi exarada por força de consulta formalizada pela pessoa jurídica SINDIRAÇÕES – Sindicato Nacional da Indústria de Alimentação (CNPJ:62.803.127/0001-04). Afirma que do teor da consulta, extrai-se as seguintes constatações:

- 1) Os produtos que constituem o objeto de indigitado questionamento têm nome comercial distinto daquele indicado pela BASF (LUTAVIT E 50): MICROVIT E PROMIX 50 e ROVIMIX E 50 ADSORBATO;
- 2) Os fabricantes de tais mercadorias também são distintos (Rhône e F. Hoffmann);
- 3) Na peça formalizada, a consultante informa expressamente que a sílica acrescentada à mistura confere fluidez ao Acetato de Vitamina E, facilitando o seu manuseio, mas não modifica as suas características **nem o destina a fins particulares**.

Assim, conclui que os produtos que constituem o objeto da consulta são diferentes do bem importado pela BASF, eis que foram produzidos por outras indústrias e têm destinações diversas, sendo inaplicável ao caso concreto, portanto, os ditames daquela Solução de Consulta COANA nº02/1999.

A Recorrente se insurge contra a reclassificação operada pela Autoridade Tributária alegando, em suma, que ela teria partido de uma premissa errada para realizar a sua reclassificação ao considerar que a adição do produto Sílica à vitamina E teria determinado a sua utilização específica para utilização como ração para uso animal.

Em sua defesa, inicialmente, esclarece a Recorrente que o produto químico importado LUTAVIT E 50 é uma vitamina E com múltiplas utilizações. Por ser antioxidante, as vitaminas do tipo E são essenciais na nutrição dos seres humanos e dos animais, protegendo o organismo contra os efeitos prejudiciais dos danos oxidativos causados às células.

Na forma como importado pela Recorrente, a vitamina E (LUTAVIT 50) se apresenta como um pó branco constituído de Acetato de Vitamina E (Acetato Alfa DL-Alfa-Tocoferol), à proporção de 50%, adsorvida em sílica. A adsorção é o processo no qual moléculas de um fluido (o adsorvido, no caso Vitamina E) são aderidas a uma superfície sólida (o adsorvente, no caso Sílica). A adição da Sílica em nada altera a natureza química do Acetato de

Vitamina E, conforme foi reconhecido no próprio Relatório Fiscal do auto de infração, uma vez que o excipiente (sílica) é necessário apenas para que se possa armazenar, manusear e transportar o produto sem que ocorra o seu perecimento no longo trajeto entre a Alemanha e o Brasil. Conclui afirmando que, embora o LUTAVIT possa ser utilizado em outros seguimentos, tradicionalmente realiza a revenda da marca no segmento de rações animais, conforme conteúdo do laudo pericial juntado.

No mérito, também argumenta que a própria Receita Federal referenda a classificação adotada nas importações na Solução de Consulta COANA nº 2/1999 e IN RFB Nº1.459/2014 (sucessora da IN RFB Nº281/2003) pois tratam do mesmo produto denominado Acetato de Vitamina E. (Acetato Alfa DL-Alfa-Tocoferol), à proporção de 50%, adsorvida em sílica, estado físico sólido em pó e finalidade: fabricação de ração animal. A COANA na referida consulta entendeu que os produtos objeto daquela consulta não eram preparações, mas sim vitaminas E em estado isolado, pois os excipientes adicionados não alteraram o seu caráter de vitaminas.

Em sessão realizada no dia 29 de novembro de 2018, o Colegiado resolveu baixar o processo em diligência para que fossem esclarecidos os seguintes aspectos em complemento ao laudo técnico elaborado pelo perito do Laboratório da Bauer Falcão:

- 1) Esclarecer, conclusivamente, se o produto LUTAVIT E-50 pode ser considerado como uma pré-misturas (premix), propriamente dita, ou é apenas um dos elementos (insumos) utilizados para a produção da pré-mistura (premix);
- 2) Esclarecer, conclusivamente, se a espécie de excipiente utilizado (Sílica), possui alguma propriedade nutritiva que se agregar à vitamina E. Este órgão de julgamento deseja saber se o produto LUTAVIT E 50 é uma preparação constituída pela mistura de vários elementos nutritivos ou se apenas a vitamina E é o elemento nutritivo;
- 3) Esclarecer, conclusivamente, se o produto LUTAVIT E 50, da forma como apresentado, possui outras aplicações que não exclusivamente a produção de rações para animais;
- 4) Esclarecer, com exemplos, quais seriam as aplicações gerais da Vitamina E;
- 5) Se é possível afirmar, tendo em vista o nome técnico, composição e a dosagem das substâncias nas misturas, que o produto LUTAVIT E-50 guarda semelhança com a descrição do produto MICROVIT E PROMIX 50 examinado na Decisão COANA nº002 de 29 abril de 1999.

A recorrente apresentou manifestação sobre os resultados da diligência nas fls.1.233 a 1.258.

Estabelecidos os aspectos principais envolvendo a lide, passa-se, assim, a análise das argumentações da recorrente em suas preliminares e mérito.

Preliminares

Nulidade da decisão recorrida pela desconsideração do parecer técnico e o indeferimento imotivado da prova pericial

Informa a recorrente que a fim de comprovar que o LUTAVIT é uma vitamina E de utilidade genérica e que a adição de sílica não faz do produto uma pré-mistura, a recorrente acostou aos autos o Parecer Técnico emitido pelo químico José Maia Dantas.

E como forma de reforçar a classificação fiscal adotada na importação e os documentos indicados acima, a recorrente requereu a produção de prova pericial com fundamento nos arts.16, inciso IV, e 18 do Decreto 70.235/72. O requerimento em questão tinha como objetivo demonstrar que as informações apresentadas pelo Laudo Falcão Bauer a respeito da adição de sílica ao LUTAVIT é correta, mas que houve um equívoco da D. Fiscalização ao interpretar e aplicar as normas do Sistema Harmonizado

Conforme se depreende da decisão recorrida de primeira instância, a turma julgadora limitou-se a citar a existência de Parecer Técnico nos autos sem tecer qualquer consideração sobre as conclusões do perito químico. Em seguida, a decisão recorrida conclui, de maneira evasiva, que não seria possível a realização de prova pericial, pois o momento adequado para a apresentação de provas seria com a impugnação.

Em vista do exposto, requereu a anulação da decisão recorrida, para que ocorra a produção de prova pericial em primeira instância e a realização de novo julgamento pela Delegacia de Julgamento em que seja confrontado o Parecer Técnico acostado à Impugnação.

Sem razão a recorrente, visto que a realização de perícia é prerrogativa do julgador que deve decidir quanto a necessidade de sua realização na análise do processo. Se o julgador entender que os elementos presentes nos autos são suficientes para formar a sua convicção, torna-se prescindível a perícia suscitada pela recorrente, nos termos do art.18 do Decreto nº70.235/72.

Como se observa nos autos, o julgador procedeu a valoração das provas apresentadas por ambos os lados da lide não padecendo de qualquer vício a decisão proferida. Além disso, em vista da recusa na realização de perícia, não houve qualquer violação ao direito de defesa, mas o entendimento fundamentado do Julgador *a quo* de que todos os elementos existentes nos autos eram suficientes para a formação de sua convicção e emitir uma decisão fundamentada.

Assim, a discordância da recorrente com as conclusões da decisão recorrida não deve ser confundida com cerceamento à sua defesa, pois a decisão foi devidamente fundamentada e os elementos que firmaram o convencimento do julgador foram expostos, não padecendo de qualquer vício.

Impossibilidade de revisão do despacho aduaneiro

Alega a recorrente que nas hipóteses de desembaraço aduaneiro, em que ocorre a aceitação da classificação fiscal, há a homologação expressa do lançamento. Como consequência, não poderia a Autoridade Aduaneira ter procedido à revisão do lançamento, sob pena de incorrer em alteração de critério jurídico, que é vedada pelos arts.146 e 149 do CTN.

Não prospera a alegação da recorrente, pois, não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de fiscalização do II (Imposto de Importação) não caracteriza revisão de ofício, tampouco se cogita de alteração de critério jurídico a que se referem os arts. 146 e 149 do CTN.

Mérito

Inicialmente, é de se observar que a classificação fiscal envolvida já foi enfrentada por diversas turmas do CARF, havendo decisões divergentes tanto para considerar como correta a classificação proposta pela Fiscalização, como para aceitar aquela proposta pela Recorrente.

A solução da lide para correta classificação do produto LUTAVIT E 50 (Acetato de Tocoferol e substâncias inorgânicas a base de sílica, apresentada em microesferas, para adição

em ração animal) passa necessariamente em decidir se o excipiente (sílica) adicionado a vitamina E, deu origem a um produto para uso específico em nutrição animal caracterizada como preparação (classificação da Fiscalização) ou se esse excipiente está presente no produto apenas para conservar e estabilizar a vitamina E, sem atribuir a mistura obtida uma destinação específica (classificação da Recorrente).

Conforme se observa no laudo técnico elaborado pelo Laboratório Falcão Bauer, o perito respondeu quanto a composição do produto e a sua aplicação da seguinte forma:

01. Identificar a composição química do produto, comparando com a descrição na adição/item.

Não se trata somente de Acetato de Tocoferol (Acetato de Vitamina E). Trata-se de Preparação contendo Acetato de Tocoferol (Acetato de Vitamina E) e Excipientes como as Substâncias Inorgânicas à base de Sílica, **uma Preparação especificamente formulada para ser utilizada em ração animal**. De acordo com análises realizadas, o Teor de Acetato de Tocoferol (Acetato de Vitamina E) é de 50 1% ou 501UI/g.”

02. Trata-se de preparação ou produto de constituição química definida, apresentado isoladamente?

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

03. Qual a aplicação ou finalidade do produto?

Segundo Literatura Técnica Específica, **a mercadoria encontra-se especificamente preparada para ser adicionada às rações animais, destinada a entrar na fabricação dos Alimentos "completos" ou "complementares", designadas comercialmente pré-misturas, destinada a defender a saúde do animal.**

Como se observa, o Sr. Perito conclui que o produto em questão se trata de uma preparação de Acetato de Vitamina E e sílica que tem utilização específica para ser utilizada em ração animal ou pré-mistura para ração animal.

De alguns documentos constantes nos autos de lavra do próprio Sujeito Passivo, a informação que se extrai é a de que o produto em discussão realmente só pode ser utilizado na finalidade apontada no laudo técnico (preparação especificamente elaborada para ser adicionada à ração animal e/ou pré-mistura). Veja o que consta no extrato de Licença de Importação à e-fl.525:

MARCA COMERCIAL: LUTAVIT E 50 NOME VULGAR: VITAMINA E NOME CIENTIFICO: ACETATO DL-ALFA-TOCOFEROL APRESENTACAO: PO BRANCO SECO APLICACAO, USO E EMPREGO: **ADITIVO NUTRICIONAL UTILIZADO NA FABRICACAO DE RACAO ANIMAL** PORCENTAGENS EM PESO: *VEICULO 50%: SILICA * VITAMINA E 50% PROCESSO DETALHADO DE OBTENCAO: SINTESE QUIMICA DIMENSOES FISICAS: EMBALAGEM PLASTICA CONTENDO 25KG CAS: 7695-91-2 FOMULA QUIMICA MOLECULAR: C29H50O2 NAO CONTEM OGM REGISTRO MAPA: SP-59164 30162

(negrito nosso)

No manual de informação técnica de nutrição animal da BASF, embora escrito em inglês (e-fls.502), é possível se inferir que o LUTAVIT E50 é aplicado em pré-misturas, alimentos minerais e alimentos compostos (rações) para nutrição animal.

Da mesma forma, nos *sites* da BASF Animal Nutrition e seus revendedores no Brasil¹, o produto LUTAVIT E50 é apresentado como aditivo alimentar essencial à nutrição animal, da seguinte forma:

Lutavit® E

O Lutavit® E50 e E50 S da BASF são formulados com uma sílica de alta qualidade que proporciona alta estabilidade. Garante pelo menos 50% de conteúdo vitamínico durante toda a vida útil do produto, fazendo de Lutavit® E50 e E50 S um dos melhores do mercado.

Aplicação do Lutavit® E
Lutavit® E é um acetato de vitamina E sintética de alta qualidade que normalmente é aplicado a um portador de sílica como adsorbato a 50%. **Como um aditivo alimentar essencial, é fácil adicionar a pré-misturas, misturas de base e rações completas para suínos, aves, bovinos e vacas leiteiras. Também é usado em uma variedade de produtos de cuidados para animais de estimação, incluindo marcas de alimentos para cães e gatos de topo.**

A fortificação ideal da dieta de vitamina E do gado tem de satisfazer as exigências fisiológicas dos animais e deve considerar também as necessidades especiais. Uma nutrição ótima em vitamina E pode contribuir significativamente para salvar a saúde animal, a produtividade e a qualidade do produto e, portanto, a rentabilidade da produção animal. A fortificação vitamínica está estreitamente correlacionada com o estresse animal. A produção competitiva de carne, leite e ovos requer ajustes constantes nas entradas, especialmente se as saídas estão em constante mudança.

(negritos nossos)

Ademais, na complementação do laudo pericial solicitado por este Colegiado, em sede de diligência fiscal, o perito técnico foi enfático ao afirmar que o LUTAVIT E50 é constituído de uma substância ativa e um suporte, destinada a entrar na fabricação do alimento completo ou complementar pelas indústrias de rações animais, sendo essa a aplicação exclusiva para o produto na forma apresentada, de acordo com as literaturas técnicas especializadas.

Desta feita, depreende-se desses elementos apontados que o LUTAVIT E50 é um aditivo alimentar destinado à nutrição animal, que pode ser acrescentado à pré-misturas de rações ou às próprias rações.

Nesse cenário, não vejo como assumir como correta a afirmação da recorrente de que o referido produto trata-se de vitamina E com múltiplas utilizações, fato que não é demonstrado nos autos, já que o conjunto probatório até aqui demonstrado aponta que o produto da forma como é apresentado tem uso específico para nutrição animal.

Feitas as devidas considerações sobre as características identificadas no produto, parte-se para a análise de qual classificação fiscal ele se adequa em vista dessas características.

Como se sabe, a classificação de uma mercadoria é obtida com a utilização das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, RGI-SH, Regras Gerais Complementares (RGC) da NCM e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH). Parte-se inicialmente da regra 1 que estabelece: *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.*

¹ <<https://nutrition.basf.com/global/en/animal-nutrition/products/lutavit-e.html>>-acesso em 10/03/2020.
<<https://www.agriexpo.online/pt/prod/nutritionbasf/product-184804-83064.html>>-acesso em 10/03/2020.

Observa-se que nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) do capítulo 29, a posição 2936 é composta pelas seguintes substâncias (vitaminas), geralmente apresentadas de forma isolada ou mistura de vitaminas:

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 contendo vitaminas A e D em proporções variáveis, adicionados posteriormente de um suplemento de vitaminas A ou D.
- d) Os **produtos acima mencionados diluídos em qualquer solvente** (oleato de etila, propan-1-2-diol, etanodiol, óleos vegetais, por exemplo).

Em seguida, as notas dessa posição prescrevem que as vitaminas podem ser misturadas com outra substância estabilizadora para propiciar a sua conservação ou transporte:

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**.

(negrito nosso)

Da leitura das notas transcritas, na parte que interessa ao caso, percebe-se que pertencem à posição 29.36, as vitaminas de constituição química definida ou não, em estado puro ou adicionadas de um estabilizante por adsorção em substâncias apropriadas (ácido silícico, por exemplo), indispensável à sua conservação ou transporte, **desde que a adição dessas últimas substâncias não tornem as vitaminas particularmente aptas para usos específicos de preferência à sua aplicação geral**. Assim, se com a adição das referidas substância for alterada a condição de uso ou aplicação geral da vitamina, o produto resultante fica excluído da posição 29.36.

No caso concreto, conforme antes consignado, o Perito oficial atesta que o produto analisado (LUTAVIT E50) é uma preparação constituída de uma substância ativa (vitamina E na proporção de 50,1 %) e um suporte (sílica), destinada a entrar na fabricação do alimento completo ou complementar pelas indústrias de rações animais, sendo essa a aplicação exclusiva para o produto na forma apresentada.

Dessa forma, as conclusões do Laudo Técnico da Falcão Bauer devem ser acolhidas no presente voto, por força do disposto no art. 30 do Decreto 70.235/1972, vez que

inexistem elementos nos autos que comprovem a sua improcedência, mas, ao contrário, há outros elementos, anteriormente citados, que corroboram com as conclusões tomadas pelo perito oficial.

Disso resulta que o produto LUTAVIT E50, por possuir aplicação específica em nutrição animal e em conformidade com as referidas notas, não pertence à posição 29.36 da NCM.

Por sua vez, a Fiscalização entende que os referidos produtos pertencem a posição 23.09 da NCM, que compreende as “PREPARAÇÕES DOS TIPOS UTILIZADOS NA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS. Eis as notas explicativas da referida posição:

Esta posição compreende [...] **as preparações empregadas na alimentação de animais, constituídas de uma mistura de diversos elementos nutritivos**, [...]

[...]

II. OUTRAS PREPARAÇÕES

[...]

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 caráter 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.;

2) os destinados a assegurar a conservação dos alimentos, especialmente as gorduras que contêm, até serem consumidos pelo animal: estabilizantes, antioxidantes, etc.;

3) os que desempenham a função de suporte e que podem consistir quer em uma ou mais substâncias orgânicas nutritivas (especialmente farinhas de mandioca ou de soja, farelos, leveduras e diversos resíduos da indústria alimentar), quer em substâncias inorgânicas (por exemplo: magnesita, cré, caulim, sal, fosfatos).

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 gênero 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;

(...)

[...] **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**

caráter de vitaminas e nem as tornem particularmente aptas para usos específicos de preferência à sua aplicação geral (posição 29.36).

(negritos nossos)

Ressalte-se que a observação "(b)" do penúltimo parágrafo diz respeito literalmente a "preparações" compostas por uma substância ativa do tipo descrito em 1) (VITAMINAS, provitaminas, ...) e por um suporte (no caso concreto, a base de Sílica), identificado com o produto ora analisado.

Sendo certo que o LUTAVIT E50 é uma preparação composta de uma substância ativa (vitamina E) e um suporte (sílica) e é empregado exclusivamente como insumo na nutrição animal, as notas transcritas permitem concluir que o produto deve ser classificado na posição 2309, aquela adotada pela Fiscalização.

Portanto, com base no exposto e em conformidade com o disposto na RGI/SH nº 1, na RGI/SH nº 6 (subposição) e na Regra Geral Complementar RGC(item e subitem), chega-se a conclusão de que o produto importado pela recorrente classifica-se no código NCM 2309.90.90 (OUTRAS PREPARAÇÕES DOS TIPOS UTILIZADOS NA ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS), conforme determinado pela Fiscalização.

Essa mesma questão da classificação fiscal na importação do LUTAVIT E50 foi levada à análise do poder judiciário pela BASF S/A, com decisão desfavorável definitiva (trânsito em julgado em março/2019), no sentido de manter a classificação estabelecida na autuação fiscal, conforme se pode conferir na ementa do acórdão de apelação proferida pelo TRF 3ª Região²:

EMENTA

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LUTAVIT E50. LAUDOS LABANA, CORROBORADOS PELA PERÍCIA JUDICIAL, DETERMINAM CLASSIFICAÇÃO NO CÓDIGO NCM Nº 2309.90.90. ACETATO DE VITAMINA ADSORVIDA EM SÍLICA (SUPORTE) PARA PERMITIR APLICAÇÃO ESPECÍFICA DO PRODUTO NO PREPARO DE RAÇÕES ANIMAIS. A ADIÇÃO DE SÍLICA, NO CASO, TORNA O PRODUTO APTO PARA USO ESPECÍFICO, AFASTANDO A CLASSIFICAÇÃO DO PRODUTO NO CAPÍTULO Nº 29 DA TEC. MULTAS: INEXISTÊNCIA DE ILEGALIDADE OU IRRAZOABILIDADE, SENDO DEVIDAS INDEPENDENTEMENTE DO ANIMUS DO IMPORTADOR. APELAÇÃO IMPROVIDA, COM IMPOSIÇÃO DE HONORÁRIOS RECURSAIS.

1. É claro que cabe a Receita Federal analisar a natureza dos bens e produtos introduzidos regularmente no país para classificá-los, conforme a tabela TIPI, para fins de incidência do IPI, e conforme a TEC, para fins de definição das alíquotas do Imposto de Importação; mas isso não obsta que o Judiciário resolva sobre dissenso entre o contribuinte e o Fisco a respeito de em que posição um determinado material não pode ser alojado, ou onde esse material deve ser alojado, conforme a natureza do mesmo.

4. Na singularidade, a perícia produzida nos autos corrobora os laudos LABANA que embasaram o auto de infração. Com efeito, consta no laudo pericial que o Lutavit E50 não é acetato de vitamina E puro, mas sim misturado com sílica, sendo que a sílica não é um elemento essencial à conservação ou transporte do acetato de tocoferol, mas restritivo no que concerne ao uso geral do produto, sendo que ela foi intencionalmente adicionada ao acetato de tocoferol para torná-lo apto a uma aplicação específica, qual seja, o preparo de rações para animais.

² Processo TRF3 nº2011.61.04.000596-2
Número de origem 0000596-97.2011.4.03.6104
Auto de infração nº11128.006472/2003-15

5. É incorreta a classificação do produto no Capítulo nº 29 da TEC. Sim, pois não se trata de substância química pura, mas sim de uma mistura e, conforme as Notas Explicativas do Capítulo 29, as provitaminas e vitaminas (posição 2936) em solução apenas permitem enquadramento no referido capítulo quando a segunda substância seja indispensável à segurança, conservação ou transporte do produto, e desde que não torne o produto particularmente apto para usos específicos.

6. In casu, conforme conclusão do LABANA, corroborada pela perícia judicial, a sílica adicionada ao acetato de tocoferol torna o produto apto ao uso específico em rações animais e não se trata de substância imprescindível à segurança, ao transporte ou à conservação do produto.

7. A classificação adequada é a adotada pelo Fisco: NCM nº 2309.90.90 (Alimentos preparados para animais -Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais - Outras - Outras). Com efeito, de acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - Nesh, enquadram-se na posição 23.09 as preparações destinadas a entrar na fabricação dos alimentos "completos" e "complementares" para animais compostas por elementos que favorecem a digestão e, de uma forma mais geral, à utilização dos alimentos pelo animal, defendendo o seu estado de saúde (ex: vitaminas) e por um suporte (no caso, a base de sílica).

8. Vale registrar, ainda, que as Nesh excluem da posição nº 2309 "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)". A contrario sensu, inclui-se na posição o Acetato de Vitamina E adsorvida em Sílica para permitir a aplicação específica do produto no preparo de rações para animais.

9. A Solução de Consulta COANA nº 002/99, exarada no Processo nº 10168.003154/98-36, não pode ser aplicada ao caso, pois os produtos são diferentes (Microvit E Promix 50 e Rovimix E-50 Adsorbato) e não foram submetidos à análise laboratorial, baseando-se a conclusão nas informações prestadas pela própria consultante. Além disso, diferentemente do que ocorre in casu, há afirmação de que a quantidade de sílica adicionada (46%) não confere destinação particular ao produto.

10. Não há qualquer ilegalidade ou irrazoabilidade nas multas. Sim, pois a multa de mora aplicada com espeque no art. 61, § 2º da lei nº 9.430/96 é devida pelo atraso no recolhimento do tributo, ao passo que a multa prevista no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158/01 tem como fato gerador o erro de classificação tarifária, sendo devida independentemente do animus do importador, nos termos do art. 136 do CTN.

11. Insustentáveis as razões de apelo, devem ser fixados honorários sequenciais e consequenciais, nesta Instância; assim, para a sucumbência neste apelo fixam-se honorários de 5% sobre o valor atribuído à causa, com fulcro no art. 85, §§ 1º e 11, do CPC. Precedentes: ARE 991570 AgR, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 07/05/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 16-05-2018 PUBLIC 17-05-2018 - ARE 1033198 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 27/04/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-090 DIVULG 09-05-2018 PUBLIC 10-05-2018 - ARE 1091402 ED-AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 20/04/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-087 DIVULG 04-05-2018 PUBLIC 07-05-2018.

(negritos nossos)

Nesse processo judicial, os laudos lavrados por perito da LABANA e Perito Judicial foram unânicos em considerar que **a sílica adicionada ao acetato de tocoferol torna o produto apto ao uso específico em rações animais.**

A mesma questão já foi trazida para julgamento nas turmas colegiadas do CARF, prevalecendo o mesmo entendimento do presente voto, conforme denotam as transcrições parciais da seguintes ementas:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 04/02/2003, 19/03/2003

LUTAVIT E 50.

Tratando-se de preparação especificamente elaborada para ser adicionada à ração animal e/ou pré-misturas, há que se promover sua reclassificação fiscal, empregando-se o subitem 2309.90.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul, ao invés do 2936.28.12, originalmente indicado pelo Sujeito Passivo.

(Acórdão nº 3101001.446 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, redator designado-Rodrigo Mineiro Fernandes, sessão de 23 de julho de 2014)

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 08/01/2003, 30/01/2003, 07/04/2003, 28/05/2003

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). PREPARAÇÃO CONTENDO ACETATO DE VITAMINA COM FIM ESPECÍFICO DE SER ADICIONADA À RAÇÃO ANIMAL. CLASSIFICAÇÃO NO CÓDIGO NCM 2309.90.90. POSSIBILIDADE.

A preparação constituída de Acetato de Vitamina E (Acetato de Tocoferol) e Substâncias Inorgânicas a base de sílica (excipiente), na forma de microesferas, não doseada, destinada a ser adicionada exclusivamente à ração animal e/ou à pré-misturas, classifica-se no código NCM.

(Acórdão nº 3302004.117 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Sessão de 25 de abril de 2015)

Quanto à Solução de Consulta COANA nº2/99 (fls.681 a 686), mencionada pela recorrente, entendo que não se aplica ao caso ora analisado pois se refere a produtos semelhantes, mas não idênticos ao aqui discutido, e as suas conclusões estão circunscritas aos elementos técnicos constantes naqueles autos, sem que tenha ocorrido uma análise laboratorial dos produtos, baseando-se o Parecerista nas informações prestadas pela consulente (SINDIRAÇÕES). Além disso, percebe-se que a composição percentual da vitamina E no LUTAVIT E50 é diferente daquela concentração dos produtos da consulta (Microvit E Promix 50 e Rovimix E-50 Adsorbato), pois enquanto o produto aqui tratado tem concentração de 50,1%, os produtos analisados pelo parecerista contém 54% de concentração.

Nessa mesma esteira, trouxe também a recorrente a IN RFB nº1.459/2014, que supostamente referenda a classificação 2936.28.12 para o LUTAVIT E50. Segundo informa, a IN RFB nº1.459/2014 aprovou e incorporou à legislação interna a “Coletânea de Pareceres de Classificação no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias adotadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA)”, onde se prevê que as preparações de vitamina E em proporção de 50% adsorvidas em sílica classificam-se especificamente na subposição NCM 2936.28.

Por certo, a IN referida trata de situações gerais, mas não tem aplicação para classificação fiscal naquele caso particular em que o agente aditivo acrescentado à vitamina E, comprovadamente por laudo técnico, provoca uma utilização específica do produto, fato que desloca necessariamente a posição do produto para a 2309, de acordo com as notas explicativas da NESH. Como bem ressaltado pelo acórdão recorrido, sobre essa situação particular a instrução normativa não trata.

Por fim, quanto a alegação da recorrente de que se a Autoridade Fiscal reconhece que não ocorreu a alteração da composição química da vitamina E pela adição da sílica, continuando o produto como Vitamina E, implica que essa adição não poderia modificar a finalidade do LUTAVIT E50. Entendo que não procede a afirmação, pois, embora a adição da sílica, de fato, não tivesse modificado a composição química da vitamina E, essa adição modificou sim a utilização do produto, pois este deixou de ter uma aplicação geral para ter uma aplicação específica na fabricação de ração animal, fato comprovado não só pelo laudo pericial oficial, como também, por elementos originados da própria empresa, como antes demonstrado. Isso, por si só, é o bastante para afastar a interpretação equivocada da recorrente.

No mérito, ainda, alega a recorrente que a multa aplicada com fundamento no art.84, inciso I, da MP nº2.158-35/2001, não aponta para a responsabilidade objetiva e pode ser afastada nos casos em que não estiver configurada a existência do dolo ou a má-fé do contribuinte. Com efeito, resta clara a ausência de intenção de prejudicar o erário e de se obter qualquer vantagem ilícita.

No caso concreto, informa que é inquestionável que importou produto químico adotando exatamente as informações descritas nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado e com base em atos normativos e jurisprudência específica sobre o LUTAVIT, tendo feito constar em suas DIs todas as informações necessárias para identificação do produto importado.

Não procede a alegação da recorrente.

A previsão legal de aplicação da referida penalidade encontra-se estabelecida no inciso I do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001, a seguir transcrito:

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;

[...]

Nos termos desse dispositivo, a materialização da referida infração ocorre com o simples cometimento de erro de classificação do produto em pelo menos uma das referidas nomenclaturas ou catálogos de detalhamento da mercadoria.

No caso em tela, a referida infração encontra-se devidamente caracterizada, haja vista que a autuada atribuiu ao produto importado o código NCM 2936.28.12, quando o correto seria o código NCM 2309.90.90. Não há, dessa forma, qualquer critério subjetivo para aplicação da multa, sendo irrelevante o *animus* do importador.

Com base nessas considerações, deve ser mantida a cobrança da referida multa, conforme proposto no auto de infração.

Quanto às duas penalidades aplicadas, a recorrente alega ser indevida a cumulação da multa de 75% do valor do II devido pela classificação e a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria em razão da adoção de NCM supostamente incorreto.

Não há qualquer ilegalidade na aplicação das duas multas em conjunto, pois as penalidades são aplicadas por motivações diferentes. A multa de ofício aplicada com base no art. 44, I, da lei nº 9.430/96 é devida no lançamento de ofício do tributo, aquele no qual o tributo é apurado em procedimento de fiscalização, quando o contribuinte não está sob espontaneidade, ao passo que a multa prevista no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158/01 tem como fato gerador o erro de classificação tarifária, sendo devida independentemente do *animus* do importador.

Dessa forma, não há qualquer impedimento legal para a aplicação concomitante das referidas multas.

Quanto às questões constitucionais suscitadas pelo Contribuinte, a exemplo de vedação ao confisco, essas matérias estão na competência de julgamento do Poder Judiciário, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º. Nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF nº2 determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Por fim, no tocante à impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre multa de ofício, essa questão já foi pacificada no CARF por meio da publicação da súmula CARF nº 108, de aplicação obrigatória pelos conselheiros deste colegiado:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Redator designado.

Com a devida vênia, divirjo do ilustre Relator.

Sobre a classificação fiscal das mercadorias, a recorrente junta robusto conjunto de subsídios para seu entendimento, composto especialmente pelo Relatório Técnico nº 000.951/2015, do Instituto Nacional de Tecnologia (fls. 1150 a 1185), assim como pela recente decisão do CARF sobre o tema, de 16 de agosto de 2022, proferida pelo Acórdão nº 9303-013.289, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 1291 a 1313).

Interessante destacar que a referida decisão não trata somente de autuação lavrada em face do mesmo contribuinte, mas também de idêntica discussão, ou seja, a classificação fiscal do produto "Lutavit E 50", classificado pelo contribuinte no código NCM 2936.28.12 e pela fiscalização no código NCM 2309.90.90.

Nesse sentido, para melhor elucidar e suportar tal entendimento, peço licença para destacar trechos do voto do ilustre Conselheiro Valcir Gassen, relator do Acórdão 9303-013.289, onde foi dado, por unanimidade de votos, provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte (grifos nossos):

Na análise dos autos verifica-se assistir razão ao Contribuinte. Fica claro que a vitamina importada é vitamina misturada com excipientes, **que não perdeu sua característica essencial, mas torna-se apta para uso específico em preparados de nutrição animal.** Afastando-se assim a rediscussão da matéria concernente ao Ato Declaratório nº 10/97 sobre a correta descrição do produto. O produto Lutavid E 50 (Acetato de Vitamina E)

já foi objeto de análise por intermédio do Acórdão nº 3301-004.388, de relatoria da il. conselheira Liziane Angelotti Meira, que por unanimidade de votos, entenderam correta a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte.

(...)

Neste sentido também o Acórdão nº 3202-001.161, de relatoria da il. conselheira Tatiana Midori Migiyama, que por unanimidade de votos, entenderam correta a classificação realizada pelo mesmo Contribuinte em relação ao mesmo produto:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 15/06/2000, 16/07/2002

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA

Preparação de Acetato de Tocoferol (concentração de 50% de vitamina E) e substâncias inorgânicas à base de Sílica (excipiente), a ser utilizada pelas indústrias formuladoras de ração animal, denominada comercialmente de "Lutavit E 50", classifica-se no código NCM 2936.28.12.

Recurso Voluntário Provido.

Reforça-se 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) da Organização Mundial das Alfândegas (OMA) a que se refere a Instrução Normativa RFB nº 1.747/2017, **ficou assente que o produto Lutavid E 50 (Acetato de Vitamina E) deve ser classificado na posição 2936.28.12, e que a posterior destinação, neste caso, deixa de ser relevante para a classificação fiscal.**

Já o Parecer Normativo RFB nº 6/2018 assim estabelece em relação a observância dos Pareceres de Classificação do Comitê do Sistema Harmonizado:

A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias. (...) Ocorre que, mesmo em detrimento da estrita técnica deste caso, **os mencionados Pareceres de Classificação têm efeito vinculante para o Fisco e para os contribuintes em classificação fiscal de mercadorias.**

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, entendendo correta a classificação do produto no código NCM classificado pela recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda