



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12894.720072/2018-76
ACÓRDÃO	3402-012.392 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NUTRICARE SUPLEMENTOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2014, 2015, 2016, 2017

AUTO DE INFRAÇÃO. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. SUJEIÇÃO PASSIVA. CONTRIBUINTE. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. INVERSÃO. VÍCIO FORMAL. AMPLA DEFESA. CONVALIDAÇÃO.

Na importação por conta e ordem de terceiro, a inversão na qualificação dos sujeitos passivos caracteriza vício formal, de tal sorte que o auto de infração pode ser convalidado caso não reste caracterizado prejuízo à defesa dos autuados.

AUTO DE INFRAÇÃO. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ENQUADRAMENTO EQUIVOCADO. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. AFASTAMENTO.

É de se afastar o importador de fato do polo passivo da obrigação tributária quando a Fiscalização dá a ele um tratamento de responsável solidário sem trazer qualquer fundamentação que sustente o afirmado.

MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS.

Não cabe o agravamento da multa de ofício, previsto no inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, quando a intimação versar sobre informações que se encontrem sob a gerência da RFB, ou quando não restar configurada a violação pelo contribuinte ao dever de colaborar com a autoridade aduaneira.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCOMPETÊNCIA PARA SE PRONUNCIAR. SÚMULA CARF N. 2.

Nos termos da Súmula Carf nº 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei.

JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N. 108.

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2014, 2015, 2016, 2017

REVISÃO ADUANEIRA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA CARF N. 216.

Nos termos da Súmula CARF n 216, o desembaraço aduaneiro não é instituto homologatório do lançamento e a realização do procedimento de "revisão aduaneira", com fundamento no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, não implica "mudança de critério jurídico" vedada pelo art. 146 do CTN, qualquer que seja o canal de conferência aduaneira.

REVISÃO ADUANEIRA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA CARF N. 216. *DISTINGUISHING*.

A Súmula CARF nº 216 não se aplica para as novas reclassificações de mesmas mercadorias já classificadas pela Fiscalização, referentes a fatos geradores ocorridos após a classificação anterior, desde que o importador tenha adotado a classificação exigida pela Fiscalização no lançamento efetuado/exigência feita.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO. MULTA POR FALTA DE LI. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE. ART. 99 DO DL 37/1966.

Nos termos do art. 99 do DL 37/1966, apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas. É possível cumular a aplicação das multas de ofício, de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por erro de classificação fiscal e de 30% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por falta de LI.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Exercício: 2014, 2015, 2016, 2017

SUPLEMENTOS ALIMENTARES. WHEY PROTEIN. SABOR CHOCOLATE. POSIÇÃO 1806.

Os suplementos alimentares da posição 2106, quando contiverem cacau em qualquer proporção, são classificados na posição 1806.

MISTURAS. PREPARAÇÕES ALIMENTÍCIAS. RGI-2B.

As misturas que representam uma preparação alimentícia, não especificada em outra posição do Sistema Harmonizado, devem ser classificadas na posição 2106 por força das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da RGI-2b, que esclarecem que os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da RGI-1.

TIPI 1806.90.00. EX 01. ACHOCOLATADO. REQUISITOS.

Para que o produto possa ser classificado no EX 01 do código TIPI 1806.90.00, é preciso que ele seja feito à base de chocolate, em pó ou em grânulos, e que seja destinado à mistura com água ou leite. Não basta que o produto contenha cacau.

RECLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA. FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. DESCRIÇÃO CORRETA/SUFICIENTE. ATO DECLARATÓRIO COSIT 12/1997.

Nos termos do ADN COSIT nº 12/1997, não constitui infração administrativa ao controle das importações a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no SISCOMEX cuja classificação tarifária errônea exija novo licenciamento, automático ou não, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

SOLUÇÃO DE CONSULTA DESFAVORÁVEL. NÃO OBSERVÂNCIA. MULTA 1%. APLICÁVEL.

É cabível a aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por erro de classificação fiscal, prevista no art. 84 da MP nº 2.158-35, de 2001, quando o importador não retifica a declaração de importação até o 30º dia seguinte à data da ciência da solução de consulta de classificação de mercadoria que lhe seja desfavorável.

SOLUÇÃO DE CONSULTA DESFAVORÁVEL. NÃO OBSERVÂNCIA. PRAZO DE 30 DIAS. LANÇAMENTO. NÃO CABIMENTO.

É incabível o lançamento da multa de ofício, da multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por erro de classificação fiscal e da multa de 30% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por falta de LI antes de transcorrido

o prazo de 30 da data da ciência da solução de consulta de classificação de mercadoria desfavorável ao consulente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **por maioria de votos**, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração por erro de sujeição passiva, vencida a conselheira Keli Campos de Lima, que entendia que havia nulidade no Auto de Infração, e, no mérito, **por unanimidade de votos**, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da INTERMARES para excluí-la da condição de responsável solidária, e em dar parcial provimento a ambos os Recursos Voluntários para: I) afastar o lançamento feito sobre os seguintes produtos reclassificados do código NCM 2106.90.30: i) a partir de 18/09/2017, para o produto CASEÍNA; ii) a partir de 18/06/2014, para o produto “COMPLEMENTO PROTEICO ALIMENTAR EM PÓ, SABOR BAUNILHA CONTENDO POR DOSE, 24 GR DE PROTEÍNA, 4 GR DE GLUTAMINA, 5,5 GR DE BCAA, GRANDE QUANTIDADE DE WHEY ISOLADA E AMINOGEN - ON 100% WHEY GOLD VAN ICE CREAM”; iii) a partir de 04/06/2014, para o produto “COMPLEMENTOS ALIMENTARES, SENDO ALIMENTO EM PÓ PARA ATLETAS – WAXY MAIZE, NATURAL FLAVOR”; e iv) a partir de 01/02/2017, para os produtos “PROTEÍNA DO SORO DO LEITE PRONTO PRA BEBER (WHEY PROTEIN) MARCA DYMATIZE NUTRITION - ISO CLEAR, SABOR PONCHE DE FRUTAS” e “PROTEÍNA DO SORO DO LEITE PRONTO PRA BEBER (WHEY PROTEIN) MARCA DYMATIZE NUTRITION - ISO CLEAR, SABOR UVA”; II) afastar o lançamento da multa de 30% sobre o valor aduaneiro da mercadoria (multa por falta de LI) em relação a todas as mercadorias; III) afastar o lançamento da multa do ofício em relação às bebidas ISO 100 CLEAR, do fabricante Dymatize Enterprises, importadas por meio das declarações de importação 17/0149863-6 e 17/0854498-6; IV) afastar o lançamento da multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por erro de classificação fiscal, prevista no art. 84 da MP nº 2.158-35, de 2001, em relação às bebidas ISO 100 CLEAR, do fabricante Dymatize Enterprises importadas por meio das declarações de importação 17/0149863-6, 17/0854498-6, 17/0975173-0 e 17/1088792-5; e V) afastar o agravamento da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Cynthia Elena de Campos, Keli Campos de Lima (substituta

integral) e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausentes as conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Mariel Orsi Gameiro.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte (e-fls. 7990 a 8083) e pelo responsável solidário (e-fls. 8318 a 8329) contra decisão proferida no Acórdão 11-64.067 - 8ª Turma da DRJ/REC, de 30/07/2019 (e-fls. 7605 a 7685), que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente as Impugnações apresentadas.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa NUTRICARE SUPLEMENTOS S/A, CNPJ de nº 04.892.290/0001-86, e contra a empresa INTERMARES TRADING IMPORTAÇÃO LTDA, CNPJ de nº 07.617.173/0001-00, esta na condição de responsável solidária, para exigência das diferenças apuradas a título do Imposto de Importação, do Imposto Sobre Produtos Industrializados, do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, todos lançados com os acréscimos de multa proporcional de 112,5% e juros de mora, bem como para exigência da Multa do Controle Administrativo das Importações, no montante de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas sem as respectivas Licenças de Importação e da Multa Regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro dos produtos importados e classificados erroneamente, totalizando a autuação a importância de R\$ 75.920.761,78.

Discorre o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil autuante que a empresa NUTRICARE SUPLEMENTOS S/A, doravante denominada apenas de NUTRICARE, outrora se denominava MANOEL SERRAO ALVES MEY EIRELI, e que adotou a denominação de NUTRICARE em 23/05/2018. Pontua que esta possui diversas filiais nos Estados de São Paulo, Santa Catarina e Espírito Santo, cujo nome de fantasia é IMPORT SPORTS.

Informa que a ação fiscal teve como principal objetivo a *"averiguação da classificação fiscal de produtos com nome científico e técnico: proteínas do soro do leite ou simplesmente "whey protein", que contenham em sua composição proteína do leite, extraída do soro do leite, quanto de produtos que tenham alguma denominação referente ao nome "whey" ou "protein", produtos estes que tem a função básica de reposição de proteínas e que auxiliam no ganho de massa muscular magra e também de aumento da disposição diária, quanto na forma de fibras musculares, muito populares em academias de treinamento de força no Brasil."*(fl.4.145), mas que não limitou-se apenas a estes, e que o procedimento abrangeu as importações ocorridas no período de janeiro de 2014 a outubro de 2017.

Narra que as importações em análise foram efetuadas pela INTERMARES TRADING IMPORTAÇÃO LTDA, doravante denominada tão somente de INTERMARES TRADING, a qual foi imputada a condição de responsável solidária. Assevera que os produtos importados foram classificados nas posições 3501 e 3502, contudo, foram proferidas várias Soluções de Consulta que apontaram a correta classificação fiscal de tais mercadorias nos códigos NCM 2106.10.00; 2106.90.30 e 1806.90.00, e ilustra em seguida com uma tabela/planilha contendo os nomes dos produtos objeto da consulta, o número do respectivo processo administrativo, a NCM pretendida pelo consulente e a NCM indicada pela Solução de Consulta como adequada ao produto, além da data de ciência do consulente. Aduz que tanto a NUTRICARE quanto a INTERMARES TRADING protocolaram consultas, estas versando sobre produtos descritos como proteína do soro do leite (whey protein) fabricadas pelas empresas Optimum Nutrition, Dymatize Nutrition, Ultimate Nutrition, etc.

Relata que não obstante as Soluções de Consulta exaradas não terem sido favoráveis às consulentes, não foram providenciadas as devidas solicitações para a retificação das Declarações de Importação correlatas, o que ensejou o procedimento fiscal realizado. Destaca que em razão das Soluções de Consulta referentes aos Processos de nº 10921.720831/2015-58; 10120.004246/0317-85 e 10921.720349/2014-37, foram analisadas também as classificações fiscais utilizadas para todas as mercadorias importadas no período de janeiro/2014 a outubro/2017 com sabor de chocolate, ou que contenham cacau em qualquer quantidade, e que os produtos cujos processos resultaram em declaração de ineficácia da consulta também foram objeto da ação fiscal em comento, não tendo sido incluídas, contudo, os produtos que encontram-se pendentes de manifestação por parte da RFB e aqueles que se encontram dentro do prazo legal disponibilizado para retificação por parte do interessado e ilustra em seguida com tabela/planilha e imagens relativas à tais mercadorias.

Enfatiza que os produtos objeto da revisão aduaneira executada encontram-se elencados no arquivo eletrônico denominado Planilha 01 - Extrações Importações - Autuação Fiscal, do ANEXO I. Expõe o posicionamento de que a Solução de Consulta oriunda do Processo de nº 10120.004246/0317-85 aplica-se apenas ao produto ali especificado, nos termos da legislação vigente.

Transcreve o art.54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e declina que a empresa fiscalizada foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos a cerca dos produtos importados, e que (fls.4.150/4.151): *"A resposta aos itens desta intimação fiscal, alegou em 04/12/2017, que as soluções de consulta desfavoráveis à empresa estão sendo questionadas por defeito de nulidade e de solução de divergência em face de classificações distintas para um mesmo tipo de produto. E acrescentou que até final julgamento estaria amparada pelo art. 16, § único da Instrução Normativa nº 1.464/2014, dispondo assim do prazo de trinta dias para recolhimento espontânea das obrigações tributárias em caso das decisões nos processos de Solução de Consulta não lhe serem favoráveis.*

Esclareceu ao final não ter realizado nenhum processo de retificação das importações realizadas no período objeto desta fiscalização (jan/2014 a out/2017).

Quanto à falta de Licenciamento da Importação – LI não automática da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, afirmou que somente foram registradas as declarações de importação nº 17/0433332-8 de 16/03/2017 e 17/0537986-0 de 04/04/2017, alegando falha de sistema para que não apresentasse referido licenciamento e que as demais importações foram registradas com LI e que não há processo de solução de consulta quanto ao NCM 3504." e arremata declinando que a resposta confirma a falta de Licença de Importação para as Declarações de Importação de nº 17/0433332-8 de 16/03/2017 e 17/0537986-0 de 04/04/2017.

Prossegue asseverando que foi confeccionada a segunda Intimação, esta solicitando à NUTRICARE informações sobre às consultas realizadas, o que foi atendido, contudo, sem a informação sobre a data de ciência das Soluções de Consulta, alegando para tanto a intimada que teria ocorrido problemas no sistema e-CAC.

Assinala que posteriormente foi lavrada uma terceira intimação para que a NUTRICARE apresentasse informações sobre a interposição de recurso especial nos processos de consulta, as comprovações da alegada falha no sistema do e-CAC que impossibilitou-a de fornecer as datas de ciências das Soluções de Consulta formuladas, bem como o número das Licenças de Importação, a partir de 2017, exigidas para os produtos classificados nos códigos NCM 2106.10.00; 2106.90.30; 3502.20.00 (a partir de 25/08/2017) e 3501.10.00 (a partir de 13/03/2017).

Explana que (fl.4.153): "para atendimento dos itens desta intimação fiscal (0812200/0002/2017, de 23/01/2018), a contribuinte em 15/02/2018, peticionou junto ao dossiê nº 10100.006503/0118-15, alegando que falhas de sistema não induzem à multa por falta de atendimento da intimação fiscal, citando o art. 44, § 2º, da Lei 9.430/1996. Quanto à ausência de interposição de recurso especial (item "2.2") menciona que a "solução de divergência protocolada", juntada aos processos de solução de consulta desfavoráveis, referem-se a recurso especial, quanto aos demais itens desta intimação fiscal (0812200/0002/2017, de 23/01/2018), alegou novamente problemas dos sistemas da RFB."

Foi lavrada nova intimação solicitando esclarecimentos a cerca das Licenças de Importação (LIs) objeto da intimação anterior, ou da justificativa pela ausência destas em relação às Declarações de Importação de tal período. A intimação em questão foi atendida pela NUTRICARE, que apresentou, segundo menciona, relação de LIs com licenciamento não automático obtidas com o aval da ANVISA, todavia observou períodos a partir de 08/03/2017 sem LI para as mercadorias classificadas na NCM 2106.10.00, que foram objeto de autuação e podem ser conferido na Planilha 01 - Extrações Importações - Autuação Fiscal, do ANEXO I.

Em sequência, detalha que (fl.4.154): *"Em relação aos produtos que declarou com NCM's 3502.20.00 e 3501.10.00 não foram localizados registros de Licenças de Importação – LI não automático junto à Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, exceto, apenas, em relação às Declarações de Importação – DI's nºs 1710684005 de 29/06/17; 1710238951 de 22/06/17; 1707991571 de 17/05/17; 1707157695 de 04/05/17 e 1706580292 de 24/05/17, que seguem listadas abaixo:"*, e apresenta tabela/planilha com tais informações, narrando em seguida que: *"Estas adições das Declarações de Importação – DI's, nas quais houve registro de Licenças de Importação – LI não automático junto à ANVISA, estão informadas no arquivo eletrônico "Planilha 01 - Extração Importações - Autuação Fiscal", do ANEXO I (exceto a DI nº 1707157695) diante da incidência da multa de 1% (um por cento) de erro de classificação fiscal do código NCM 3501.10.00 para o código NCM 2106.10.00.*

No entanto, outras adições destas Declarações de Importação – DI's, a exemplo da adição nº 3 da DI nº 1710238951, de 22/06/2017, para o produto importado "whey protein, em pó, marca Optimun Nutrition, sabor baunilha", não foi encontrada Licença de Importação – LI não automática junto à ANVISA e assim incluída nesta fiscalização quanto à incidência da multa de 30% (trinta por cento) por falta de LI."

Aventa sobre os produtos com sabor de chocolate, aduzindo que foi confeccionada intimação solicitando informações sobre estes, consubstanciada no Dossiê Digital de nº 10100.006503/0118-15, da qual foi dada ciência à intimada em 24/08/2018, todavia a empresa em tela não respondeu/atendeu a esta intimação.

Relata que a Coordenação-Geral de Tributação - COSIT não conheceu de vários dos recursos especiais intentados pelos consulentes, posto que não se adequavam aos requisitos previstos na legislação para tanto, quais sejam, de que só seriam cabíveis quando houvesse divergência entre Soluções de Consulta relativas a mesma mercadoria.

Ilustra em tabela/planilha Declarações de Importação que foram retificadas, com alteração para o código NCM 2106.90.30 e assinala que (fl.4.156): *"No entanto, nestas retificações, embora alterado o NCM das adições, quanto recolhidas as multas e diferenças tributárias, não se deram devido ao resultado das decisões administrativas nos processos de consulta, mas sim por imposição da autoridade fiscal do porto de desembarque (São Francisco do Sul/SC) no momento do despacho aduaneiro.*

Frisa-se aqui, como importante para o desenvolvimento deste Relatório Fiscal, que a empresa nada questionou, apurou e pagou integralmente todas as diferenças de tributo e, inclusive, das multas de 1% por erro de NCM, quanto da multa de 30% por falta de licenciamento de importação não automático.

Ou seja, até a presente data, a contribuinte não mostrou interesse algum em proceder as retificações das declarações de importação com erro de NCM reconhecido por decisão proferida em processo de consulta de classificação fiscal.

As Declarações de Importação - DI's referidas na tabela 5, foram trabalhadas pela Alfandega do Porto de São Francisco do Sul e não estão incluídas nesta revisão."

Indica os produtos, tais como compostos de aminoácidos; vitaminas; óleo de linhaça; balas energéticas; Omega 3; queimadores calóricos; bolachas; suplementos energéticos em gel; produtos de proteína de arroz em pó, de soja, de carne, etc, que não foram objeto deste Auto de Infração. Informa ainda que (fls.4.156/4.157): *"Excluídas, também, as Declarações de Importação - DI's nºs 1708938860, de 01/06/17; 1711326021 de 10/07/17 e 1711326021, de 10/07/17, por se referirem a devolução de mercadorias ao exterior por problemas na formulação dos produtos, ocasião que não haveria incidência de tributos, conforme inc. II, art. 71 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n 6.759/2009).*

Por fim, também não foram considerados na presente autuação importações de mercadorias como mesas de jogos, maquinas de moer, copos para shake, displays de mostruários de produtos, adesivos para piso, softwares, eletrônicos, catálogos, roupas e acessórios de academias de ginástica, entre outros itens importados pela empresa fiscalizada, no período abrangido pela fiscalização, dos quais não foram verificados processos de consulta de classificação fiscal, quanto esta auditoria concorda com a classificação adotada nestas importações.

Com efeito, a listagem conclusiva dos produtos importados pela NUTRICARE (atual denominação de MANOEL SERRAO ALVES MEY EIRELI), alcançados nesta autuação fiscal estão listados no arquivo "Planilha 01 - Extração Importações - Autuação Fiscal", que se encontra no ANEXO I."

Traz à baila tópico com considerações sobre classificação fiscal (fls.4.157/4.158) e passa a versar, no tópico seguinte, sobre a análise realizada na fiscalização e a correta classificação fiscal dos produtos importados. Adentra na seara das Soluções de Consulta proferidas, transcrevendo as suas ementas, que trazem a descrição da mercadoria, a NCM adequada e os dispositivos legais empregados na classificação, fazendo sua correlação para com as mercadorias importadas, apresentando em seguida tabelas/planilhas com os números das DIs, Adição e Item de Adição onde constam tais produtos, as datas de registro e desembaraço, a NCM declarada, a NCM correta, e as informações sobre a existência e necessidade de LI (fls.4.158/4.182).

Esclarece que alguns dos produtos objeto de autuação não possuíam processo de consulta vinculado, todavia, por se tratar de mercadorias da mesma natureza das demais, foram igualmente declaradas com o código NCM incorreto. Transcrevemos abaixo trechos do Relatório Fiscal que avança sobre esta matéria (fls.4.183): *"E, outrora tenham sido trazidos do exterior produtos que não têm processo de classificação informado, são mercadorias que se amoldam em alguma das classificações acima, seja porque a própria empresa importadora dispõe nesse*

sentido, quanto introduz nas informações complementares das Declarações de Importação – DI's, informação de processo de consulta de outra marca/produto, infere-se que concorda nesse sentido, ou seja, que produtos semelhantes detém a mesma NCM.

Como exemplo na DI nº 1605355269, de 08/04/16, quanto aos produtos caseína e whey protein da fabricante "GLANBIA PERFORMANCE NUTRITION, INC", invocando a proteção do processo de consulta nº 10921.720349/14-37 que faz referência ao produto "100% CASEIN GOLD STANDART" da fabricante "OPTIMUM NUTRITION".

Nesse sentido, será demonstrado na sequência, seja em relação ao produto whey protein, quanto às importações de produtos de sabor chocolate/cacau, inclusive de whey protein, que não há decisões com divergência de classificação.

Primeiramente, em relação ao produto whey protein, na qual se traz na tabela 18, a relação de DI's de importação deste produto que deve ser àquela da NCM 2106.10.00, até porque a própria empresa fiscalizada vinha realizando importações com essa classificação, conforme alhures dito.

Sendo que nos processos de consulta comumente a consulente esclarecia que:

"Adotava-se a classificação fiscal 2106.10.00 – Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas, porém em um estudo mais aprofundado das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH pode-se notar que existe uma posição mais específica para o produto em questão. Desta forma pretendemos adotar a posição 3502.20.00 – Lactalbumina, incluindo os concentrados de duas ou mais proteínas de soro de leite. [...]"

E pretendia classificar o produto whey protein na posição 35.02 (Albuminas (incluindo os concentrados de várias proteínas de soro de leite, que contenham, em peso, calculado sobre a matéria seca, mais de 80% de proteínas de soro de leite), albuminatos e outros derivados das albuminas), por entender que se trata de concentrado de proteínas de soro de leite, com mais de 80% dessas proteínas.

Ocorre que os produtos whey protein não chegam a ter essa porcentagem de proteínas, conforme se analisou nas diversas amostras levadas à efeitos nos processos de classificação aqui discorridos, portanto, enquadram-se em outra classificação."

Menciona e cita trechos das Soluções de Consulta nº 98.187, de 08/06/2017, nº 98.172, de 25/05/2017; SC nº 98.170, de 25/05/2017; SC nº 98.174, de 25/05/2017, SC nº 98.187, 08/06/2017 e SC nº 98.229, de 02/07/17.

Conclui em relação a este produto que (fl.4.185): "E pela análise do produto, segundo o rótulo disponível no site <https://leprinofoods.com/wpcontent/uploads/2018/02/LeprinoNutrition-WheyProteinConcentrate80.pdf> (acesso nesta data) a composição de proteína não é superior a 80% (oitenta por cento).

Nestes temos e diante de todo o exposto acima, e, como comumente vem sendo adotado pela COSIT, quanto às importações de whey protein, e, inclusive, também porque a empresa foi instada por diversas vezes a corrigir a NCM dessa mercadoria junto à Alfândega do Porto de São Francisco do Sul/SC e em nenhuma das oportunidades questionou.

Adota-se a mesma acima fundamentação acima, porque de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 (texto da posição 21.06) e nº 6 (texto da subposição 2106.10.00), da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 807, de 2008, e alterações posteriores. Para classificar o produto whey protein, 20kg, da fabricante LEPRINO FOODS DAIRY PRODUCTS COMPANY, que se encontra nas DI's a seguir, que fazem parte do arquivo eletrônico "Planilha 01 - Extração Importações - Autuação Fiscal" do ANEXO I."

Colaciona em seguida tabela/planilha com os números das DI's, Adição e Item de Adição onde constam tais produtos, as datas de registro e desembaraço, a NCM declarada, a NCM correta, e as informações sobre a existência e necessidade de LI.

Passa a tratar das importações de produtos de sabor chocolate/contendo cacau, enfatizando que a NUTRICARE foi intimada a prestar esclarecimentos sobre tais produtos mas não se manifestou, razão pela qual presume que tenha acatado como correta a classificação no código NCM 1806.90.00 imputado pela Fiscalização. Discorre que a Solução de Consulta de nº 98.248, de 21/07/2017 indica como correta a classificação fiscal no código NCM 1806.90.00 e que os fundamentos ali presentes deixam claro que as preparações alimentícias contendo cacau em qualquer proporção se enquadram no Capítulo 18, disposição reproduzida também na Solução de Consulta de nº 98.229. Traz considerações da COSIT sobre tais produtos e elenca as Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias que utilizou para fulcrar a classificação utilizada. Menciona ainda a Solução de Consulta de nº 98.243. Sustenta que (fl.4.189): *"Porquanto, vê-se que, independente do fabricante, ou do produto, desde que não sejam chocolate branco, composto de manteiga de cacau, açúcar e leite em pó (posição 17.04) e biscoitos e outros produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, recobertos de chocolate (posição 19.05).*

Os produtos importados pela fiscalizada no período abrangido pela fiscalização de janeiro/2014 a outubro/2017, não podem ser classificados pelo NCM 2106.10.00, quanto em outra NCM, mas sim no código NCM 1806.90.00, diante de toda fundamentação acima, porque a posição apropriada para o suplemento apresentado em sabores que contém cacau em sua composição é a 18.06 ("Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau"), como deixa claro a interpretação conjunta da Nota 2 do Capítulo 18 com as

Considerações Gerais desse mesmo Capítulo:", e transcreve as citadas normas, concluindo que se existe cacau em qualquer proporção a classificação caminha para o código NCM 1806.90.00. Relaciona as LIs referentes a tais importações e ilustra com tabela/planilha (fls.4.191/4.208) relativas às importações dos produtos denominados "ISOPURE 100% WHEY PROTEIN ISOLATE COM CACAU", referente à Solução de Consulta nº 98.229, de 03/07/2017 e o produto "100% CASEIN GOLD STANDART", concernente à Solução de Consulta nº 98.248, de 21/07/2017.

No que cinge aos produtos de sabor chocolate branco, fundamenta que (fl.4.208/4.209): *"Já que pelas conclusões da classificação adotada para o sabor chocolate, acima referidas, e que a RGI 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 RGI 2 a 6.*

Que as Considerações Gerais das Nesh do Capítulo 18 deixam claro que o chocolate branco ocupa a posição 17.04:

"CONSIDERAÇÕES GERAIS

O presente Capítulo refere-se ao cacau propriamente dito (incluídas as sementes), sob quaisquer formas, e à manteiga, gordura e óleo, de cacau e, ainda, às preparações alimentícias contendo cacau em qualquer proporção, excetuando-se, porém:

*a) O iogurte e outros produtos da **posição 04.03.***

*b) O chocolate branco (**posição 17.04**)."*

Destarte, de acordo com as RGI 1 (texto das posições) e 6 (texto das subposições), bem como considerando que a posição 1704 abrange a maior parte das preparações alimentares com adição de açúcar, comercializadas no estado sólido ou semi-sólido, em geral prontas para consumo, conhecidos por produtos de confeitaria.

E como a posição 17.04 desdobra-se nas seguintes subposições:

1704.10 - Gomas de mascar (Pastilhas elásticas), mesmo revestidas de açúcar*

1704.90 - Outros 18.

Por não estar enquadrado na subposição anterior, o produto classifica-se, pela RGI-6, na subposição de 1º nível 1704.90, que por sua vez desdobra-se em:

1704.90.10 Chocolate branco

1704.90.20 Caramelos, confeitos, dropes, pastilhas, e produtos semelhantes

1704.90.90 Outros

E como existe, no âmbito da posição 1704, subposição e item específico para o enquadramento do chocolate branco, adota-se o código NCM 1704.90.90 nos termos da Regra Geral Complementar (texto dos itens e subitens) para a mercadoria importada pela fiscalizada denominada whey protein de sabor chocolate branco, vista na tabela abaixo (20), a qual, juntamente com as tabelas acima referidas, fazem parte do arquivo "Planilha 01 - Extração Importações - Autuação Fiscal" do ANEXO I." e traz tabela/planilha relativa às importações destes produtos.

Inicia novo tópico explanando sobre a aplicação e fundamentos legais da multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias classificadas incorretamente e da multa de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas sem Licença de Importação. Quanto a segunda penalidade em específico, expõe seu entendimento de que os produtos importados se submeteriam ao licenciamento não automático e que não se aplica ao caso vertente o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/1997 porque teria ocorrido um enquadramento deliberado no código NCM incorreto, albergado pelos diversos processos de consulta apresentados, sendo que tal procedimento inclusive obstou a atuação do Fisco Estadual, com prejuízos para a arrecadação do ICMS e que os processos de consulta ampararam inclusive um mandado de segurança impetrado contra a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. Enfatiza que o afastamento da multa por falta de LI preconizado no ADN COSIT nº 12/1997 só é possível quando o importador já houver obtido licenciamento para a classificação que inicialmente adotou e que, além de tudo isto, verificou-se erros na descrição dos produtos referente à grafia e a sua denominação, e exemplifica, inclusive com tabela/planilha ilustrativa. Finaliza arguindo que (fl.4.216): *"Nestes termos, todas as importações realizadas pela fiscalizada e que tiveram o NCM alterado pelos resultados dos processos de consulta, quanto por esta auditoria, estão listadas no arquivo eletrônico "Planilha 01 - Extração Importações - Autuação Fiscal", do ANEXO I.*

Que permite visualizar a questão da exigência de LI não automática, destacando, ainda que o enquadramento incorreto, por parte do contribuinte, impediu a possibilidade de que Órgão fiscalizador Federal (Anvisa) verificasse o produto, fato destacado na coluna "LI NECESSÁRIA", e uma não existindo registro junto à adição foi realizado o lançamento da multa respectiva de 30% (trinta por cento) do valor aduaneiro das importações.

Porque o erro na classificação fiscal implica a aplicação da multa de 30% (trinta por cento) sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no artigo 169, I, "b", do Decreto-Lei nº 37/1966 (artigo 706, I, "a" e §2º, inc. I, do Decreto 6.759/2009)."

No tópico subsecutivo aponta as diferenças de tributos (impostos e contribuições) verificadas em face às divergências nas alíquotas do Imposto de Importação, do

IPI, do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, apresenta os respectivos fundamentos legais e demonstra tais diferenças em tabela/planilha ilustrativa.

Arrazoa no tópico posterior sobre a aplicação da multa prevista no art.44, I, da Lei nº 9.430/1996, inicialmente da ordem de 75% sobre o montante dos tributos devidos, a qual foi majorada em 50%, pela ocorrência da hipótese tipificada no §2º, I, do mesmo diploma legal, totalizando, deste modo, 112,5%, uma vez que a NUTRICARE não atendeu a Intimação Fiscal de nº 0812200/0002/2018, constante no Processo de nº 10100.006503/0118-15, do qual a empresa foi devidamente cientificada por meio eletrônico em seu domicílio tributário eletrônico - DTE.

Adentra no tópico subsequente sobre a imputação de responsabilidade solidária à empresa INTERMARES TRADING, citando o artigo 121, II, do Código Tributário Nacional - CTN, o art.31 do Decreto-Lei nº 37/1966, e o art. 24 do Decreto nº 7.212/2010. Explana que a INTERMARES TRADING foi autora da maioria dos processos de consulta e que realizou operações de importação de importação por conta e ordem de terceiros e por encomenda no período abrangido pela ação fiscal.

Em seu penúltimo tópico expõe os valores dos créditos tributários lançados, referentes aos tributos, estes com os acréscimos de multa e juros, bem como às penalidades autônomas, para em seu último tópico tecer considerações finais sobre a autuação.

Foram anexados os documentos de fls.02/4.141.

Foi cientificada eletronicamente a NUTRICARE em 12/11/2018 (fl.4.230), e a INTERMARES TRADING, via postal (AR), em 16/11/2018 (fl.4.231).

A NUTRICARE apresentou sua peça impugnatória em 11/12/2018 às fls.4.234/4.330.

Inicialmente traça considerações, em síntese, sobre os fatos observados, inclusive ilustrando com tabela/planilha com os produtos, o código NCM por ela adotado e àquele atribuído pela Fiscalização Aduaneira, concluindo que a autuação não deve prosperar, posto que (fl.4.238): *" a classificação fiscal adotada pela Impugnante encontra-se em perfeita consonância com a legislação pertinente; seja porque o lançamento deriva tão somente da alteração do posicionamento até então adotado pela própria Receita Federal do Brasil, configurando clara alteração do critério jurídico; seja ainda porque para a maior parte do período autuado a Impugnante se encontrava resguardada por Consultas por ela formuladas e reconhecidas eficazes, o que desde já reforça a sua boafé (tanto assim que não houve sequer qualquer acusação de conduta dolosa); seja até mesmo porque as multas isoladas são absolutamente descabidas no presente caso. É o que se passa a demonstrar."*

Em seguida concebe tópico (II) onde discorre sobre a tempestividade de sua peça de defesa, para, no tópico subsequente (III), intitulado "DO DIREITO", adentrar na seara da classificação fiscal dos produtos importados. Inicia sua argumentação

pelo subtópico III.1 explanando sobre as regras de classificação constantes do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apresentando inclusive gráfico ilustrativo.

No subtópico posterior (III.2), intitulado "DA NULIDADE EM VIRTUDE DO ERRO NA METODOLOGIA EMPREGADA E DA MOTIVAÇÃO CONTRADITÓRIA DA AUTUAÇÃO", aduz que a autuação contém vício insanável em sua motivação, o que enseja sua nulidade. Sustenta que foram agrupados indevidamente pela Fiscalização, em uma mesma NCM, produtos de espécies distintas, e explica o seu posicionamento para com as mercadorias reclassificadas para o código NCM 1806.90.00, onde a Fiscalização Aduaneira indica que deveriam residir produtos com chocolate/cacau, desde que não fossem de chocolate branco, quando então a correta classificação fiscal se daria no código NCM 1704.90.90, todavia, ao consultar a relação de produtos autuados (ANEXO I), vislumbrou mercadorias contendo chocolate branco em sua composição no código NCM 1806.90.00, e aponta dois casos de produtos nesta condição inserindo imagem ilustrativa.

Argumenta que tal situação revela falta de critério objetivo por parte do Fisco, e que tal fato também teria ocorrido em sentido inverso, ou seja, produtos contendo apenas chocolate teriam sido reclassificados como se contivessem chocolate branco em sua composição, e novamente colaciona imagem com um exemplo de tal constatação.

Pontua que a autuação deve manter coerência em seus dados, razão pela qual, ainda que as classificações fiscais adotadas nas importações estivesse incorreta, o que admite apenas para fins de argumentação, os enquadramentos utilizados pelo Fisco não atendem aos ditames legais, ensejando a nulidade do lançamento, por vício material, posto que violados os princípios constitucionais da legalidade e da motivação dos atos jurídicos, além do princípio da seletividade, insculpido nos artigos 37 e 153, IV, da Constituição Federal, além de ofensa ao art.142 do Código Tributário Nacional e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, posto que o crédito tributário fora constituído de forma diversa dos próprios critérios adotados pela Autoridade Fiscal.

Afirma que tal procedimento maculou também a base de cálculo dos tributos e seus consectários e, que caso seja necessário, se proceda com diligência a fim de identificar todos esses vícios do lançamento, para que sejam expurgados de forma preliminar, ainda que no mérito o lançamento também não prospere.

No subtópico III.3, denominado "INAPLICABILIDADE RETROATIVA DA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO - IMPOSSIBILIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DA IMPUTAÇÃO DE PENALIDADES AO RECLASSIFICAR AS MERCADORIAS PARA AS SUBPOSIÇÕES NCM 1806.90.00 E NCM 1704.90.10", a impugnante NUTRICARE discorre, *in verbis*:

"55. Com efeito, com base no resultado dessas Soluções de Consulta que a d. Autoridade Autuante promoveu o reenquadramento fiscal das mercadorias importadas pela Impugnante que continham chocolate e

chocolate branco na composição e, por conseguinte, apurou a diferença entre os tributos recolhidos e aqueles supostamente devidos.

56. Ocorre que, da própria motivação do lançamento já é possível constatar que a Impugnante somente foi cientificada das decisões das aludidas Soluções de Consulta entre agosto de 2017 e outubro de 2018, SENDO CERTO QUE O ENTENDIMENTO ATÉ ENTÃO ADOTADO PELA AUTORIDADE FISCAL SOBRE A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS SUPLEMENTOS PROTEICOS QUE CONTÉM CHOCOLATE NÃO CONDIZ COM AQUELE EXPOSTO NO RESULTADO DO PROCESSO DE CONSULTA. Mais grave ainda: parte dos produtos reclassificados pela d. Autoridade Autuante não foram sequer objeto de qualquer das Consultas mencionadas, de modo que a inferência sobre o pretenso enquadramento do chocolate branco sobreveio apenas com a lavratura da presente autuação.

57. Isso porque, A RECEITA FEDERAL DO BRASIL, DESDE 2012, SE MANIFESTAVA DE FORMA REITERADA E INEQUÍVOCA NO SENTIDO DE QUE OS SUPLEMENTOS ALIMENTARES À BASE DE PROTEÍNA, TAL QUAL OS IMPORTADOS PELA IMPUGNANTE, ERAM CLASSIFICADOS NA POSIÇÃO NCM 2106, RELATIVA ÀS “PREPARAÇÕES ALIMENTÍCIAS NÃO ESPECIFICADAS NEM COMPREENDIDAS NOUTRAS POSIÇÕES”, INDEPENDENTEMENTE DO SABOR. Tanto assim que os Processos de Consulta formulados pela Impugnante (e invocados como fundamento Auto de Infração) se limitavam a questionar se tais produtos deveriam ser enquadrados nas posições NCM 3501/3502, que compreendem os constituintes proteicos do leite e soro do leite, ou se deveriam ser classificados na posição NCM 2106.

58. A despeito de tudo quanto narrado pela d. Fiscalização - que se abstém a Impugnante de contraditar, porquanto não tenham relação de causa e efeito com o lançamento, mormente porque as consultas têm presunção de boa-fé, já que foram consideradas eficazes -, fato é que a dúvida entre as subposições 2106 e 3501 e/ou 3502 tem fundamento em razão de que em grande parte do mundo se utiliza de tais posições 3501 e 3502 para produtos de consumo humano com concentração de proteína igual ou superior a 80%, correspondendo exatamente aos casos consultados. De se esclarecer ainda, que não há diferença de tributação de IPI, PIS e COFINS entre tais classificações fiscais, sendo que apenas para o II, no caso de alguns produtos de uma subposição específica da NCM 2106 é que se vislumbra uma pequena diferença de 2% na alíquota de II. Da mesma forma, tanto na posição 3501 e 3502, quanto na posição 2106, ao menos até março de 2017, não era exigida Licença de Importação, sendo que para a posição que a Impugnante entende correta permanece sem exigência de LI e para a posição 2106, a exigência de Licença de Importação (“LI”) só surge após março de 2017.

59. Feitos tais esclarecimentos, tem-se que:

i) A contribuinte quando utilizou a posição 3501 e 3502 estava respaldada por consulta fiscal, considerada eficaz e o seu questionamento se reportava entre essa classificação fiscal e a posição 2106;

ii) Não poderia haver dúvida em relação às subposições 1806.90.00 e 1704.90.10, porquanto a RFB nunca se posicionou sobre a classificação dos produtos ora autuados nessas subposições, manifestando-se, ao revés, apenas pela subposição 2106.90.30, independentemente do sabor do Whey ou do Whey Protein;

iii) Seja em relação ao próprio contribuinte ou a outros contribuintes, a própria RFB expressamente posicionou-se ao longo dos anos pela classificação NCM 2106, que, como dito, não tinha nenhuma exigência diversa de tributação no âmbito federal, com exceção de uma única subposição da posição NCM 2106, que possui uma mínima diferença de 2% na alíquota do II. Ou seja: não há diferença para o IPI, PIS, e COFINS entre a posição adotada sob consultas pela Impugnante e as expressamente manifestações da d. Receita Federal do Brasil;

iv) A consulta formulada pela Impugnante, em boa-fé e eficaz, foi respaldada apenas na intenção de corretamente atribuir a classificação fiscal como é feita no resto do mundo, mormente por ser seus produtos importados. E, como adiante se demonstrará, nos casos em que a proteína tem concentração igual ou superior a 80%, deve ser utilizada a subposição 3502.20.00; e

v) Não é possível que a própria RFB altere seu entendimento expressamente adotado anteriormente, classificando os produtos quando têm sabor chocolate ou chocolate branco, independentemente da sua função ou composição na subposição NCM 1806.90.00 e NCM 1704.90.10, para lançar tributo retroativamente (relativo à alíquotas não subsumidas a posições que a própria RFB manifestava anteriormente) e autuar com multa isolada, mormente porquê do seu posicionamento anterior pela NCM 2106 não derivava qualquer diferença de tributo, tampouco exigência de Licença de Importação não automática.

60. Elementar que, se há alteração de critério jurídico, nos termos do artigo 146, do Código Tributário Nacional, só é possível ser cobrada diferença de II, IPI, PIS e COFINS ou mesmo exigir Licença de Importação para período posterior a essa mudança do critério jurídico. Em outras palavras: até a alteração de critério jurídico só é possível a cobrança de diferença de tributos se pautado na diferença entre a NCM adotada pela contribuinte e aquela que havia expressa posição da RFB, qual seja a posição NCM 2106. Nesse caso, não havendo diferença de tributo entre as posições adotadas pela contribuinte e pela RFB no período dos fatos geradores em questão, há que serem cancelados os lançamentos de tributos, multa de ofício e multas

isoladas, mormente porque sequer se exigia Licença de Importação para a classificação adotada pela RFB."

Prossegue trazendo tabela ilustrativa sobre as alíquotas dos tributos para as NCMs 3502.20.00/3501.10.00; 2106.10.10; 2106.90.30, e pondera que até o advento da Solução de Consulta nº 98.246, de 03/08/2017, a RFB se posicionava no caso de "Whey" e "protein" sempre pela posição 21.06, independente do sabor. Assevera :

"64. A COMPROVAÇÃO CABAL DE QUE O POSICIONAMENTO ADOTADO PELA D. AUTORIDADE FISCAL SEMPRE FOI DE QUE AS "PROTEINAS DO SORO DO LEITE OU SIMPLEMENTE "WHEY PROTEIN" SE CLASSIFICAVAM COMO PREPARAÇÕES ALIMENTÍCIAS E, PORTANTO, NA POSIÇÃO NCM 2106, É VERIFICADA PELO FATO DE QUE EM SETEMBRO DE 2018, EM RELAÇÃO À MESMA CONTRIBUINTE, O MESMO I. AUDITOR FISCAL ORA AUTUANTE, LAVROU UM OUTRO AUTO DE INFRAÇÃO, FORMALIZADO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 13851.720246/2017-89 (DOC. 10), NO QUAL EXIGIA DA IMPUGNANTE SUPOSTA DIFERENÇA DE TRIBUTOS EM VIRTUDE DO PRETENSO EQUÍVOCO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL ATRIBUÍDA QUANDO DA IMPORTAÇÃO DE "ALIMENTO PROTEICO EM PÓ PAR ATLETAS SABOR CHOCOLATE".

65. DIFERENTEMENTE DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO NOS PRESENTE AUTOS, NAQUELE AUTO DE INFRAÇÃO, LAVRADO EM 18/09/2017, O MESMO D. AUDITOR FISCAL, EM RELAÇÃO À MESMA EMPRESA, SUSTENTOU QUE O REFERIDO "SUPLEMENTO ALIMENTAR PROTEICO EM PÓ SABOR CHOCOLATE" DEVERIA SER ENQUADRADO NO CÓDIGO NCM 2106.90.00, NADA TENDO SE MANIFESTADO ACERCA DA SUBPOSIÇÃO 1806.90.00. NESSE SENTIDO, CONFIRA-SE O EXCERTO DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL DAQUELA AUTUAÇÃO:" e compila em seguida imagem relativa ao Processo de nº 13851.720246/2017-89.

Explica que várias declarações de importação parametrizadas para o canal vermelho só foram liberadas pela Aduana após a alteração para o código NCM 2106.90.30. Cita fundamentos legais dos fatos geradores dos tributos lançados no Auto de Infração, bem como os artigos 571 e 542 do Regulamento Aduaneiro de 2009, e passa a explanar sobre os procedimentos do despacho aduaneiro.

Sustenta que o desembaraço aduaneiro consiste em ato administrativo no qual o Fisco reconhece a regularidade e legalidade da operação de importação, chancelando os dados fáticos da mercadoria, especialmente sua classificação fiscal, e que tal procedimento se traduz, portanto, em modalidade de homologação das Declarações de Importação correlatas e, uma vez ocorrido, impede a Administração Tributária de modificar os critérios jurídicos utilizados, nos moldes do art. 146 do CTN.

Tece considerações sobre a modificação de critério jurídico e colaciona jurisprudência, alegando que os suplementos alimentares reclassificados para os

códigos NCM 1806.90.00 e 1704.90.00 não poderiam ali ter sido enquadrados, por se tratar de mudança de critério jurídico por parte do Fisco, e cita exemplos, com imagens, de Declaração de Importação que daria guarida à sua tese.

Repisa o argumento de que vários produtos importados entre 2014 e 2016 e que foram parametrizados para o canal vermelho tiveram o mesmo deslinde, e anexa imagens de Declarações de Importação neste sentido, e conclui:

"87. Em suma: após diversas verificações pelo canal vermelho, foi definitivamente chancelada a composição e a finalidade dos produtos em questão, tanto que a Impugnante foi obrigada a promover a alteração no enquadramento fiscal então adotado para as mercadorias que são agora autuadas. Vale dizer: desde 2012, a Autoridade Fiscal atesta que os suplementos proteicos importados pela Impugnante devem ser classificados na posição NCM 2106, não sendo jamais deslocados para as posições NCM 1806 ou 1704 pelo simples fato de conterem chocolate em sua composição.

88. Inegável, portanto, que o critério empregado para a classificação fiscal dos complementos alimentares proteicos nunca esteve atrelado à presença, ou não, de chocolate na sua composição.

89. A alteração desse entendimento sobreveio somente a partir de agosto de 2017, por meio das Soluções de Consulta nº 98.229 e nº 98.248, reforçado pela Solução de Consulta nº 98.243, com ciência em outubro também de 2018. A partir do resultado desses processos de consulta que a existência de chocolate na composição dos concentrados proteicos passou a ser considerado determinante para fins de classificação fiscal da mercadoria."

Preconiza que o mesmo se dá em relação aos produtos denominados de "Whey Protein com sabor de chocolate branco", e que o marco temporal para a alteração de critério jurídico em relação a tais mercadorias seria a data de ciência deste lançamento, em novembro de 2018.

Defende que, certa ou errada a classificação fiscal utilizada nas importações, estaria protegida pelo disposto no art. 146 do CTN, bem como pelo princípio da segurança jurídica encetado no art.5º, XXXVI e art.150, III, ambos da Carta Magna. Transcreve trechos de julgados administrativos e ventila ainda os artigos 23 e 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942; o art.21 da Lei nº 13.655/2018, e finaliza o tópico nos seguintes termos:

"104. Ora, no presente caso, a decisão das Soluções de Consulta nº 98.229 e nº 98.248 (no que tange ao Whey Protein sabor chocolate ou composto com cacau), bem como o próprio lançamento ora impugnando (referente aos produtos com sabor de chocolate branco), que alteraram drasticamente o entendimento da Administração Tributária sobre a classificação fiscal dessas mercadorias, impôs à Impugnante um ônus absolutamente desarrazoado e desproporcionais, sendo-lhe exigido absurda monta de mais

de R\$ 6.000.000,00 de reais a título de imposto e multas que ultrapassam o absurdo valor de R\$ 32.243.516,43! Tudo isso, repisa-se, a despeito de existir manifestações reiteradas durante o período exigido neste lançamento no sentido de que esses mesmos produtos seriam enquadrados na posição NCM 2106, segundo o qual não haveria diferença de imposição fiscal em relação àquela adotada pela Impugnante com exceção da diferença mínima de alíquota de 2% do II, somente.

105. Por todo o exposto, não restam dúvidas de que devem ser excluídos da base de cálculo da presente autuação todos os lançamentos relativos à reclassificação fiscal dos produtos importados para a subposição NCM 1806.90.00, inclusive as penalidades, cujas DI's tenham sido registradas antes 17/09/2017, quando da lavratura do Auto de Infração formalizado no processo administrativo nº 13851.720246/2017-89. De forma semelhante, devem ser igualmente excluídos da apuração os lançamentos atinentes à reclassificação fiscal das mercadorias para a subposição 1704.90.10, sendo absolutamente indevida qualquer multa neste caso, uma vez que tais cobranças decorreram efetivamente da alteração do critério jurídico empregado pela Autoridade Fiscal, que só veio a acontecer com a lavratura do presente Auto de Infração."

Inicia novo subtópico (III.4) adentrando na classificação fiscal dos produtos importados. No item A), trata dos produtos que classificou nos códigos NCM 2106.90.30 e 2106.10.10, indicando que a Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, entendeu como correto o enquadramento utilizado na importação, na categoria "Alimentos para Atletas" e autorizou a internação de tais produtos sem qualquer exigência complementar. Cita atos normativos desta Agência Reguladora, e expõe as razões que levam a ter como correta a classificação que adotou. Declina que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou pela competência da ANVISA para classificar produtos e transcreve jurisprudência.

Elenca as Regras para Interpretação do Sistema Harmonizado e as respectivas Notas Explicativas (NESH) que entende pertinentes para amparar a classificação fiscal por si utilizada, formulando suas considerações sobre a matéria. Cita a Solução de Consulta de nº 98/421, a Coletânea dos Pareceres de Classificação, da Organização Mundial das Alfandegas - OMA, o art.11 da Lei Complementar nº 98/1998 objetivando respaldar seu posicionamento.

No item B) se debruça a contestante NUTRICARE sobre a classificação das mercadorias no código NCM 3501.10.00. Alude que a alteração de classificação fiscal dos produtos ali inicialmente fixados se deu em face às Soluções de Consulta de nº 98.229 e 98.248, para as mercadorias que detém chocolate em sua composição e a Solução de Consulta nº 98.186 para o produto denominado "ELITE CASEIN PROTEIN". Reitera as alegações já lançadas anteriormente e passa a expor os fatos e fundamentos pelos quais entende como correta a classificação fiscal que

foi empregada nas importações das mercadorias, mencionando e transcrevendo as Regras para Interpretação do Sistema Harmonizado e as respectivas Notas Explicativas (NESH) que entende aplicáveis à matéria. Informa que a ANVISA teria também não questionou a classificação dos produtos com "caseína" e defende que as Soluções de Consulta não se aplicam ao contencioso tributário, reproduzindo ementa de julgado administrativo.

No item C) se manifesta sobre a classificação dos produtos no código NCM 3502.20.00 e enumera as Soluções de Consulta que teriam amparado a classificação fiscal tida como correta pela Fiscalização Aduaneira. Renova neste ponto os argumentos já firmados anteriormente para os demais produtos objeto da ação fiscal e passa a relatar os fatos e fundamentos pelos quais entende como adequada a classificação fiscal consignada nas importações das mercadorias, mencionando e transcrevendo as Regras para Interpretação do Sistema Harmonizado e as respectivas Notas Explicativas (NESH) que entende aplicáveis à matéria. Aponta que os produtos que as Lactoalbuminas que importou possuíam concentração de proteína de soro do leite igual ou superior à 80%, inclusive ilustrando com imagens, o que afastaria a classificação fiscal no código NCM indicado pela Fiscalização.

Destaca que a autuação foi efetivada enquanto ainda vigente o prazo do art. 16 da Instrução Normativa 1.464/2014 para a retificação das Declarações de Importação cujos produtos deveriam ter sido reclassificados para o código NCM 2202.99.00 designado na Solução de Consulta de nº 98.261, o que afastou qualquer chance de exercer a espontaneidade, conferindo-lhe tratamento mais oneroso, porquanto lhe foram imputadas severas penalidades em razão da suposta ausência de retificação das DIs, a despeito do fato de o prazo para tanto ainda não ter se encerrado que determina a exclusão de todos os lançamentos correspondentes.

No item D) passa a tratar dos produtos importados e classificados nos códigos NCM 3504.00.20 e 3504.00.90, reportando-se aqui às razões já dantes concebidas para os demais produtos, transcrevendo as normas que entende relevantes para a classificação por si defendida, inclusive mencionando novamente em sua defesa a Coletânea dos Pareceres de Classificação, da OMA.

Traz novo subtópico (III.5), que denomina: "DOS LANÇAMENTOS REFERENTE AO IMPOSTO IMPORTAÇÃO, IPI, PIS, COFINS, CONSECUTÓRIOS LEGAIS (MULTA DE OFÍCIO E JUROS) E MULTAS ISOLADAS", onde pontua que :

"i) restou cabalmente comprovada a alteração de critério jurídico pela própria Receita Federal do Brasil e, nessa toada, deve ser respeitada para todos os fatos geradores objeto deste lançamento, a tributação conferida pela Receita Federal do Brasil à época, qual seja: àquela correspondente à classificação fiscal expressamente adotada pela Autoridade Fiscal (NCM 2106), inclusive, para os produtos sabor chocolate ou chocolate branco. Isso

implica que deve ser cancelado o lançamento de IPI, já que não há diferença de tributação, bem como de PIS e COFINS, pelo mesmo motivo;

ii) deve ser cancelado, ou no limite, ser reduzido o lançamento de II à diminuta diferença de alíquota de 2%, caso se entenda possível alterar a classificação fiscal, o que só se admite para fins argumentativos; e

iii) não é possível se cogitar a manutenção das multas isoladas impostas, mormente porque a classificação fiscal adotada pela Receita Federal do Brasil não exigia Licença de Importação e também porque não há erro de classificação fiscal, segundo àquela adotada pela fiscalização apenas posteriores aos fatos geradores."

Pondera a impugnante NUTRICARE que as classificações fiscais aplicadas na importação foram corretas; que houve erro na metodologia do lançamento por parte do Fisco; que seja determinada diligência para comprovar a sua concentração de proteína dos produtos importados sob o código NCM 3502.20.00 e que no que cinge aos produtos "reclassificados na subposição NCM 22.90.99 o lançamento não respeitou o prazo de 30 dias para retificação, após a notificação da resposta à Consulta nº 98.261, o que exige a exclusão de todos esses produtos da base de cálculo da autuação".

No subtópico posterior (III.6) a contestante NUTRICARE se insurge contra o lançamento do IPI, Argumenta preambularmente que o reenquadramento das mercadorias dos códigos NCM 3501.10.00 e 3502.20.00 para 2106.10.00 e 2106.90.90 não geraram diferenças a título do IPI, posto que submetidas às mesmas alíquotas (0%), o que se verifica também quanto aos produtos reclassificados para o código NCM 1806.90.00.

Aduz que caso se entenda como correta a classificação no código NCM 1806.90.00, não procede a alíquota de 5% aplicada pela Autoridade Fiscal, posto que, em função do ex-tarifário constante na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Decreto nº 4.070/2001, vigente à época), a alíquota é zero.

Detalha que a inclusão de tais produtos no sobredito ex-tarifário encontra respaldo nas Soluções de Consulta de nº 98.248/2017 e 98.229/2017, e transcreve trechos de tais atos, arrematando:

"187. Assim, em relação aos produtos importados pela Impugnante, de duas uma: ou não se subsomem ao código NCM 1806.90.00, porque prevalece tratar-se de caseína ou lactoalbumina; ou bem subsomem-se ao conceito de achocolatado, porquanto solúvel em água e/ou leite e, portanto, sujeitos ao ex tarifário. Isso não há como negar, por força da necessária coerência a ser mantida em qualquer qualificação ou motivação fiscal."

Apresenta quadro ilustrativo com o rótulo dos produtos importados e fundamenta que as características dos produtos foram inclusive estabelecidas pela Fiscalização, que inclusive teve acesso às informações e documentos

relativos à composição dos produtos, disponibilizados no curso dos processos de consulta.

Argui que a própria Autoridade Fiscal teria assumido que seria o caso de ex-tarifário, mas justificou a sua não aplicação no lançamento em razão de a Solução de Consulta quedar-se silente neste aspecto. Assinala que não é papel das Soluções de Consulta enfrentar especificamente questões sobre ex-tarifário, e que no curso da fiscalização, além dos dados disponibilizados, ainda foram apresentadas também amostras dos produtos, razão pela qual estavam postos todas as informações e elementos necessários ao reconhecimento do ex-tarifário. Tece considerações sobre o ex-tarifário e indica dispositivos legais que entende pertinentes à matéria e conclui:

"200. Verifica-se, portanto, com facilidade que jamais pode ser mantido o lançamento de IPI para os produtos classificados na subposição 1806.90.00. Se o que prevalece é o fato de possuir cacau em pó e, em se tratando de preparação destinada à mistura em água e/ou leite, tolher o direito da Impugnante ao ex tarifário, além de implicar vício na autuação, corresponde à aplicação discricionária da norma, fere o princípio da legalidade e propicia o tratamento anti-isonômico dos contribuintes, tão combatido no artigo 150, II da Constituição Federal."

No subtópico seguinte (III.7), intitulado "DA INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS – SUBSIDIARIAMENTE: DA NULIDADE EM VIRTUDE DO VÍCIO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO"

Narra que no lançamento tributário guerreado ocorreu erro na metodologia empregada para apuração dos valores lançados a título do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Informa que a Autoridade Fiscal, ao reclassificar os produtos do código NCM 3502.20.00 para o código 2202.99.00, utilizou para tanto as alíquotas de 3,74% para o PIS/Pasep-Importação e de 17,23% para a Cofins-Importação, todavia, partindo do pressuposto da Fiscalização de que tais mercadorias seriam "bebidas não alcóolicas, derivadas de Whey Protein", as alíquotas incidentes seriam, em verdade, de 3,31% e 15,26%, respectivamente.

Cita os artigos 24, I e 14, III, ambos da Lei nº 13.097/2015 como os fundamentos legais das alíquotas por si indicadas, e discorre que o regime especial de tributação para bebidas alcança apenas as que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína, afastando-se, desta forma, a incidência de tal regime sobre os produtos importados, que constituem-se no próprio concentrado da proteína do soro do leite.

Sustenta que, deste modo, em decorrência do flagrante equívoco observado, só se pode concluir que tais produtos se sujeitam às alíquotas de 2,1% e 9,65%, tal como estabelecido no art.8º, I, alíneas "a" e "b", da Lei nº 10.865/2004, as mesmas utilizadas na importação, razão pela qual inexistem quaisquer diferenças de contribuições sociais no que tange aos produtos reclassificados para o código NCM 2202.99.00.

Prossegue aduzindo:

"209. Ainda que assim não fosse, verifica-se que as alíquotas de 3,74% e de 17,23% para o PIS e a COFINS só são aplicáveis para os produtos submetidos ao ex tarifário gravoso do IPI nº 03. Ocorre que, de acordo com o Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, que aprovou a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados "TIPI", enquadram-se no ex tarifário 03 da subposição 2202.99.00 apenas os "Alimentos para praticantes de atividade física".

210. Ora, a premissa do próprio lançamento para reclassificar as mercadorias importadas é de que se trata de bebidas proteicas, prontas para o consumo humano. Se assim o é, a autuação jamais poderia ter utilizado as alíquotas do ex tarifário 03, que abarca tão somente os alimentos, para apurar os débitos pretensamente devidos de PIS e da COFINS, sob pena de incorrer em inegável contradição."

Expõe que é impossível subsumir que os produtos importados e reenquadrados para o código NCM 2202.90.00 estariam sujeitos ao ex-tarifário de nº 03 (Ex 03), notadamente quando existe ex-tarifário específico para bebidas (Ex 04), e argumenta:

"212. Evidente, outrossim, que, se fosse possível deslocar a classificação fiscal dos aludidos produtos para a subposição NCM 2202.99.00 e, ainda, considera-las sujeitas ao regime especial de tributação a que alude a Lei nº 13.137/2015, mesmo assim haveria a subsunção ao inciso III, do artigo 24 do referido Diploma Legal. Por conseguinte, as importações estariam sujeitas às alíquotas de 3,31% e 15,26%, para o PIS e a COFINS, respectivamente, e não de 3,74% e 17,23%, como ocorreu no presente Auto de Infração.

213. Seja como for, não há dúvidas de que o lançamento apurou e lançou valores muitos superiores aos que seriam eventualmente devidos, acaso a reclassificação fiscal perpetrada fosse possível.

214. Neste passo, tendo em vista o latente vício na metodologia de apuração, faz-se necessário reconhecer a ilegalidade perpetrada na autuação, e a violação do artigo 142 do Código Tributário Nacional e do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72, os quais exigem que o lançamento indique a correta base de cálculo, ou seja, o correto montante de tributo devido, sob pena de nulidade do ato. Ainda de acordo com o referido dispositivo legal, o dever de lançar e, por conseguinte, de apurar a correta base de cálculo do lançamento, constitui, destarte, atividade vinculada da Administração, cuja inobservância caracteriza infração funcional podendo implicar, inclusive, na cominação de penalidade.

215. Nesse diapasão, não se pode olvidar também que o vício na metodologia e apuração do tributo por ocasião do lançamento implica

obrigatoriamente no reconhecimento de nulidade de natureza material, que afasta por completo a possibilidade de saneamento do equívoco após a lavratura da autuação."

Transcreve jurisprudência judicial e administrativa e conclui:

"218. Como brilhantemente externado nas decisões supra, a acusação defeituosa por erro de metodologia, além de in casu constituir crédito tributário indevido, acarreta desrespeito ao devido processo legal e cerceia o direito de defesa. Tudo isso em afronta ao artigo 142 do Código Tributário e ao artigo 10, do Decreto nº 70.235/72, aos princípios elencados no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, bem como ao princípio da moralidade administrativa, inserto no artigo 37 da Carta Magna e, ainda, aos artigos 20 a 23 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Nesse passo, resta patente a necessidade de se cancelar o lançamento."

No subtópico que vem em seguida, cujo título é "SUBSIDIARIAMENTE: DA NECESSÁRIA EXCLUSÃO DAS PENALIDADES (INCLUSIVE MULTAS ISOLADAS) E DOS JUROS DE MORA PARA A RECLASSIFICAÇÃO PARA SUBPOSIÇÕES NCM 1806.90.00 E NCM 1704.90.10 – ARTIGO 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL", a impugnante urde a tese de que mesmo que, numa remota hipótese, sejam mantidas as exigências dos tributos, impõe-se ao menos o afastamento das três multas vinculadas à reclassificação dos produtos nos códigos NCM 1806.90.00 e 1704.90.10, uma vez que a exigência de tais penalidades afronta o inciso III e o parágrafo único, ambos do art.100 do Código Tributário Nacional. Defende que a prática reiterada da Administração Pública, demonstrada pelos extratos de retificações de Declarações de Importação, afasta a imposição de penalidades e postula pela interpretação mais favorável ao contribuinte, preceito consolidado no art.112 do CTN. Colaciona julgado do CARF e, com esteio no texto ali ementado, sustenta que os extratos de retificações de Declarações de Importação se equivaleriam a "ato normativo de caráter geral emitido pela administração pública" e que a "decisão administrativa em contencioso fiscal" seria representada pelo Auto de Infração anterior (Processo 13851.720246/2017-89), que indicariam o correto enquadramento na posição da NCM 21.06, postulando, ao final, pelo cancelamento das penalidades e dos juros de mora.

No sub-tópico seguinte (III.9) apresenta suas razões se contrapondo à aplicação da multa administrativa de 30% sobre o valor das mercadorias importadas sem Licenças de Importação.

Assenta que os códigos NCM tidos como corretos pela Fiscalização possuíam exigência de Licença de Importação (LI) não automática, com anuência da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, e que a penalidade em apreço é indevida, seja porque sempre classificou corretamente suas mercadorias, seja pela impossibilidade de aplicar retroativamente novo critério jurídico para os produtos Whey Protein dos sabores chocolate e chocolate branco. Salaria ainda que a legislação não impõe ao contribuinte o dever de retificar/providenciar a Licença de

Importação diante de um resultado desfavorável num processo de consulta, e, considerando que as Soluções de Consulta embasaram as reclassificações fiscais realizadas, não teria como subsistir a penalidade em apreço, por falta de previsão legal.

Pontua que o Ato Declaratório Cosit nº 12/1997 eximiria a aplicação da multa no caso concreto, uma vez que as mercadorias importadas foram corretamente descritas nas Declarações de Importação, tal como ali posto. Discorre que a fundamentação no Auto de Infração se equivoca ao mencionar medicamentos, quando inexistiu importação de tal gênero de produto, e informa que houve contradição no Relatório Fiscal quando se afirmou em dado momento que não teria existido o controle administrativo exigido e em outro que os produtos de sabor chocolate foram nacionalizados com o aval da ANVISA. Pondera que, se reconhecido pela própria Fiscalização, que existiu controle por parte da ANVISA pelo menos aos produtos com sabor de chocolate, não se justificaria a aplicação de penalidade tão severa para tais casos. Explana que a Fiscalização teria asseverado não existir detalhamento dos produtos importados, o que não corresponderia a realidade, uma vez que a descrição dos produtos teria sido acatada pela Autoridade Aduaneira, e cita exemplos de Declarações de Importação parametrizadas para o canal vermelho, que tiveram uma alteração muito sutil no texto da descrição dos produtos, o que sequer ensejou a aplicação da multa de 1% sobre o valor das mercadorias, e que, de toda sorte, tal descrição passou a ser adotada dali em diante. Afirma que teve mais de 100 outras Declarações de Importação que tramitaram pelo canal vermelho sem qualquer exigência quanto à descrição dos produtos, e informa que está apresentando em anexo uma lista de Declarações de Importação nesta condição. Arremata justificando que após a anuência da Aduana para com a descrição dos produtos nas conferências aduaneiras realizadas, não há o que se falar em descrição incorreta, notadamente quando a própria Fiscalização se utilizou da descrição dos produtos constante nas Declarações de Importação para chegar à classificação fiscal que adotou no lançamento. Aduz que a reclassificação fiscal prescindiu de laudo técnico para tanto, fazendo uso tão somente da descrição dos produtos fornecida nas DIs.

Ressalta que jamais agiu de má-fé quanto ao licenciamento dos produtos importados, tal como sugerido no Auto de Infração, nem tampouco agiu de forma deliberada nesse sentido, e que sempre adotou a classificação que entendia como correta. Cita ementas de julgados do CARF, e exprime seu posicionamento que tal penalidade, da ordem de 30% sobre o valor aduaneiro dos produtos, violaria os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como o art.2º da Lei nº 9.784/1999, e pleiteia a sua completa exoneração.

Ao final, postula ainda, in verbis:

“283. Ad argumentandum, especificamente para a reclassificação na subposição 2202.99.00 também não persiste a penalidade de 30%,

porquanto a presente autuação foi lavrada quando ainda estava vigente o prazo do artigo 16, da IN nº 1.464/14 para retificação das DIs cujos produtos deveriam ser reclassificados para as NCM 2202.99.00, como demonstrado no item III.4.c) desta defesa. Com efeito, a Impugnante foi cientificada da Solução de Consulta nº 98.261, ao passo que o presente Auto de Infração foi lavrado em 09/11/2018.

284. Ora, ao incluir essas mercadorias na base de cálculo do lançamento a d. Autoridade Fiscal elidiu por completo qualquer chance de espontaneidade por parte da Impugnante, conferindo-lhe tratamento mais oneroso, porquanto ainda lhe foi imputada a severa penalidade ora combatida, a despeito do fato de o prazo para tanto ainda não ter se encerrado."

Apresenta outro sub-tópico (III.10) onde combate o lançamento da multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias em razão da reclassificação fiscal destas. Assevera que, não bastasse toda a argumentação meritória já aduzida quanto à improcedência dos lançamentos, que as reclassificações fiscais se basearam nas Soluções de Consulta, as quais alteraram o critério jurídico por parte do Fisco, razão pela qual externa seu entendimento de que apenas após a ciência das Soluções de Consulta é que se poderia cogitar a penalidade em questão.

Discorre que o processo de consulta, quando eficaz, engloba os atos praticados nas operações de importação, sendo, desta forma, impossível a aplicação de tal sanção, uma vez que a classificação utilizada estaria albergada pela consulta em trâmite. Assegura que se mostra indubitável que o processo de consulta é incompatível com tal sanção, ainda que superado o prazo de trinta dias previsto na legislação. Isto porque a multa se reporta ao ato praticado na importação, não podendo retroagir para alcançar, portanto, fatos pretéritos, protegidos pelo processo de consulta.

Inicia novo sub-tópico intitulado "III.11 - DA NECESSÁRIA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ABSORÇÃO OU DA CONSUNÇÃO ÀS MULTAS ISOLADAS IMPOSTAS – MULTA DE 30% E DE 1% SOBRE O VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS CLASSIFICADAS SUPOSTAMENTE DE FORMA EQUIVOCADA", onde considerando a remotíssima hipótese de serem superados os argumentos já produzidos, declina que as penalidades isoladas da multa de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas sem Licença de Importação e da multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias classificadas incorretamente não são conjuntamente compatíveis. Além disso, pontua que: *"Ainda que pudesse prevalecer o lançamento quanto ao principal e respectiva multa de ofício, em se tratando de mesma importação, mesmos produtos e mesmas DIs, essas multas isoladas devem ser absorvidas pela multa de ofício, na medida em que as três penalidades imputadas são decorrentes da mesma e única conduta tida como infracional, qual seja: a atribuição de classificação fiscal tida como equivocada nas importações dos diversos tipos de Whey Protein."* Proclama pela aplicação do princípio da absorção, oriundo do direito penal, objetivando a dupla penalidade

pelo mesmo ato, devendo a multa de ofício de 112,5% absorver as demais penalidades. Colaciona julgado administrativo do CARF.

No sub-tópico posterior (III.12), a impugnante persegue a exclusão da multa de ofício agravada, motivada pelo não atendimento de intimação. Alega que atendeu a primeira, a segunda, a terceira e a quarta intimações, sendo que, de fato, não foi atendida a quinta e última intimação, o que se deu por mero lapso, eis que não a notou na caixa postal de seu domicílio tributário eletrônico. Discorre que num universo de cinco extensas intimações, apenas deixou de responder a uma, inclusive com prazo reduzido para tanto (cinco dias), e que as informações ali solicitadas estavam a disposição da Fiscalização nos sistemas informatizados da RFB, tais como o Siscomex, e que tais dados poderiam ser facilmente dali extraídos. Aduz ainda que o não atendimento à intimação não prejudicou o trabalho fiscal e que sequer existiu uma ré-intimação, que seria habitual nessas hipóteses.

Elenca que a multa de ofício agravada deveria obedecer aos pilares da adequação, motivação e proporcionalidade em sentido estrito, e colaciona julgado administrativo, pleiteando, ao final, o cancelamento da multa agravada.

Por fim, no último sub-tópico (III.13), a contestante trata do princípio do não confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, externando que as multas aplicadas extrapolam o princípio da razoabilidade, e que, apesar de seu caráter punitivo, não podem caracterizar uma prestação pecuniária confiscatória. Cita jurisprudência judicial e demonstra em imagem/tabela que o valor das sanções impostas supera em muito o valor dos tributos lançados no Auto de Infração. Aduz que não agiu de forma dolosa ou de má-fé, e que deve existir uma correlação entre a infração cometida e a penalidade imposta, sob pena de afronta ao princípio da razoabilidade (art. 150, inciso IV, da Constituição Federal), bem como ao direito de propriedade (art.5º, inciso XXII, também da Carta Magna). Transcreve novamente jurisprudência judicial e apresenta também de novo tabela onde ilustra que as multas representariam 370% do montante a título do Imposto de Importação. Reitera seu posicionamento de que tais sanções tem caráter confiscatório, por se mostrar irrazoável e desproporcional, que em tais montantes comprometem inclusive sua operacionalidade. Invoca os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade dos atos da Administração Pública e postula a exclusão das multas. Ao final, *ad argumentandum*, caso venham a ser mantidas as multas, que ao menos seja afastados os juros de mora sobre estas.

Anexou os documentos de fls.4.330/7.186.

A INTERMARES TRADING, a quem foi atribuída a condição de responsável solidária, ofertou a impugnação de fls.7.196/7.306 em 17/12/2018 (fls.7.194/7.195). Inicia trazendo um resumo dos fatos, bem como discorrendo sobre a tempestividade de sua peça contestatória, para, em seguida, adentrar no tópico enunciado "II- DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DA IMPUGNANTE", cujos sub-tópicos são postos na sequência. O primeiro deles, denominado de "II.1.

PRIMEIRO ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL - AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO PARA O SUJEITO PASSIVO RESPONSÁVEL - IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO PARA FINS DE EXECUÇÃO FISCAL NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL" sustenta que houve erro na fundamentação legal da responsabilização solidária da INTERMARES TRADING, posto que a Fiscalização teria assentado a responsabilidade solidária no art.202, inciso I, do CTN, que trata de execução de dívida ativa, a cargo da Procuradoria da Fazenda Nacional e não da Receita Federal do Brasil. Pontua que o art.142 do CTN impõe a identificação do sujeito passivo e que a Fiscalização teria se limitado a mencionar o art.31, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966, o que não se coaduna com sua condição de responsável solidária, ensejando a nulidade do Auto de Infração. Neste sentido, preconiza:

"17. Porém, a Intermares não está como contribuinte, mas apenas como "responsável solidária". DAÍ QUE DE DUAS UMA: OU BEM O LANÇAMENTO É NULO PORQUE O CONTRIBUINTE NÃO SERIA AQUELE COLOCADO COMO TAL, E ISSO ENSEJA SEM DÚVIDA ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA (O AUTO NÃO PODERIA SER LAVRADO CONTRA OUTRA PESSOA - O CONTRIBUINTE É UM SÓ); OU BEM NÃO HÁ ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA, PORQUANTO A INTERMARES NÃO É A CONTRIBUINTE, MAS DAÍ NÃO HÁ BASE LEGAL PARA A SUA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA QUE LHE FOI IMPUTADA SÓ NA QUALIFICAÇÃO, JÁ QUE NÃO HÁ SEQUER INDICAÇÃO DE FUNDAMENTO PARA A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. RESSALTA-SE: INEXISTE QUALQUER FUNDAMENTO (SEQUER INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL) OU MOTIVAÇÃO PARA A SOLIDARIEDADE NESTES AUTOS!

18. Considerando que é impeditivo à Delegacia de Julgamento lançar, incluindo fundamentação legal e/ou acusação para a solidariedade, também está impedido o direito de defesa do solidário, que não foi acusado por quaisquer dispositivo legal ou motivação enquanto solidário.

19. Não é demais lembrar que o Código Tributário Nacional (artigos 124 a 137), bem como o próprio Decreto-lei nº 37/96 (artigo 32 e artigo 95) trazem as hipóteses de responsabilidade. NENHUMA DESSAS NORMAS FORAM INDICAS NO PRESENTE LANÇAMENTO."

Argumenta que a sujeição passiva solidária sem fundamentação legal no Auto de infração acabou por violar os artigos 142 e 121 do CTN, bem como os artigos 10, IV e artigo 59, II, do Decreto-Lei nº 70.235/1972. Assinala que foi prejudicado o seu direito de defesa, e que a falta de fundamentação infringe também o Decreto nº 7.574/2011, em seus artigos 38, §1º e 39, posto que não cabe trazer um terceiro ao polo passivo da autuação sem a devida subsunção da norma aos fatos. Transcreve julgado judicial cita a Portaria de nº 2.284/2010 da RFB, especificamente o seu art.2º, que trata da situação de pluralidade de sujeitos passivos no lançamento. Prossegue asseverando que:

"27. Nessa perspectiva, a autoridade autuante, ao imputar responsabilidade solidária a um terceiro, colocando-o na contingência de responder pelo débito tributário alheio, tem a obrigação de (i) individualizar o seu comportamento, apontando adequadamente qual teria sido o fato ilícito que teria ensejado a sua responsabilidade; e (ii) indicar o dispositivo legal em que se amparou para atribuir a responsabilidade."

Colaciona julgados do CARF e assegura que;

"29. A indicação, por parte da Autoridade Autuante, de uma fundamentação fática e/ou jurídica equivocada, imprecisa ou vaga (no caso inexistente), além de cercear o direito de defesa do autuado, ainda constitui vício material do lançamento e erro de direito, eivando de nulidade a imputação de responsabilidade, por vício de motivação."

Acresce ao seu posicionamento ementas de decisões judiciais e sustenta que o dever de motivação da Administração Pública deve ser observado sobre pena de nulidade dos atos eivados por tal vício, e cita como exemplos que deveriam ter sido seguidos a Lei nº 9.784/1999, a Portaria nº 2284/2010 e o Decreto nº 7.574/2011, sendo que a ofensa ao princípio da motivação neste caso vertente é suficiente para que se reconheça a ilegalidade da imputação de solidariedade. Cita julgado administrativo e conclui:

"37. Portanto, o equívoco fiscal em fundamentar a responsabilização de terceiro, a partir da norma que trata da inscrição em dívida ativa e de norma que trata do contribuinte (e não responsável), sem demonstrar os requisitos para imputação da solidariedade, leva necessariamente à exclusão da Impugnante do polo passivo do Auto de Infração."

No segundo sub-tópico (II.2) a impugnante INTERMARES TRADING repisa o argumento de que o art.31 do Decreto nº 37/1966 não tem o condão de fundamentar a responsabilidade solidária a ela imputada. Declina que são figuras legalmente distintas o contribuinte e o responsável, conforme prescrito no art.121 do Código Tributário Nacional, sendo que à NUTRICARE foi atribuída a condição de contribuinte e à INTERMARES TRADING apenas a sujeição passiva solidária, todavia, tal imputação careceu da devida fundamentação legal. Fundamenta que:

"44. Assim, de duas uma, ou bem o lançamento deve ser cancelado no que tange à responsabilidade solidária, porque não há fundamentação legal acerca da solidariedade, sendo certo que sequer foi citado artigo de solidariedade do Decreto-lei nº 37/66, tampouco os artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional; ou bem o Auto de Infração deve ser cancelado in totum, vale dizer, em relação ao crédito tributário, porque foi indicado como contribuinte quem não seria, já que impossível haver dois contribuintes - Nutricare e Intermares. Noutras palavras, se não há fundamento legal para a responsabilização solidária e, mesmo assim, a Intermares não for de plano excluída do lançamento, por mínima

coerência, é que se entenderá (o que se admite por hipótese) que ela é contribuinte, mas quem foi qualificada como contribuinte é outra pessoa jurídica (Nutricare) e isso, evidentemente, implica erro de sujeição passiva.

45. Pois bem, em uma ou outra hipótese, é inegável a contradição entre fundamento legal e acusação. Vale dizer, quaisquer das perspectivas que se adote, fato é que a responsabilização da Impugnante está eivada de vício material e, portanto, deve resultar na nulidade, seja por erro/contradição na fundamentação legal de contribuinte para imputação de solidariedade, seja por erro na eleição do sujeito passivo."

Menciona ainda entender que existiu equívoco na legislação do IPI citada no Auto, colaciona jurisprudência administrativa e pleiteia ao final o reconhecimento da nulidade da sua responsabilização solidária e sua exclusão do polo passivo da autuação.

No terceiro sub-tópico, intitulado de "11.3. DA IMPROCEDÊNCIA DA RESPONSABILIDADE - AUSÊNCIA DE ATOS QUE AUTORIZAM A RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA", reiterando mais uma vez que não foram indicados dispositivos legais que sustentassem a sua responsabilização solidária neste Auto de Infração, e que não existiu no caso concreto fraude, ocultação de mercadoria ou do adquirente, infração à lei ou excesso de poderes, e que o vínculo mencionado pela Fiscalização entre a NUTRICARE e a INTERMARES TRADING não autoriza o estabelecimento de qualquer responsabilidade, e que o que se está exigindo nos autos decorrem da falta de pagamentos e retificações que deveriam ter ocorrido após a ciência das Soluções de Consulta, posteriores, portanto, às importações propriamente ditas, procedimentos pelos quais a INTERMARES TRADING não pode se responsabilizar, posto que cabem exclusivamente à NUTRICARE, sendo certo que apenas se a INTERMARES TRADING tivesse atuado em desacordo com o seu mandato, com excesso de poderes ou infração à lei, o que não se verifica. Assenta que a própria Fiscalização reconhece que não houve infração específica no tocante à prestação de serviços pela INTERMARES TRADING, cita jurisprudência administrativa e conclui discorrendo que:

"61. Em outras palavras, considerando que a Impugnante não é a pessoa jurídica atuada, APENAS SERIA POSSÍVEL A RESPONSABILIZAÇÃO DA IMPUGNANTE SE COMPROVADOS OS REQUISITOS PREVISTOS LEGALMENTE PARA A SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA, O QUE SEQUER FOI COGITADO, MUITO MENOS MOTIVADO.

62. Pelo exposto, caso não reconhecida a nulidade pelos erros na fundamentação legal da imputação de responsabilidade e erro na sujeição passiva, requer-se seja julgada improcedente a responsabilização da Impugnante, pela total ausência dos requisitos para tal."

A partir de então, inicia o tópico denominado " III - DA DEFESA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO", onde passa a reproduzir os argumentos de defesa trazidos à baila pela primeira impugnante, a NUTRICARE, consubstanciado nas teses de nulidade em virtude de erro na metodologia empregada e motivação contraditória da autuação; de inaplicabilidade retroativa de mudança de critério jurídico; de correta classificação fiscal dos produtos importados; de inexistência de diferenças de IPI; de inexatidão das contribuições para o PIS/Pasep-Importação e para Cofins-Importação; da necessidade de exclusão das multas para os produtos reclassificados para os códigos NCM 1806.90.00 e 1704.90.10; da indevida aplicação da multa de 30% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas sem Licença de Importação; da indevida aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas e classificadas erroneamente; da aplicação do princípio da absorção ou da consunção às multas isoladas impostas; da necessária exclusão da multa de ofício agravada e da aplicação do princípio do não confisco às multas impostas.

Anexa os documentos de fls.7.307/ 7.530.

Em 25/06/2019 a impugnante NUTRICARE solicitou, por meio de petição (fls.7.534/7.548) a juntada de parecer consultivo da lavra do Professor Dr. Carlos Ari Sundfeld, que versa sobre alteração do critério jurídico quanto aos produtos reclassificados para os códigos NCM 1806.90.00 e 1704.90.10 e de laudo técnico elaborado pela empresa Exímia Tax, que trata da multa de 30% sobre as mercadorias importadas sem Licença de Importação e do ADN COSIT de nº 12/1997, solicitação atendida com a anexação dos arquivos digitais apresentados aos fólios.

Em síntese, é o relatório.

O julgamento em primeira instância, realizado em 30/07/2019 e formalizado no Acórdão 11-64.067 - 8ª Turma da DRJ/REC (e-fls. 7605 a 7658), resultou em uma decisão, por unanimidade de votos, de parcial procedência das Impugnações, tendo sido assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 2014, 2015, 2016, 2017

Ementas:

REVISÃO ADUANEIRA. MERCADORIAS OBJETO DE SOLUÇÃO DE CONSULTA SOBRE A CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO POR PARTE DO FISCO.

No que cinge à classificação fiscal de mercadoria objeto de Solução de Consulta, apenas há o que se falar em novo entendimento por parte do Fisco quando for proferida, para tal produto, Solução de Consulta superveniente contendo hodierno posicionamento da Administração Tributária sobre a matéria, provimento este que valerá apenas após a sua ciência pelo interessado ou a

publicação na imprensa oficial, hipótese esta que não se coaduna com o caso destes autos.

REVISÃO ADUANEIRA. DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO SUBMETIDAS AOS DIVERSOS CANAIS DE PARAMETRIZAÇÃO. LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 146 DO CTN.

O procedimento de Revisão Aduaneira encontra esteio na legislação vigente e não configura, independente do canal de parametrização a que for submetida a Declaração de Importação (verde, amarelo, vermelho ou cinza), alteração de critério jurídico ou ofensa ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITO VINCULANTE NO ÂMBITO DA RFB.

Nos moldes do artigo 15 da Instrução Normativa RFB nº 1.464/2014, a Solução de Consulta sobre a classificação fiscal de mercadorias, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante na esfera da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. SOLUÇÃO DE CONSULTA EFICAZ. DISPENSA DO RECOLHIMENTO DE MULTA DE MORA E JUROS QUANDO REALIZADO O ADIMPLEMENTO DOS TRIBUTOS DEVIDOS NO PRAZO DE TRINTA DIAS APÓS A SUA CIÊNCIA.

Um dos efeitos do processo de consulta, quando este se mostrar eficaz, é a não incidência de encargos moratórios, *in casu*, da multa de mora e dos juros de mora, referentes aos tributos correlatos à matéria consultada, no prazo que se inicia com a ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta proferida, até o 30º dia subsequente. Destarte, para gozar de tal benesse tributária, faz-se necessário que o consulente acate o posicionamento exarado na referida Solução de Consulta e proceda com o recolhimento dos tributos (impostos e contribuições) devidos dentro do aludido lapso temporal.

MULTA POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ADN COSIT DE Nº 12/1997.

Para a aplicação do Ato Declaratório Normativo Cosit de nº 12/1997 devem estar presentes todos os requisitos ali dispostos, dentre os quais que as mercadorias importadas tenham sido objeto de licenciamento anterior no Siscomex, estejam corretamente descritas, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e desde que não tenha se verificado intuito doloso ou má-fé.

MULTA DE OFÍCIO, MULTA PELA CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DAS MERCADORIAS E MULTA POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CUMULAÇÃO ILEGAL.

As multas de ofício, de 30% sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada sem Licença de Importação e de 1% sobre o valor aduaneiro do produto

importado e classificado incorretamente são plenamente compatíveis entre si, nos termos da legislação de regência.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. INCIDÊNCIA

Deixar de prestar esclarecimentos e informações quando intimado à fazê-lo pelo Fisco enseja a majoração, em 50%, da multa de ofício, gravame este prevista no art.44, §2º, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS AUTUADOS. EQUIVOCO NA QUALIFICAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA DOS AUTUADOS. MERA IRREGULARIDADE.

Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por encomenda ou por conta e ordem deste, nos termos da legislação em vigor. Mera irregularidade na qualificação das partes não compromete a higidez do lançamento, mormente quando inexistente qualquer cerceamento ao direito de defesa dos autuados.

Cientificada da decisão da DRJ em 13/08/2019 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 7986), a NUTRICARE (contribuinte) interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 7990 a 8083) em 02/09/2019 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 7988), onde traz, basicamente, os seguintes argumentos:

- (a) que o Recurso Voluntário é tempestivo;
- (b) que o Auto de Infração é nulo por erro de sujeição passiva;
- (c) que a alteração de critério jurídico não pode ser aplicada retroativamente;
- (d) que devem ser excluídas as penalidades (inclusive as multas isoladas) e os juros de mora para a reclassificação para as NCM 1806.90.00 e 1704.90.10, em razão do que dispõem o art. 100, parágrafo único, do CTN e o art. 76, inciso II, alínea “c” da Lei nº 4.502/1964;
- (e) que estão corretas as classificações fiscais atribuídas pela Recorrente (NCM 2106.90.30, 2106.10.10, 3501.10.00, 3502.20.00, 3504.00.20 e 3504.00.90);
- (f) que devem ser cancelados os lançamentos reflexos (II, IPI, PIS, PASEP-Importação, COFINS-Importação, consectários legais e multas isoladas;
- (g) que mesmo que subsistisse a reclassificação fiscal promovida pelo lançamento, ainda assim não haveria que se exigir qualquer diferença a título de IPI, posto que suplementos proteicos com cacau em sua composição e/ou sabor chocolate se subsumiriam ao ex tarifário 01 da subposição NCM 1806.90.00 e estariam sujeitos, pois, à alíquota zero do imposto;
- (h) que a aplicação da multa isolada de 30% sobre o valor aduaneiro da mercadoria é indevida, devendo ser aplicado o ADN Cosit nº 12/1997;
- (i) que a aplicação da multa de 1% por indicação de NCM supostamente errônea nas DI é indevida;

- (j) que devem ser canceladas todas as penalidades decorrentes da reclassificação fiscal do produto objeto da SC nº 98.261, sendo necessária a observância do prazo do art. 16 da IN nº 1.464/2014;
- (k) que deve ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção {as multas isoladas impostas (multa de 30% sobre o valor aduaneiro e multa de 1% sobre o valor aduaneiro);
- (l) que deve ser excluída a multa de ofício agravada;
- (m) que a multa tem caráter confiscatório; e
- (n) que são inaplicáveis juros sobre a multa.

Cientificada da decisão da DRJ em 13/08/2019 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 7985), a INTERMARES (responsável solidária) interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 8113 a 8221) em 11/09/2019 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 8111), onde traz, basicamente, os mesmos argumentos apresentados pela NUTRICARE (o patrono que assina os dois Recursos Voluntários é o mesmo), acrescentando àqueles os dois listados a seguir:

- (a) que há nulidade na imputação de responsabilidade por ausência de fundamentação legal, sendo impossível a responsabilização para fins de execução fiscal no âmbito do processo administrativo e impossibilidade de revisão de ofício do lançamento; e
- (b) que inexistente ato que autorize a responsabilização solidária.

Em 25/11/2019 a NUTRICARE atravessou petição nos autos (e-fls. 8318 a 8329) para requerer a juntada dos Relatórios Técnicos nº 558/19 (e-fls. 8330 a 8344) e 453/19 (e-fls. 8345 a 8348), ambos produzidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia, com a finalidade de fornecer suporte no que tange às características e à funcionalidade dos produtos autuados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

Os Recursos Voluntários apresentados pela NUTRICARE (contribuinte) e pela INTERMARES (responsável solidária) são tempestivos e preenchem os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual deles se toma conhecimento.

1. Da nulidade do Auto de Infração – erro de sujeição passiva

Preliminarmente, as Recorrentes apontam “*vício insanável no que tange ao sujeito passivo eleito pela Autoridade Fiscal, o que macula o lançamento em sua integralidade e reclama inexoravelmente a decretação de sua nulidade por vício material e erro de direito*”.

De forma resumida, o que reclamam as Recorrentes é que a Fiscalização nomeou como contribuinte a NUTRICARE, que na verdade é responsável solidária, e como responsável solidária a INTERMARES, que na verdade é contribuinte.

Sustentam as Recorrentes *“que a qualificação errônea dos sujeitos passivos da autuação não reflete mero jogo de palavras. Ao revés, a adequada consecução do procedimento administrativo e a correta indicação do autuado é requisito essencial e pressuposto de validade para o lançamento, sem o qual é impossível concluir pelo nascimento da obrigação tributária”*.

Defendem que *“a Solução de Consulta Interna nº 08, da Coordenação-Geral de Tributação – COSIT, utilizada pela decisão recorrida como embasamento para a manutenção do lançamento, só reforça a nulidade ora demonstrada”*.

Sem razão as Recorrentes.

O presente processo trata de Auto de Infração relativo a declarações de importação registradas por conta e ordem de terceiro, não havendo dúvidas que tanto a NUTRICARE quanto a INTERMARES são sujeitos passivos da obrigação tributária, e que ambas devem responder de forma solidária pelo pagamento dos tributos e multas devidos. Isso significa que o crédito pode ser cobrado de qualquer uma delas, sem qualquer benefício de ordem.

As Recorrentes não negam esse fato, mas buscam uma nulidade no Auto de Infração alegando que foram indevidamente qualificadas, ou, de forma mais precisa, que tiveram sua qualificação invertida.

Mas não vejo o alegado vício insanável a ensejar a nulidade do Auto de Infração.

Conforme expõe a Solução de Consulta Interna Cosit nº 08/2013, inexistente nulidade ou anulabilidade do lançamento por algum equívoco na identificação do sujeito passivo, quando não houver prejuízo para a parte.

Essa concepção sobre a nulidade encontra suporte no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, que limita a nulidade dos despachos e das decisões às hipóteses de terem sido lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa:

Art. 59. **São nulos:**

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - **os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará

nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Além disso, o art. 60 desse mesmo Decreto nº 70.235/1972, também de forma expressa, diz que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 não importarão em nulidade.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Por isso a Solução de Consulta Interna Cosit nº 08/2013 diz que *“no caso de erro na identificação do sujeito passivo que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento”*.

As Recorrentes tentam mitigar o alcance dessa constatação, defendendo que a irregularidade sanável na identificação do sujeito passivo teria como exemplo o erro de digitação no nome do sujeito passivo ou na indicação do seu endereço:

a segunda: a referida Solução de Consulta Interna assevera que só será vício formal e, mesmo nesta hipótese, demanda convalidação, quando houver um mero defeito (erro de fato), que implique tão somente na irregularidade da identificação do sujeito passivo, mas jamais o erro na sua própria indicação. É o caso, por exemplo, de erro de digitação no nome do sujeito passivo, ou na indicação do seu endereço.

Em que pese a Solução de Consulta Interna citar esses tipos de erro como exemplos de irregularidades que não ensejam a nulidade ou a anulabilidade do lançamento, ela também aborda os casos anuláveis (vícios formais) e os casos nulos (vícios materiais).

Quando há desajustes ocorridos entre o que consta no auto de infração e os fatos ocorridos no mundo fenomênico, há erro de fato e o vício na identificação do sujeito passivo é formal, sendo o lançamento anulável e, portanto, convalidável.

Nesse caso, o que vai definir a anulação do Auto de Infração quando impugnado pelo sujeito passivo correto é o tipo de defesa apresentada. E se o sujeito passivo impugnar o mérito, não há qualquer prejuízo ao direito de defesa e, portanto, o ato deve ser convalidado. Caso contrário, se a impugnação se referir apenas ao erro na identificação do sujeito passivo, sem adentrar no mérito, não há como convalidar o ato.

Por outro lado, quando estamos diante de um erro de direito, há um erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário). Esse é um erro de direito, não convalidável.

No caso, a Fiscalização identificou corretamente os sujeitos passivos. Apenas, na visão das Recorrentes, qualificou-os de forma incorreta.

Por isso entendo que, se efetivamente houve uma inversão na qualificação dos sujeitos passivos autuados, estamos diante de um desajuste entre o que consta no Auto de Infração e os fatos ocorridos, de tal forma que o lançamento, anulável, poderia ser convalidado.

E teria sido convalidado. As Recorrentes impugnaram o Auto de Infração e vêm exercendo de forma plena o contraditório ao longo de todo o processo.

A declaração de voto dos i. Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Fenelon Moscoso de Almeida, que acompanharam pelas conclusões o voto condutor do Acórdão 3401-002.514, de 25/03/2014, em um caso semelhante ao aqui discutido, também entendeu que a inversão na sujeição passiva não leva à nulidade do Auto de Infração:

(...)

Embora pareça de menor importância, o ponto tem implicação no reconhecimento de que houve mesmo uma imperfeição na identificação de quem é o contribuinte e quem é o responsável.

É que, como se trata de imposto de importação, o contribuinte é aquele que promove o ingresso das mercadorias no território nacional, identificado pela inserção de seus dados nos documentos que instruem o despacho. No caso concreto, a empresa Cotia Trading, como bem apontado na decisão da DRJ. A inclusão da Darck no pólo passivo da autuação, assim, se dá em razão da norma legal que prevê a solidariedade na espécie; é ela, portanto, responsável.

Isso implica reconhecer mesmo que a autuação não distingue corretamente quem seria o responsável, aliás, como bem notado pelo dr. Robson, sequer há essa expressão na capa do auto, que se refere a “contribuinte” e “contribuinte solidário”.

Assim, não chega a ser precisa a afirmação da DRJ de que houve erro na identificação do sujeito passivo; o que pode ser dito é que eles não foram nomeados com precisão.

Nas situações clássicas de erro na sujeição passiva, que tipicamente têm como consequência a nulidade da autuação por vício material, indica-se como sujeito passivo alguém que nem é contribuinte nem é responsável. Os casos mais comuns se dão quando há sucessão e autua-se a sucedida, já não mais existente, em vez de imputar-se a exação à sucessora. Enfrentamos também alguns casos envolvendo a figura da sujeição supletiva prevista para a CPMF com base no art. 128 do CTN.

Mas aqui o que se tem é a menção correta às duas empresas que deveriam mesmo ser autuadas e, desde que se entenda que por “contribuinte solidário” estava-se querendo dizer responsável por solidariedade, há uma inversão das empresas.

Ora, a razão para a decretação da nulidade da autuação nos casos de verdadeiro erro na identificação do sujeito passivo é o flagrante cerceamento do direito de

defesa, tanto do verdadeiro sujeito passivo, que não é chamado aos autos, quanto de quem nada tem a ver com a autuação e é nela incluído.

É por isso que a natureza do instituto que leva à inclusão do segundo sujeito passivo faz toda a diferença. Com efeito, se ela se dá por subsidiariedade, não há dúvida que o cerceamento se mantém mesmo no simples caso de inversão de papéis, na medida em que há benefício de ordem, isso é, a lei especifica quem deve, primeiro, recolher o tributo, somente recaindo o ônus sobre o segundo em virtude do não pagamento integral por parte do outro.

Tampouco é disso que se cuida no caso em discussão; trata-se aqui desolidariedade. E, como sabido de todos, nesses casos não há benefício de ordem algum, podendo o sujeito Ativo exigir o tributo indistintamente de qualquer um dos envolvidos.

Por esses motivos é que não vemos por que estender a drástica conclusão da nulidade da autuação à hipótese dos autos. Aqui, repita-se, ambas as empresas autuadas são sim sujeitos passivos e de qualquer uma delas pode a União cobrar o débito, desde que, obviamente, se entenda ser ele de fato devido. Não há, nesses termos, cerceamento do direito de defesa de ninguém que justifique a declaração da nulidade do lançamento.

Essas as considerações que nos levaram a acompanhar, apenas pelas conclusões, o voto do n. relator.

Indo além nessa discussão trazida aos autos, passo a abordar um aspecto que, a princípio, imaginava ter apenas interesse acadêmico: quem é o contribuinte em uma importação por conta e ordem?

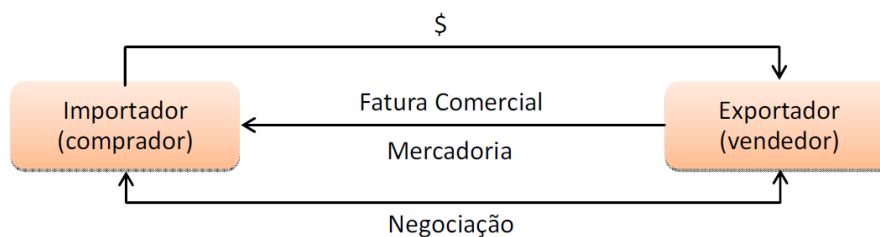
E imaginava isso porque, afinal de contas, quando falamos do importador por conta e ordem e do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, estamos falando de dois sujeitos passivos que respondem solidariamente pelos tributos e pelas infrações.

E já aqui antecipo o meu entendimento: **o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem é contribuinte.**

Antes de adentrarmos nos fundamentos da sujeição passiva do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, é importante que saibamos o que é uma importação por conta e ordem de terceiro, o que passa, também, pela compreensão do que é uma importação por conta própria.

E importação por conta própria é aquela modalidade de importação em que a pessoa que adquire a mercadoria no exterior é a mesma que registra a declaração de importação.

O gráfico a seguir mostra o que é uma importação por conta própria:



O conceito de importação por conta e ordem de terceiro, por sua vez, pode ser obtido a partir do disposto no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria de procedência estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa, física ou jurídica, que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.

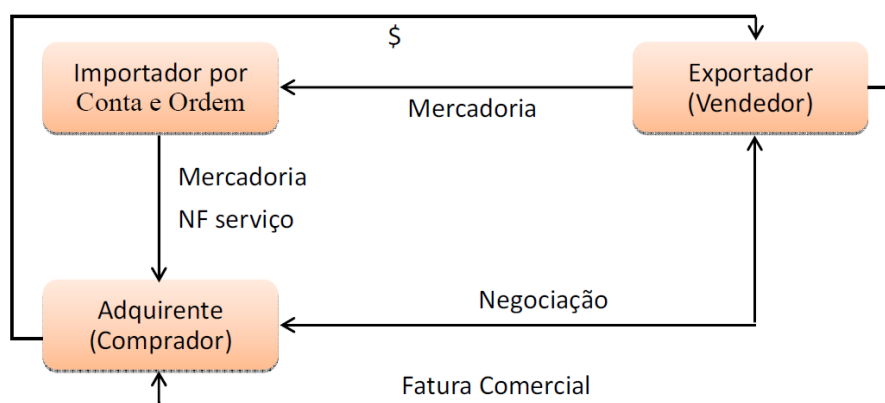
§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

Note-se que, nessa modalidade de importação, aquele que registra a declaração de importação (importador por conta e ordem) o faz em relação a uma mercadoria que pertence a outra pessoa (adquirente), que a adquiriu junto a um vendedor no exterior.

A compra e venda da mercadoria ocorre entre o adquirente e o vendedor no exterior, sendo o importador por conta e ordem contratado pelo real adquirente da mercadoria tão somente para formalizar e registrar a importação junto à RFB, podendo essa contratação ocorrer, inclusive, depois de a mercadoria já se encontrar em território brasileiro (ou seja, após a ocorrência do elemento espacial do fato gerador, que é a entrada da mercadoria em território nacional).

Dessarte, a relação existente entre o adquirente e o importador por conta e ordem é uma relação de prestação serviço (para registro da declaração de importação). Não ocorre, entre eles, qualquer compra e venda de mercadoria.

Graficamente, a representação mais simples para uma importação por conta e ordem de terceiro seria a seguinte:



Feitas essas considerações, passemos a considerar o papel do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem na relação tributária que se estabelece a partir do registro da declaração de importação pelo importador por conta e ordem.

Não obstante o Decreto-Lei nº 37/1966 dizer, no parágrafo único do art. 32, que o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem é responsável solidário pelo imposto, ele é mais do que isso. Ele é contribuinte!

Afirmamos isso porque é ele quem adquire a mercadoria no exterior e tem o ânimo de fazê-la vir para o País, o que se enquadra, à perfeição, na definição de importador, e, portanto, de contribuinte do imposto, conforme disposto no art. 31 do Decreto-lei nº 37/1966:

Art.31 - É contribuinte do imposto:

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional;

Além do fato de ser o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem a pessoa que pratica o verbo do elemento material do fato gerador (importar), outro argumento contundente que poderíamos utilizar para justificar nossa posição de que ele é o contribuinte do imposto diz respeito ao fato de ser ele quem revela a riqueza oferecida à tributação. Ou seja, é dele a capacidade contributiva nessa relação tributária.

Mas então temos a lei dizendo que o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem é responsável solidário e a realidade fática demonstrando que ele é, de fato, contribuinte. O que deve prevalecer?

O art. 121 do CTN, quando trata dos sujeitos passivos, disciplina que:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Ora, contribuinte, nos termos do CTN, é quem tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Nesse caso, o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem tem essa relação pessoal e direta com o fato importação. E por isso é contribuinte.

Por outro lado, diz o CTN que só poderá ser responsável aquele que, não sendo contribuinte, a lei diz que ele é.

Como o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem é contribuinte, o legislador não poderia tê-lo eleito como responsável.

Assim, quando a lei diz que o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem é responsável solidário pelo pagamento do imposto, temos que entender que a lei não estabeleceu uma nova hipótese de responsabilidade, mas sim esclareceu a distribuição da reponsabilidade nos casos em que estamos frente a uma importação por conta e ordem de terceiro. existente, no caso a solidária. E, no caso, a responsabilidade é solidária.

Dessa forma, o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem pratica o verbo do elemento material do fato gerador do imposto de importação, revelando uma riqueza a ser oferecida à tributação, devendo responder pela obrigação tributária, na condição de contribuinte, desde o seu surgimento.

Observe-se que o PLP 68/2024, que trata da reforma tributária, atento a essa questão, propõe a inclusão do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem no rol de contribuintes do IBS e da CBS na importação:

Art. 72. É contribuinte do IBS e da CBS na importação de bens materiais:

I - o importador, assim considerado qualquer pessoa que promova a entrada de bens materiais de procedência estrangeira no território nacional; e

II - o adquirente de mercadoria entrepostada.

Parágrafo único. Na hipótese de a entrada de bens de procedência estrangeira no território nacional ocorrer sob a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, o importador a que se refere o inciso I do caput deste artigo é o adquirente.

Esclarecido o papel do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem frente à obrigação tributária, resta questionar o papel do importador por conta e ordem de terceiro nessa relação.

E ele também, hoje, é contribuinte. Não porque revele qualquer capacidade contributiva, mas sim porque, ao registrar a declaração de importação, é ele que promove a entrada da mercadoria para livre circulação na economia.

É ele quem está diretamente ligado ao fato que é considerado para efeitos de cálculo de grande parte dos tributos incidentes na importação (registro da declaração de importação – elemento temporal).

Por isso não posso considerar que a Fiscalização tenha errado ao elencar o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem (NUTRICARE) como o contribuinte principal, tendo deixado o importador por conta e ordem (INTERMARES) como o solidário pelo pagamento do tributo:

Nestes termos, o crédito tributário constituído em relação à empresa NUTRICARE SUPLEMENTOS S.A. (atual denominação de MANOEL SERRAO ALVES MEY EIRELI), na condição de contribuinte principal, conforme definido no parágrafo único do art. 121, inciso I, do CTN.

Alcança, tendo em vista as circunstâncias desvendadas no trabalho fiscal e a finalidade do lançamento, a importadora **INTERMARES TRADING IMPORTACAO LTDA**, CNPJ nº 07.617.173/0001-00, com domicílio fiscal na Praça da Bandeira, 59, sala 07, São Francisco do Sul – Santa Catarina, CEP: 89240-000, nos termos dos art. 31, do Decreto Lei nº 37, de 18/11/1966:

*“Art.31 - É **contribuinte do imposto**: (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*I - o **importador**, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)” (grifou-se)*

Não obstante, sobre o papel atribuído pela Fiscalização à INTERMARES, se contribuinte ou responsável solidário, veremos em tópico mais adiante.

Caminhou nesse sentido o voto condutor do Acórdão 3401-002.514, do i. conselheiro Robson José Bayerl, e cuja menção fizemos anteriormente para destacar a declaração de voto lá apresentada:

Tal como consta da autuação, entendo ser estreme de dúvidas que a COTIA TRADING S/A, ainda que se revestindo apenas formalmente da condição de importador, deva também ocupar o pólo passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte solidário, pois a relação pessoal e direta com as situações constituídas, consoante previsão do art. 121 do CTN, decorre do fato de declarar-se nessa categoria quando do registro da DI e porque foi beneficiária de vantagens fiscais decorrentes de incentivo estadual, daí advindo sua solidariedade em relação ao crédito tributário exigido, nos termos do art. 124, I do mesmo diploma.

Portanto, COTIA TRADING S/A e DARCK TECHNOLOGIES DO BRASIL S/A se qualificam como contribuintes, em função da relação pessoal e direta com os fatos jurídicos tributáveis (art. 121, I do CTN), como fartamente demonstrado nos autos, devendo responder solidariamente pela obrigação tributária, devido ao já referenciado interesse comum na situação descortinada (art. 124, I do CTN).

De outra banda, como a solidariedade não comporta benefício de ordem, segundo o parágrafo único do aludido art. 124 do CTN, pouco importa a posição

em que figuram as pessoas jurídicas no cabeçalho do auto de infração, desde que tomados na condição de contribuintes, como no caso.

Diante do todo o exposto, nego provimento na matéria.

2. Da responsabilização da INTERMARES

A INTERMARES reclama que *“a responsabilização lavada a efeito no presente caso carecia de fundamentação legal, uma vez que o lançamento se limitou a indicar o artigo 202, inciso I, do Código Tributário Nacional para embasar a responsabilidade que lhe fora imputada, sendo que o referido dispositivo versa sobre a inscrição do crédito tributário em dívida ativa”*.

Reclama, ainda, *“que NÃO foi apontado qualquer outro fundamento do Código Tributário Nacional ou do Decreto-lei nº 37/66, de modo que, tendo sido afastado o fundamento legal apontado, que não se presta à responsabilidade solidária, não restaria outro elemento que permita a manutenção da Recorrente como responsável solidaria”*.

Aponta que a decisão recorrida inovou na motivação e na capitulação legal, justificando a solidariedade a partir do art. 124 do CTN, mas sem *“explicitar se, afinal, entende que a responsabilização da Recorrente estaria fundamentada no inciso I ou II, do artigo 124, do Código Tributário Nacional, ou mesmo no artigo 95, do Decreto nº 37/66”*.

Sustenta que *“a Nutricare está sendo responsabilizada por fatos posteriores às importações”*, e que *“as importações não estão sendo contestadas sobre quaisquer aspectos”*.

Defende que, *“na própria premissa fiscal de que a adquirente (Nutricare) é a empresa atuada, APENAS poderia haver responsabilização da Recorrente, neste caso, se fundamentada e comprovada que ela, como mandatária, agiu em desacordo com o mandato, com excesso de poderes ou infração de lei, nos termos do artigo 135, inciso II, do CTN”*.

Por isso pede que, *“caso não reconhecida a nulidade pelos erros na fundamentação legal da imputação de responsabilidade e erro na sujeição passiva,(...) ao menos, que seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário para excluir, de plano, a Recorrente do polo passivo da autuação pela total ausência dos requisitos para tal”*.

Nesse ponto, me parece que a INTERMARES tem razão.

Se olharmos o Relatório Fiscal nas e-fls. 4219 e 4220, veremos que a Fiscalização traz a INTERMARES para a relação tributária com base no inciso II do art. 121 do CTN, combinado com o inciso I do art. 31 do Decreto-Lei nº 37/1966:

O Código Tributário Nacional, que instituiu as normas gerais de direito tributário, definiu, no art. 121, que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, destacando-se o contribuinte, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, e o responsável, cuja obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Assim, o responsável pela obrigação principal, quando decorra de disposição expressa em lei, se diz contribuinte de direito.

“Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966

Disposições Gerais

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (grifou-se)

Nestes termos, o crédito tributário constituído em relação à empresa NUTRICARE SUPLEMENTOS S.A. (atual denominação de MANOEL SERRAO ALVES MEY EIRELI), na condição de contribuinte principal, conforme definido no parágrafo único do art. 121, inciso I, do CTN.

Alcança, tendo em vista as circunstâncias desvendadas no trabalho fiscal e a finalidade do lançamento, a importadora **INTERMARES TRADING IMPORTACAO LTDA**, CNPJ nº 07.617.173/0001-00, com domicílio fiscal na Praça da Bandeira, 59, sala 07, São Francisco do Sul – Santa Catarina, CEP: 89240-000, nos termos dos art. 31, do Decreto Lei nº 37, de 18/11/1966:

“Art.31 - É contribuinte do imposto: (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)” (grifou-se)

Ou seja, a Fiscalização coloca a INTERMARES no papel de responsável solidária pelo pagamento dos tributos, mas, de fato, não fundamenta de forma apropriada a solidariedade da Recorrente em qualquer dispositivo legal, do CTN ou do Decreto-Lei nº 37/1966.

E, conforme aponta a INTERMARES, o art. 202 do CTN, mencionado pela Fiscalização no início do tópico “Responsabilização Passiva Solidária”, não se presta a atrair a responsabilidade tributária, uma vez que afeto à fase de execução do crédito tributário:

Determina o art. 202, inciso I, do CTN que o termo de inscrição da dívida ativa deve indicar obrigatoriamente o nome do devedor e, sendo o caso, o dos co-responsáveis. Assim, para a execução atingir terceiros que não são somente a empresa autuada, é importante que esses sejam indicados no procedimento fiscal, subsidiando o trabalho da Procuradoria da Fazenda Nacional quando da execução fiscal. Nunca é demais lembrar que a atividade do lançamento é vinculada,

cabendo à autoridade administrativa identificar o sujeito passivo, seja ele contribuinte ou responsável (arts. 142 e 121 do CTN).

É pacífico na esfera administrativa, tanto em primeira quanto em segunda instância, a capacidade da autoridade tributária de arrolar os responsáveis tributários na autuação, os quais são partes legítimas para impugnar e recorrer da exigência do crédito.

Nesse sentido dispõe a súmula 71 do CARF:

“Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. Acórdãos precedentes: 1402-00.423, de 28/01/2011; 1201- 00.267, de 20/05/2010; 1402-00.093, de 26/01/2010; 1103-00.043, de 01/10/2009; 1401-00.047, de 13/05/2009; 101-97.107, de 04/02/2009; 103-23.649, de 18/12/2008; 103-23.364, de 24/01/2008.”

Diante disso, dando razão aos argumentos trazidos em voluntário, afasto a responsabilidade solidária da INTERMARES no presente processo, tendo em vista a falta de fundamentação legal.

3. Da alteração de critério jurídico – NCM 1806.90.00 e 1704.90.10

As Recorrentes defendem que, “dada a vedação legal, imposta pelo artigo 146, do Código Tributário Nacional e pelo artigo 24, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), à atribuição de efeitos retroativos à alteração do critério jurídico adotado pela Administração”, *“devem ser excluídos da base de cálculo da autuação todos os lançamentos relativos à reclassificação fiscal dos produtos importados para a subposição NCM 1806.90.00, inclusive as penalidades, cujas DIs tenham sido registradas antes 17/09/2017, quando da lavratura do Auto de Infração formalizado no processo administrativo nº 13851.720246/2017-89”*, bem como *“devem ser igualmente excluídos da apuração os lançamentos atinentes à reclassificação fiscal das mercadorias para a subposição 1704.90.10, sendo absolutamente indevida qualquer multa neste caso, uma vez que tais cobranças decorreram efetivamente da alteração do critério jurídico empregado pela Autoridade Fiscal, que só veio a acontecer com a lavratura do presente Auto de Infração”*.

Citam a consulta formulada junto ao Professor Doutor Carlos Ari Sundfeld sobre a aplicação do art. 146 em relação à presente autuação fiscal.

Sustentam que *“o Fisco apresenta seu entendimento” por diversos instrumentos, e não exclusivamente “por meio de Soluções de Consulta sobre classificação de mercadorias”*, de tal sorte *“que as Soluções de Consulta não são o único meio capaz de atrair a vedação do artigo 146, do Código Tributário Nacional”*.

Diz ter apresentado *“diversos exemplos de que a Administração Tributária, por anos, se manifestava no sentido de que os suplementos alimentares à base de proteína, tal qual os*

importados pela Recorrente, eram classificados na posição NCM 2106, relativa às “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”, independentemente do sabor”.

Afirma que “apenas com a resposta às Soluções de Consulta nº 98.229 e nº 98.248, das quais a Recorrente foi cientificada em agosto de 2017, que a presença de cacau/chocolate na composição dos concentrados proteicos passou a ser considerada determinante para fins de classificação fiscal da mercadoria”, sendo que, “no que atine à classificação fiscal do Whey Protein sabor chocolate branco, essa mudança adveio só com a lavratura da presente autuação (em novembro de 2018), já que esses produtos não foram sequer objeto de qualquer Consulta formal, tendo o reenquadramento se dado por mera inferência da resposta à Consulta nº 98.243”.

Advoga que o desembaraço aduaneiro “traduz-se, portanto, em modalidade de homologação das declarações e das antecipações de pagamentos realizadas pelo contribuinte que, uma vez aperfeiçoada, passa a acobertá-lo da prerrogativa inserta no artigo 146, do Código Tributário Nacional, de modo a impedir que eventual modificação dos critérios jurídicos originalmente adotados pela Autoridade Administrativa sejam aplicados de forma retroativa”, e que “as importações submetidas ao canal vermelho de verificação são analisadas com afinco, inclusive e notadamente em relação à classificação fiscal da mercadoria então internalizada”.

Refere que o Auto de Infração formalizado no processo administrativo nº 13851.720246/2017-89, em 18/09/2017, exigiu “que o “suplemento alimentar proteico em pó sabor chocolate” fosse enquadrado no código NCM 2106.90.00”.

Não obstante essa informação trazida pelas Recorrentes, o documento por elas apontado mostra apenas a reclassificação do produto CASEÍNA do código NCM 2106.00.00 para o código NCM 2106.90.30 (e-fls. 8008 e 8145/8146).

Indica algumas declarações de importação (e-fls. 4332 a 4371) que teriam sido submetidas a canal vermelho, sendo que, em algumas delas, “houve efetiva determinação, por parte da Autoridade Aduaneira, para que a Recorrente retificasse a classificação fiscal originalmente atribuída aos referidos suplementos alimentares para que passasse a constar a indicação do código NCM 2106, havendo, ou não, a presença de chocolate na sua composição”.

Verificando as folhas indicadas pelas Recorrentes, identificamos que:

- nas DI 14/0910888-2, 14/0911121-2 (ambas de 18/06/2014), o produto “COMPLEMENTO PROTEICO ALIMENTAR EM PÓ, SABOR BAUNILHA CONTENDO POR DOSE, 24 GR DE PROTEINA, 4 GR DE GLUTAMINA, 5,5 GR DE BCAA, GRANDE QUANTIDADE DE WHEY ISOLADA E AMINOGEN - ON 100% WHEY GOLD VAN ICE CREAM” foi reclassificado do código NCM 3502.20.00 para o código NCM 2106.90.30 (e-fls. 4347/4348 e 4350/4351);
- na DI 14/0920349-4 (04/06/2014), o produto “COMPLEMENTOS ALIMENTARES, SENDO ALIMENTO EM PÓ PARA ATLETAS - WAXY MAIZE,

NATURAL FLAVOR” foi reclassificado do código NCM 2106.10.00 para o código NCM 2106.90.30 (e-fl. 4354);

- na DI 16/1976108-6 (01/02/2017), os produtos “PROTEINA DO SORO DO LEITE PRONTO PRA BEBER (WHEY PROTEIN) MARCA DYMATIZE NUTRITION - ISO CLEAR, SABOR PONCHE DE FRUTAS” e “PROTEINA DO SORO DO LEITE PRONTO PRA BEBER (WHEY PROTEIN) MARCA DYMATIZE NUTRITION - ISO CLEAR, SABOR UVA” foram reclassificados do código NCM 3501.10.00 para o código NCM 2106.90.30 (e-fl. 4361);
- nas demais DI direcionadas para canal vermelho de conferência aduaneira não houve retificação de classificação fiscal.

Acrescenta, ainda, que os Whey Protein com sabor de chocolate branco nunca foram submetidos a qualquer processo e consulta, de tal sorte *“que a mudança na orientação empregada pela Fiscalização Tributária no que tange à classificação fiscal desses produtos ocorreu apenas com a lavratura do Auto de Infração ora impugnado”*.

A questão que envolve a alteração de critério jurídico nas revisões aduaneiras foi recentemente pacificada por meio da publicação da súmula CARF nº 216, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 216

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

O desembaraço aduaneiro não é instituto homologatório do lançamento e a realização do procedimento de “revisão aduaneira”, com fundamento no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, não implica “mudança de critério jurídico” vedada pelo art. 146 do CTN, qualquer que seja o canal de conferência aduaneira.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.439, 9303-014.438, 9303-013.346, 9303-006.839.

Assim, cai por terra grande parte da argumentação trazida pelas Recorrentes em voluntário. Independentemente de canal, a Fiscalização pode reclassificar mercadorias já liberadas (desembaraçadas), sem que isso implique em mudança de critério jurídico.

Não obstante, é preciso que se faça um *distinguishing* para os casos em que a Fiscalização tenha agido no sentido de alterar uma determinada classificação fiscal para determinada mercadoria, seja por meio da lavratura de um auto de infração, seja por meio de exigência no curso do despacho.

Por isso entendo que a Súmula CARF nº 216 não se aplica para as novas reclassificações de mesmas mercadorias já classificadas pela Fiscalização, referentes a fatos geradores ocorridos após a classificação anterior, desde que o importador tenha adotado a classificação exigida pela Fiscalização no lançamento efetuado/exigência feita.

Diante disso, dou parcial provimento na matéria para afastar o lançamento dos produtos reclassificados do código NCM 2106.90.30 a seguir listados:

- a partir de 18/09/2017, para o produto CASEÍNA;
- a partir de 18/06/2014, para o produto “COMPLEMENTO PROTEICO ALIMENTAR EM PÓ, SABOR BAUNILHA CONTENDO POR DOSE, 24 GR DE PROTEÍNA, 4 GR DE GLUTAMINA, 5,5 GR DE BCAA, GRANDE QUANTIDADE DE WHEY ISOLADA E AMINOGEN - ON 100% WHEY GOLD VAN ICE CREAM”;
- a partir de 04/06/2014, para o produto “COMPLEMENTOS ALIMENTARES, SENDO ALIMENTO EM PÓ PARA ATLETAS - WAXY MAIZE, NATURAL FLAVOR”;
- e
- a partir de 01/02/2017, para os produtos “PROTEÍNA DO SORO DO LEITE PRONTO PRA BEBER (WHEY PROTEIN) MARCA DYMATIZE NUTRITION - ISO CLEAR, SABOR PONCHE DE FRUTAS” e “PROTEÍNA DO SORO DO LEITE PRONTO PRA BEBER (WHEY PROTEIN) MARCA DYMATIZE NUTRITION - ISO CLEAR, SABOR UVA”.

4. Da aplicação do art. 100, parágrafo único, do CTN e o art. 76, inciso II, alínea “c” da Lei nº 4.502/1964 – NCM 1806.90.00 e 1704.90.10

As Recorrentes pedem, subsidiariamente, que caso “*não fossem cancelados integralmente os lançamentos relativos à reclassificação dos produtos nas subposições NCM 1806.90.00 e NCM 1704.90.10, dada a alteração do critério jurídico adotado pela Administração, que ao menos fossem afastadas as multas impostas à Recorrente vinculadas a essas mercadorias, posto que a exigência das penalidades violaria frontalmente o inciso III, do artigo 100, e parágrafo único, do Código Tributário Nacional e o artigo 76, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 4.502/1964*”.

Sem razão as Recorrentes.

Como bem observou a decisão recorrida, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas a que se refere o inciso III do art. 100 do CTN não abrangem a liberação (desembaraço) das mercadorias sem qualquer exigência fiscal. Embora não expresso, foi também para dizer isso que veio a publicação da já mencionada Súmula CARF nº 216.

Por outro lado, as Recorrentes referem que a norma do art. 100 do CTN “*consiste em regramento que visa resguardar a boa-fé do contribuinte e, em especial, à segurança jurídica e a confiança na resposta da Administração Pública*”.

Paradoxalmente, no presente caso, o Auto de Infração foi lavrado pela Fiscalização justamente porque as autuadas não cumpriram com o seu dever de retificação das declarações de importação após parecer contrário em soluções de consultas de classificação publicadas.

Assim, nada mais resta do que negar provimento na matéria.

5. Das NCM 2106.90.30 E NCM 2106.10.10

Esse tópico trata da reclassificação de mercadorias dos códigos NCM 2106.10.00 e 2106.90.30 para o código **NCM 1806.90.00**.

As Recorrentes afirmam *“que o único fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal para modificar o enquadramento originalmente indicado pela Recorrente nessas subposições, relativas às preparações alimentícias, foi a presença de cacau e/ou chocolate na composição do produto”*.

Referem que as *“importações de produtos de sabor chocolate foram nacionalizadas com aval da Anvisa, o que se assim não fosse jamais poderiam ser comercializadas em território nacional com sabor de chocolate”*, e que a ANVISA *“acatou com o enquadramento atribuído pela Recorrente aos produtos na categoria de “Alimentos para Atletas” (cód. 4300085) e autorizou a internação dessas mercadorias sem qualquer exigência complementar”*.

Ponderam que, se *“o sabor chocolate fosse tão relevante ou mesmo determinante para o enquadramento dessas mercadorias, a ANVISA certamente teria desautorizado as importações e determinado que a Recorrente reclassificasse os suplementos alimentares para a categoria específica “Alimentos – Chocolate”, que possui regulamentação própria, prevista na RDC nº 264, de 22 de setembro de 2005”*.

Defendem que *“a mera adição do sabor de chocolate (seja ele branco, ou não) aos suplementos alimentares importados pela Recorrente não alteram, tampouco descaracterizam sua finalidade. Tanto assim que os atletas e esportistas não deixam de consumi-lo por essa simples razão. Justamente por isso, a presença de cacau em pó no complemento proteico importado pela Recorrente deve ser tratada como um ingrediente juridicamente irrelevante para fins de definição da finalidade/adequação do produto ao consumo humano”*.

Citam as NESH do capítulo 21, que se destina às *“Preparações Alimentícias Diversas”*, para expor que *“os suplementos alimentares importados pela Recorrente (i) são preparações para utilização na alimentação humana, à base de proteínas do soro do leite e que contêm, eventualmente, alguma dose de carboidrato; (ii) apresenta-se na forma de pó; e (iii) são dissolvidas em água ou em leite para consumo”*, e para depois concluir que *“o produto cuja classificação ora se questiona subsume-se com perfeição aos exatos termos da descrição da NESH para a posição 2106”*.

Sem razão as Recorrentes.

Para que possamos iniciar o deslinde da questão, é preciso que se diga que a classificação fiscal no Sistema Harmonizado não está subordinada a qualquer norma ou posicionamento emitidos por qualquer órgão técnico, regulador ou de controle, nacional ou internacional.

Por isso estão equivocadas as Recorrentes quando tentam vincular a classificação fiscal das mercadorias às normas e posicionamentos da ANVISA. Essas normas e posicionamentos

até podem, e devem, auxiliar a RFB a determinar a correta classificação, mas jamais a determinarão.

O parágrafo único do art. 94 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) diz, de forma cristalina, o que deve ser considerado para fins de classificação fiscal de mercadorias: a) as Regras Gerais para Interpretação; b) as Regras Gerais Complementares; c) as Notas Complementares; e, subsidiariamente, d) as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas.

Quando entram na análise do Sistema Harmonizado e defendem que os suplementos alimentares devem ser classificados na posição 2106, as Recorrentes ignoram o disposto nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, que estabelecem que se classificam no capítulo 18 as preparações alimentícias que contenham cacau em qualquer proporção, não havendo qualquer exceção, entre aquelas listadas, às preparações alimentícias da posição 2106:

Capítulo 18

Cacau e suas preparações

Notas.

1.- O presente Capítulo não compreende:

- a) As preparações alimentícias que contenham mais de 20 %, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, insetos, peixes ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação desses produtos (Capítulo 16);
- b) As preparações das posições 04.03, 19.01, 19.02, 19.04, 19.05, 21.05, 22.02, 22.08, 30.03 ou 30.04.

2.- **A posição 18.06 compreende** os produtos de confeitaria que contenham cacau, bem como, **ressalvadas as disposições da Nota 1 do presente Capítulo, as outras preparações alimentícias que contenham cacau.**

CONSIDERAÇÕES GERAIS

O presente Capítulo refere-se ao cacau propriamente dito (incluindo as sementes), sob quaisquer formas, e à manteiga, gordura e óleo, de cacau e, ainda, às preparações alimentícias que contenham cacau **em qualquer proporção**, excetuando-se, porém:

- a) O iogurte e outros produtos da posição 04.03.

- b) O chocolate branco (posição 17.04).
- c) As preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou extratos de malte, que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, bem como as preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, da posição 19.01.
- d) Os cereais, expandidos ou torrados, que não contenham mais de 6 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada (posição 19.04).
- e) Os produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, adicionados de cacau (posição 19.05).
- f) Os sorvetes (gelados*) que contenham cacau em qualquer proporção (posição 21.05).
- g) As bebidas e líquidos alcoólicos (creme de cacau, por exemplo) ou não alcoólicos, nos quais entre cacau, que possam consumir-se no estado em que se apresentam (Capítulo 22).
- h) Os medicamentos (posições 30.03 ou 30.04).

A teobromina, alcaloide extraído do cacau, está compreendida na posição 29.39.

Além disso, as NESH da posição 2106 expressamente excluem as preparações que contenham cacau apresentadas como suplementos alimentares para alimentação humana, remetendo essas preparações para a posição 1806:

Excluem-se ainda da presente posição:

- a) As preparações que contenham cacau apresentadas como suplementos alimentares para alimentação humana (posição 18.06).

Essas Notas Explicativas são mais do que suficientes para que possamos afirmar que os suplementos alimentares importados pelas Recorrentes, quando contiverem cacau, em qualquer proporção, deverão ser classificados na posição 1806, assim como fez a Fiscalização.

- 18.06 - Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau (+).
 - 1806.10 - Cacau em pó, com adição de açúcar ou de outros edulcorantes
 - 1806.20 - Outras preparações em blocos ou em barras, de peso superior a 2 kg, ou no estado líquido, em pasta, em pó, grânulos ou formas semelhantes, em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo superior a 2 kg
 - 1806.3 - Outros, em tabletes, barras e paus:
 - 1806.31 -- Recheados
 - 1806.32 -- Não recheados
 - 1806.90 - Outros

Corroboram esse entendimento as Soluções de Consulta nº 98.229, de 2017, nº 98.243, de 2017, e nº 98.248, de 2017.

Quanto à Solução de Consulta nº 98.421, de 2017, e a Coletânea dos Pareceres de Classificação da OMA, citados pelas Recorrentes para tentar convencer que o sabor nunca foi determinante para definir a classificação fiscal, é de se destacar que os produtos ali mencionados não possuem qualquer quantidade de cacau.

Dessarte, mantenho a posição adotada pela Fiscalização para os produtos alimentícios importados pelas Recorrentes que contenham cacau em qualquer quantidade.

Nada a prover na matéria.

6. Da NCM 3501.10.00

Esse tópico trata da reclassificação de mercadorias do código NCM 3501.10.00 para os códigos **NCM 1806.90.00 e 2106.10.00**.

As Recorrentes sustentam que as NESH conduzem “ao entendimento de que o correto enquadramento fiscal dos suplementos proteicos à base de caseína é a subposição NCM 3501.10.00”, mesmo aqueles que contenham cacau em sua composição.

Explicam que as caseínas por elas importada “são compostas por 25 gramas de proteínas, de 2 gramas de carboidratos, 1,5 gramas de gorduras totais e 170 miligramas de sódio e outros em menor proporção, por dose, e se apresentam sob a forma de pó, normalmente acondicionado em embalagens de 907 gramas”.

Trazem as NESH do capítulo 35 e apontam que esses produtos não se enquadram nas exclusões ali previstas.

Defende que o enquadramento desses produtos “é regido pela Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado 3-b)”, que diz que “os produtos misturados (...) classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação”.

Referem as NESH da subposição 3501 e destacam que “a caseína é o principal constituinte proteico do leite” e “apresenta-se geralmente como um pó granuloso, de cor branco-amarelada, solúvel”.

Levando em conta essas características, as Recorrentes dizem que a produto por elas importado “é composto majoritariamente por caseína; tem por finalidade a suplementação alimentar especificamente de proteínas, em especial (por óbvio) a caseína; a mercadoria se apresenta sob a forma de pó; é solúvel em meio líquido, inclusive alcalino; e, não se amolda em qualquer das excludentes mencionadas na posição”.

Anota que “a ANVISA, ao recepcionar o Comunicado de Início de Importação da caseína importada pela Recorrente (f. 4.372/4.402) não questionou o enquadramento a ela

originalmente atribuído, donde se conclui que, mais uma vez, houve anuência do órgão técnico competente da classificação da mercadoria na subposição NCM 3501.10.00”.

Também aqui a razão não socorre as Recorrentes.

Inicialmente, repiso que a classificação fiscal no Sistema Harmonizado não está subordinada a qualquer norma ou posicionamento emitidos por qualquer órgão técnico, regulador ou de controle, nacional ou internacional, razão pela qual afasto qualquer argumento de autoridade relacionado com atos e normas da ANVISA.

Não há dúvidas de que a caseína, em seu estado puro, deve ser classificada no capítulo 35 do Sistema Harmonizado. A questão, no presente caso, é que o produto importado pelas Recorrentes é uma mistura de diversos ingredientes. E sendo uma mistura, devemos considerar o que diz a RGI-2b:

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

Analisando as NESH da RGI-2b, observamos que:

X) A Regra 2 b) diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias. As posições às quais ela se refere são as que mencionam uma matéria determinada, por exemplo, a posição 05.07, marfim, e as que se referem às obras de uma matéria determinada, por exemplo, a posição 45.03, artigos de cortiça. Deve notar-se que esta Regra só se aplica quando não contrariar os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo (posição 15.03 - ... óleo de banha de porco ... **sem mistura**, por exemplo).

Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.

Ou seja, quando estamos diante de *“produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição”*, a classificação deve se dar por aplicação da RG1.

A aplicação da RGI-3, defendida pelas Recorrentes, somente será possível se a mistura NÃO resultar em uma preparação mencionada como tal no texto de alguma posição do Sistema Harmonizado.

O objetivo dessa regra é, evidentemente, privilegiar a classificação da mercadoria como um todo, e não a partir de um único componente, como é feito por aplicação da RGI-3.

Usando como exemplo o produto “ELITE CASEIN – SMOOTH VANILLA DYMATIZE”, cujo rótulo é trazido em voluntário pelas Recorrentes e é a seguir reproduzido, é possível verificar que estão ali presentes substâncias aromatizantes e edulcorantes (adoçantes), o que o torna uma preparação alimentícia, pronta para consumo humano.

SUPLEMENTO PROTÉICO PARA ATLETAS EM PÓ CASEÍNA SABOR BAUNILHA ELITE CASEIN - SMOOTH VANILLA DYMATIZE PESO LÍQUIDO - 907 g		
Ingredientes: caseína micelar, óleo de girassol, maltodextrina, caseína micelar, lecitina de soja, citrato de sódio, fosfato tricálcio, aroma natural e artificial, lecitina de girassol, sal, goma de celulose, sucralose, goma xantana, acesulfame de potássio, stevia.		
Não Contém Glúten.		
Informação Nutricional:		
Porção de 33 g (1 colher - medida)		
Quantidade por porção		%V.D.(*)
Valor Energético	130 kcal = 544 kJ	7
Carboidratos	2,0 g	1
Proteínas	25 g	33
Gorduras Totais	1,5 g	2
Gorduras Saturadas	0,0 g	0
Gorduras Trans	0,0 g	--
Fibra Alimentar	0,0 g	0
Sódio	170 mg	5

(*) % Valores diários de referência com base em uma dieta de 2.000 kcal ou 8.400 kJ. Seus valores diários podem ser maiores ou menores dependendo de suas necessidades energéticas.

Recomendação de uso: Misturar uma colher - medida a cerca de 200 ml de água, leite ou suco. Consumir preferencialmente antes de dormir.

“Este produto não substitui uma alimentação equilibrada e seu consumo deve ser orientado por nutricionista ou médico”.

“Crianças, Gestantes, Idosos e Portadores de qualquer enfermidade devem consultar o médico e ou nutricionista”.

“Manter em local fresco, seco, ao abrigo do sol e do calor”.

Fabricado nos EUA por: Dymatize Enterprises, LLC 13737 N Stemmons FWY, Dallas, TX 75234 - USA.

Importado e distribuído no Brasil por: **IMPORT SPORTS**
R. Dona Francisca, 8.300 - Bloco K 03 e 04
Zona Industrial Norte - CEP: 89219-600 - Joinville - SC
CNPJ: 04.892.290/0008-52 - Manoel Serrão Alves Mey Eireli
Resp. Técnico: Gustavo M. D. Carneiro
Produto isento de registro, conforme a resolução:
RDC N° 27, de 06 de Agosto de 2010.

Mesmo sendo leigos na matéria, podemos chegar a essa conclusão a partir da informação presente no rótulo de que “Este produto não substitui uma alimentação equilibrada e seu consumo deve ser orientado por nutricionista ou médico”.

E sendo preparações alimentícias, os produtos devem ser classificados na posição 1806, quando contenham cacau em qualquer quantidade (ver tópico anterior), e na posição 2106 (Preparações alimentícias não especificadas e nem compreendidas noutras posições), quando não houver posição específica.

21.06 - Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

2106.10 - Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas

2106.90 - Outras

Desde que não se classifiquem noutras posições da Nomenclatura, a presente posição compreende:

A) As preparações para utilização na alimentação humana, quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.).

B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao

consumo humano. Incluem-se nesta posição, entre outras, as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc.) com substâncias alimentícias (por exemplo, farinhas, açúcares, leite em pó), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).

(...)

Classificam-se nesta posição, entre outros:

(...)

16) As preparações, frequentemente designadas sob o nome de suplementos alimentares, constituídas ou à base de um ou mais minerais, vitaminas, aminoácidos, concentrados, extratos, isolados ou formas semelhantes de substâncias presentes nos alimentos, ou de versões sintéticas destas substâncias, apresentadas como suplemento ao regime de alimentação normal. Incluem-se estes produtos, mesmo que contenham também edulcorantes, corantes, aromas, substâncias odoríferas, suportes, cargas, estabilizadores ou outras ajudas técnicas. Estes produtos são frequentemente acondicionados em embalagens com indicações de que mantêm o organismo em boa saúde ou o bem-estar geral, melhoram o desempenho atlético, previnem eventuais deficiências nutricionais ou corrigem níveis subótimos de nutrientes.

Estas preparações não contêm uma quantidade suficiente de ingredientes ativos para ter um efeito terapêutico ou profilático contra doenças ou afecções que não sejam as deficiências nutricionais relevantes. Excluem-se outras preparações que contenham uma quantidade suficiente de ingredientes ativos para ter um efeito terapêutico ou profilático contra uma doença ou uma afecção específica (posições 30.03 ou 30.04).

(...)

Excluem-se ainda da presente posição:

a) As preparações que contenham cacau apresentadas como suplementos alimentares para alimentação humana (posição 18.06).

Quanto à classificação defendida pelas Recorrentes (3501.10.00), reproduzo parte das NESH da posição 3501 para fazer duas observações a partir dos trechos destacados:

35.01 - Caseínas, caseinatos e outros derivados das caseínas; colas de caseína.

3501.10 - Caseínas

3501.90 - Outros

A) Caseínas e seus derivados.

1) A caseína é o principal constituinte proteico do leite. Obtém-se a partir do leite desnatado, por precipitação (coagulação), geralmente por meio de ácidos ou de

coalho. Incluem-se nesta posição as diversas espécies de caseína cujas características variam conforme o processo utilizado para coalhar o leite: caseína ácida, caseinogênio, caseína de coalho (paracaseína), por exemplo.

A caseína apresenta-se geralmente como um pó granuloso, de cor branco-amarelada, solúvel em meio alcalino, mas insolúvel em água. Emprega-se principalmente na preparação de colas ou tintas, no revestimento de papéis ou na fabricação de plástico (caseína endurecida), de fibras artificiais ou de produtos dietéticos ou farmacêuticos.

Como se percebe em primeiro lugar, a posição 3501 não traz, entre as principais aplicações das caseínas ali classificadas, qualquer referência a preparações alimentícias.

Em segundo lugar, as características das caseínas classificadas na posição 3501, que inclusive foram destacadas pelas Recorrentes de forma parcial, incluem a INSULOBILIDADE em água. Não há dúvidas, pelo rótulo anteriormente reproduzido, que os produtos importados pelas Recorrentes têm recomendação de uso pela dissolução em água, leite ou suco.

Corroboram esse entendimento as Soluções de Consulta nº 98.229, de 2017, nº 98.248, de 2017, e nº 98.186, de 2018.

Diante disso, mantenho as posições adotadas pela Fiscalização para os produtos alimentícios importados pelas Recorrentes que contenham caseína.

Nada a prover na matéria.

7. Da NCM 3502.20.00

Esse tópico trata da reclassificação de mercadorias do código NCM 3502.20.00 para os códigos **NCM 1704.90.10, 1806.90.00, 2106.10.00, 2106.90.90, 2202.90.00 e 2202.99.00.**

As Recorrentes, inicialmente, reproduzem as NESH da posição 3502 para defender que estão ali classificados os produtos que são caracterizados como albuminas, dentre elas a lactalbumina.

Destacam nas NESH que a albumina do leite é solúvel *“tanto em água quanto em meios alcalinos e as suas soluções se coagulam pela ação do calor”*, e que a posição 3502 *“compreende igualmente os concentrados de proteínas do soro de leite que contêm duas ou mais proteínas do soro de leite e com um teor, em peso calculado sobre a matéria seca, em proteínas do soro de leite, superior a 80%”*.

Reproduzem nos Recursos Voluntários o rótulo do produto 100% Whey Protein Isolate para demonstrar que os suplementos alimentares importados sob o código NCM 3502.20.00 se enquadram nesses parâmetros.

SUPLEMENTO PROTÉICO PARA ATLETAS
SABOR ARTIFICIAL NEW BAUNILHA
AROMATIZADO ARTIFICIALMENTE
ELITE WHEY PROTEIN ISOLATE
DYMATIZE NUTRITION

SEM ATESTE

PESO LÍQUIDO: 2,270 kg

Ingredientes: mistura protéica Elite (proteína de soro do leite isolada, proteína de soro do leite concentrada), peptídeos de soro do leite, estabilizantes carragena, goma xantana e celulose microcristalina, edulcorantes artificiais sucralose e acessulfame de potássio, edulcorante natural stevia, aroma natural e artificial. **Não Contém Glúten.**

Informação Nutricional:
Porção de 31 g (1 colher - medida)

Quantidade por porção	%V.D. (*)
Valor Energético 120 kcal = 504 kJ	6
Carboidratos, dos quais: (Açúcares = 1,0 g)	1
Proteínas 25 g	33
Gorduras Totais 1,5 g	3
Gorduras Saturadas 1,0 g	4
Gorduras Trans 0,0 g	0
Fibra Alimentar 0,0 g	0
Sódio 60 mg	3

(*) % Valores diários de referência com base em uma dieta de 2000 calorias ou 8400kJ. Seus valores diários podem ser maiores ou menores dependendo de suas necessidades energéticas.

Recomendação de Uso: Misturar uma colher - medida a cerca de 240 ml de água.

"Este produto não substitui uma alimentação equilibrada e seu consumo deve ser orientado por nutricionista ou médico".
"Baixo teor de açúcares. Este não é um alimento baixo ou reduzido em valor energético".
"Manter em local fresco e seco, ao abrigo do sol e do calor".

Fabricado nos EUA por: Dymatize Enterprises Inc. 13737 N Stemmons FWY, Dallas, TX 75234 USA.
Importado e distribuído por: IMPORT SPORTS
 Rua Senador Petrônio Portela, 47 - Galpão 02
 Distrito Industrial Norte - CEP: 89219-575 - Joinville - SC
CNPJ: 04.892.290/0008-52
Resp. Técnico: Gustavo M. Carneiro
Produto isento de registro conforme resolução:
RDC N° 27, de 06 de Agosto de 2010.

Destacam que as NESH do capítulo 35 não excluem os produtos desse capítulo.

Apontam ter juntado às e-fls. 5632 a 5635 a demonstração da classificação fiscal na praticada em países como a Índia, a Alemanha e os Estados Unidos (subposição 3502.20).

Trazem, mais uma vez, o argumento de autoridade de que o ente com competência técnica para se posicionar a respeito dos produtos por ela importados é a ANVISA, que, segundo as Recorrentes, *"tem posicionamento pacífico acerca da possibilidade de os produtos classificados na posição NCM 3502 também serem destinados ao consumo humano, o que foi introduzido no âmbito do SISCOMEX a partir de 25.08.2017"*.

Novamente, sem razão as Recorrentes.

E, novamente, faço referência ao fato de que a classificação fiscal no Sistema Harmonizado não está subordinada a qualquer norma ou posicionamento emitidos por qualquer órgão técnico, regulador ou de controle, nacional ou internacional, razão pela qual afasto qualquer argumento de autoridade relacionado com normas e posições assumidas pela ANVISA.

Não obstante, faço uma observação de que o fato de a ANVISA ser órgão anuente em relação às mercadorias classificadas na posição 3502 em nada nos ajuda na definição da classificação que aqui se discute.

Faz todo sentido a ANVISA ser órgão anuente em relação às mercadorias classificadas na posição 3502, uma vez que, segundo as NESH da posição 3502, os produtos ali classificados são utilizados, também, para a preparação de alimentos.

Quanto às classificações dos produtos na Índia, Alemanha e Estados Unidos, em que pese elas possam e devam ser levadas em consideração para efeitos de estudos, elas não vinculam

a classificação fiscal a ser adotada no Brasil, que deve levar em consideração: a) as Regras Gerais para Interpretação; b) as Regras Gerais Complementares; c) as Notas Complementares; e, subsidiariamente, d) as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Quanto à classificação dos produtos discutidos neste tópico, ela se resolve pela mesma regra aplicada no tópico anterior. Lá dissemos que, quando estamos diante de *“produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição”*, a classificação deve se dar por aplicação da RG1.

Se olharmos o rótulo do produto anexado pelas Recorrentes nos Recursos Voluntários (100% Whey Protein Isolate), e acima reproduzido, não teremos dúvidas de que estamos diante de preparações alimentícias, prontas para consumo humano.

E sendo preparações alimentícias, os produtos devem ser classificados na posição **1704**, quando preparações alimentícias com adição de açúcar, comercializadas no estado sólido ou semissólido (incluindo o chocolate branco), na posição **1806**, quando contenham cacau em qualquer quantidade (ver tópicos anteriores), na posição **2202**, quando forem bebidas não alcoólicas prontas para consumo humano, e na posição **2106** (Preparações alimentícias não especificadas e nem compreendidas noutras posições), quando não houver posição específica.

Quanto à classificação defendida pelas Recorrentes (3502.20.00), reproduzo excerto da Solução de Consulta Cosit nº 98.217, de 2017, para demonstrar o seu desacerto:

8. É importante salientar, pelas informações das Nesh, que a albumina que comporta a posição 35.02, é tão somente aquela utilizada como matéria-prima, que será empregada para preparar colas, alimentos, produtos farmacêuticos, etc. Ainda, o percentual de 80% mencionado no texto da posição 35.02, deve ser entendido dentro do contexto da posição, ou seja, ele se refere à participação das proteínas do soro do leite (albuminas e outras, tipo betalactoglobulina, alfa-lactoalbumina, etc.), num concentrado que, para efeitos do Sistema Harmonizado, pode ser considerado uma albumina “pura”. Este percentual não se refere à participação das proteínas do soro do leite em relação a uma mistura intencional com outros produtos químicos.

9. Portanto, o produto em questão, conforme laudo técnico emitido pelo Laboratório de Análise da Alfândega do Porto de Santos/SP, em anexo ao processo, mesmo contendo um percentual acima de 80% em peso de proteínas de soro do leite calculado sobre matéria seca, não pode ser classificado em tal posição, uma vez não se tratar tão somente de albumina, mas sim de um composto alimentício, o qual contém proteínas do soro do leite, dentre elas, a albumina, misturada a outros ingredientes, como por exemplo, proteína do trigo, mix de vitaminas e minerais (difosfato de cálcio, ácido pantotênico, vitamina C, ácido fólico, niacina, vitamina E (d-alfa-tocoferol succinato), vitamina B12, vitamina B6 (hidroclorato de piridoxina), vitamina A palmitato, polinicotinato de cromo, biotina, riboflavina, vitamina D), cloreto de sódio (sal), aromas natural e

artificial baunilha, estabilizante lecitina de soja, edulcorantes artificiais sucralose e acessulfame K, que já se encontra pronta para o consumo, sendo um produto final.

Além disso, é de se destacar que, nos termos das NESH da posição 3502, as albuminas ali classificadas podem ser utilizadas na preparação de alimentos (e isso justifica a anuência da ANVISA), mas não são os alimentos (ou as preparações alimentícias) em si.

35.02 - Albuminas (incluindo os concentrados de várias proteínas de soro de leite, que contenham, em peso, calculado sobre a matéria seca, mais de 80 % de proteínas de soro de leite), albuminatos e outros derivados das albuminas.

3502.1 - Ovalbumina:

3502.11 -- Seca

3502.19 -- Outra

3502.20 - Lactalbumina, incluindo os concentrados de duas ou mais proteínas de soro de leite

3502.90 - Outros

1) As albuminas são proteínas de origem animal ou vegetal. As primeiras são as mais importantes, e incluem a clara de ovo (ovalbumina), a albumina do sangue (soroalbumina), a albumina do leite (lactalbumina) e a albumina do peixe. Ao contrário das caseínas, são solúveis tanto em água quanto em meios alcalinos e as suas soluções coagulam sob a ação do calor.

A presente posição compreende igualmente os concentrados de proteínas do soro de leite que contenham duas ou mais proteínas do soro de leite e com um teor, em peso, calculado sobre a matéria seca, em proteínas do soro de leite, superior a 80 %. O teor de proteínas do soro de leite é calculado multiplicando-se o teor de nitrogênio (azoto) por um fator de conversão de 6,38. Os concentrados de proteínas do soro de leite que contenham, em peso, calculado sobre a matéria seca, 80 % ou menos de proteínas do soro de leite classificam-se na posição 04.04.

As albuminas apresentam-se habitualmente com aspecto viscoso, ou em escamas amareladas e transparentes ou ainda em pó amorfo branco, amarelado ou avermelhado.

Utilizam-se para preparar colas, **alimentos** ou produtos farmacêuticos, e ainda nas operações de acabamento de couros, estampagem de tecidos, tratamento do papel (especialmente papéis fotográficos), na clarificação (colagem) do vinho ou de outras bebidas, etc.

Corroboram esse entendimento as Soluções de Consulta nº 98.217, de 2017, nº 98.248, de 2017, nº 98.288, de 2017, nº 98.390, de 2017, e nº 98.229, de 2019,

Nesse sentido, mantenho as posições adotadas pela Fiscalização para os produtos alimentícios importados pelas Recorrentes que contenham albumina.

Nada a prover na matéria.

8. Das NCM 3504.00.20 e 3504.00.90

Esse tópico trata da reclassificação de mercadorias dos códigos NCM 3504.00.20 e 3504.0090 para o código **NCM 1806.90.00**.

Explicam as Recorrentes que os produtos importados *“sob a NCM 3504.00.20 e NCM 3504.00.90 foram deslocados para a subposição NCM 1806.90.00 com base na mesma motivação já abordada no tópico III.2.a desta defesa, qual seja: a presença de chocolate em sua composição”*, de tal sorte que, para evitarem repetições desnecessárias, se reportam *“a todos os argumentos aduzidos naquele tópico (“Da Correta Classificação nas Subposições NCM 2106.90.30 e NCM 2106.10.10”)”*.

Sustentam que as NESH elucidam de forma cristalina que os produtos importados devem ser classificados na posição 3504, e reproduzem parte delas.

Dizem haver *“subsunção dos suplementos proteicos à base de soja e de arroz importados pela Recorrente que, tal qual descrito pela NESH, se apresentam sob a forma de pó e são comercializados em recipiente hermeticamente fechados”*.

Referem a TIPI para dizer que ela *“especifica ainda mais as subposições em apreço detalhando que devem ser alocadas no código NCM 3504.00.20 as “Proteínas de soja em pó, com um teor de proteínas igual ou superior a 90 %, em peso, em base seca”, ao passo que são classificadas na subposição 3504.00.90 os “Outros”, não abarcados em outras posições”*.

Defendem que, *“sendo certo que os produtos importados pela Recorrente alocados nesse segmento são, de fato, suplementos alimentares compostos majoritariamente de concentrados proteicos de soja e de arroz, não há como se questionar a classificação fiscal que lhes fora atribuída, por força da já mencionada Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 03”*.

Por fim, trazem um parecer extraído da Coletânea de Pareceres da OMA que, segundo as Recorrentes, conduziria para esse entendimento.

As Recorrentes têm razão quando afirmam ser certo que os produtos por elas importados são suplementos alimentares, mas erram, novamente, quando querem classificar essas mercadorias com base na RGI-3b do Sistema Harmonizado.

Já vimos que, em se tratando de misturas, devemos olhar antes para a RGI-2b, que expressamente diz que *“os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1”*.

E, no caso, sendo certo que os suplementos alimentares importados pelas Recorrentes são preparações alimentícias, e sendo certo que essas preparações alimentícias

contêm cacau, a classificação desses produtos encontra abrigo na posição 1806, conforme denotam as NESH dessa posição, mais uma vez reproduzida a seguir:

Capítulo 18

Cacau e suas preparações

Notas.

1.- O presente Capítulo não compreende:

- a) As preparações alimentícias que contenham mais de 20 %, em peso, de enchidos, carne, miudezas, sangue, insetos, peixes ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação desses produtos (Capítulo 16);
- b) As preparações das posições 04.03, 19.01, 19.02, 19.04, 19.05, 21.05, 22.02, 22.08, 30.03 ou 30.04.

2.- **A posição 18.06 compreende** os produtos de confeitaria que contenham cacau, bem como, **ressalvadas as disposições da Nota 1 do presente Capítulo, as outras preparações alimentícias que contenham cacau.**

CONSIDERAÇÕES GERAIS

O presente Capítulo refere-se ao cacau propriamente dito (incluindo as sementes), sob quaisquer formas, e à manteiga, gordura e óleo, de cacau e, ainda, às preparações alimentícias que contenham cacau **em qualquer proporção**, excetuando-se, porém:

- a) O iogurte e outros produtos da posição 04.03.
- b) O chocolate branco (posição 17.04).
- c) As preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou extratos de malte, que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, bem como as preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, da posição 19.01.
- d) Os cereais, expandidos ou torrados, que não contenham mais de 6 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada (posição 19.04).
- e) Os produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, adicionados de cacau (posição 19.05).
- f) Os sorvetes (gelados*) que contenham cacau em qualquer proporção (posição 21.05).
- g) As bebidas e líquidos alcoólicos (creme de cacau, por exemplo) ou não alcoólicos, nos quais entre cacau, que possam consumir-se no estado em que se apresentam (Capítulo 22).

h) Os medicamentos (posições 30.03 ou 30.04).

A teobromina, alcaloide extraído do cacau, está compreendida na posição 29.39.

Além disso, é de se destacar que, nos termos das NESH da posição 3402, as peptonas ali classificadas entram na fabricação de preparações alimentícias, a exemplo daquelas que estamos a determinar a classificação no presente tópico, mas elas não são as preparações alimentícias em si.

35.04 - Peptonas e seus derivados; outras matérias proteicas e seus derivados, não especificados nem compreendidos noutras posições; pó de peles, tratado ou não pelo cromo.

Esta posição compreende:

A) As peptonas e seus derivados.

1) As peptonas são substâncias solúveis que se obtêm hidrolisando-se as proteínas ou submetendo-as à ação de certas enzimas (pepsina, papaína, pancreatina, etc.). Apresentam-se, geralmente, em pó branco ou amarelado, muito higroscópico, e que, em virtude desta circunstância, se acondiciona em recipientes hermeticamente fechados. As peptonas também podem se apresentar em solução. As principais variedades de peptonas são as peptonas de carne, de levedura, de sangue e de caseína.

Entram na fabricação de preparações alimentícias ou farmacêuticas e empregam-se também para desenvolver culturas microbianas, etc.

2) Entre os derivados das peptonas, os peptonatos têm a sua principal utilização em farmácia; os mais importantes são os peptonatos de ferro e os peptonatos de manganês.

Por fim, o Parecer da OMA trazido pelas Recorrentes em voluntário em nada altera o entendimento de que os suplementos alimentares importados pelas Recorrentes não se classificam na posição 3504. Pelo contrário, entendo que o Parecer até reforça essa ideia.

Se olharmos as mercadorias classificadas pela OMA, veremos que não se tratam de preparações alimentícias, como os suplementos alimentares discutidos neste tópico, mas sim de produtos utilizados para a fabricação de preparações alimentícias:

“3504.00

1. Preparação concentrada à base de proteínas de leite constituída por 92 %, em peso, calculado sobre matéria seca, de proteínas de leite (77 % de caseína e 15 % de proteínas de soro de leite), matéria graxa (menos de 1,5 %), cinzas (menos de 4,5 %) e água (menos de 6 %). Este produto é utilizado para enriquecer em proteínas diversas preparações alimentícias. Aplicação da RGI 1. 2. Concentrado de proteínas do leite, obtido diretamente por meio de separação por membrana a partir de proteínas do leite, contendo, em peso calculado sobre matéria seca, 86 % de proteínas do leite (80 % de caseínas, 20 % de proteínas do soro do leite), cinzas

*(7,4 %), água (5,1 %), resíduos de lactose (1 %) e matérias gordas (0,5 %). **Este produto é utilizado para fabricação de produtos lácteos.** Aplicação da RGI 1.”*

Nesses termos, mantenho as posições adotadas pela Fiscalização para os suplementos alimentares importados pelas Recorrentes compostos majoritariamente de concentrados proteicos de soja e de arroz.

Nego provimento na matéria.

9. Do Ex Tarifário da TIPI 1806.90.00

As Recorrentes defendem que, mesmo que subsistam as reclassificações fiscais promovidas pelo lançamento, *“ainda assim não haveria que se exigir qualquer diferença a título de IPI, posto que suplementos proteicos com cacau em sua composição e/ou sabor chocolate se subsumiriam ao ex tarifário 01 da subposição NCM 1806.90.00 e estariam sujeitos, pois, à alíquota zero do imposto”*.

Sustenta que, *“tendo em vista que a própria Receita Federal do Brasil alterou o critério jurídico por ela então empregado, defendendo nas Soluções de Consulta nº 98.248/17 (Processo nº 10921.720349/2014-37) e nº 98.229/17 (Processo nº 10921.720831/2015-58) que as características do Whey Protein importado pela Recorrente, quando continha cacau, deveria ser classificado como “outros” na posição “Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau”, só se pode concluir que o produto se amolda perfeitamente à definição contida no ex tarifário, porquanto corresponde a uma preparação alimentícia em pó, composta de cacau e que deve, necessariamente, ser diluída em água e/ou leite para que haja seu consumo”*.

Argumentam que *“A RECENTÍSSIMA E SUPERVENIENTE SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 98.309, DE 22 DE JULHO DE 2019, DIRIMIU AO FIM E AO CABO A QUESTÃO. NA CONCLUSÃO EXARADA PELA RECEITA FEDERAL AO REFERIDO PROCEDIMENTO DE CONSULTA FOI ATESTADO, DE FORMA EXPRESSA, QUE A MERCADORIA BASTANTE SEMELHANTE ÀQUELA IMPORTADA PELA RECORRENTE - PORQUANTO DESCRITA COMO “PREPARAÇÃO ALIMENTÍCIA EM PÓ, À BASE DE CHOCOLATE EM PÓ, CONTENDO PROTEÍNA ISOLADA DO SORO DO LEITE, ISOMALTULOSE, AROMATIZANTE NATURAL DE BAUNILHA, ESPESSANTE, ANTIUMECTANTE E EDULCORANTES” – “CLASSIFICA-SE NO CÓDIGO NCM 1806.90.00 EX 01 DA TIPI.””*.

Por fim, a NUTRICARE solicitou, em 25/11/2019, a juntada aos autos da petição de e-fls. 8318 a 8329 e dos Relatórios Técnicos nº 000.558/19 (e-fls. 8330 a 8344) e nº 000.453/19 (e-fls. 8345 a 8348), ambos produzidos pelo INT, que procuraram caracterizar tecnicamente o produto ON AUS 100% WHEY GOLD DBL RICH CHOCOLATE a partir dos quesitos postos pela NUTRICARE, quais sejam:

1. Há um conceito técnico para o achocolatado fornecido por órgãos oficiais, tais quais ANVISA, MAPA e afins? Em caso positivo, qual seria esse conceito.

2. De acordo com as informações disponibilizadas pelo fabricante, o produto “ON AUS 100% WHEY GOLD DBL RICH CHOCOLATE”, importado pela Nutricare, contém cacau e/ou chocolate?

3. De acordo com as informações disponibilizadas pelo fabricante, o produto “ON AUS 100% WHEY GOLD DBL RICH CHOCOLATE”, importado pela Nutricare, é indicado à mistura com líquidos, como água e leite?

4. De acordo com os exames laboratoriais realizados, qual o estado físico em que se apresenta o produto “ON AUS 100% WHEY GOLD DBL RICH CHOCOLATE”, importado pela Nutricare?

5. De acordo com os exames laboratoriais realizados, o produto “ON AUS 100% WHEY GOLD DBL RICH CHOCOLATE”, importado pela Nutricare, é solúvel em água?

6. De acordo com os exames laboratoriais realizados, o produto “ON AUS 100% WHEY GOLD DBL RICH CHOCOLATE”, importado pela Nutricare, é solúvel em leite?

Mas também neste ponto as Recorrentes não têm razão.

Observemos, a princípio, o que traz a TIPI na posição 1806:

18.06	Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau.
1806.10.00	- Cacau em pó, com adição de açúcar ou de outros edulcorantes
1806.20.00	- Outras preparações em blocos ou em barras, de peso superior a 2 kg, ou no estado líquido, em pasta, em pó, grânulos ou formas semelhantes, em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo superior a 2 kg
1806.3	- Outros, em tabletes, barras e paus:
1806.31	-- Recheados
1806.31.10	Chocolate
1806.31.20	Outras preparações
1806.32	-- Não recheados
1806.32.10	Chocolate
1806.32.20	Outras preparações
1806.90.00	- Outros
	Ex 01 - Achocolatados, assim entendidos os <u>produtos à base de chocolate, em pó ou em grânulos</u> , destinados à mistura com água ou leite

Como se percebe, o EX 01 do código TIPI 1806.90.00 define o que se entende por achocolatado para fins de aplicação da alíquota de exceção ali prevista: **produtos à base de chocolate, em pó ou em grânulos**.

Os produtos das Recorrentes não são feitos à base de chocolate. Eles contêm cacau, e por isso devem ser classificados na posição 1806, mas eles definitivamente não são feitos à base de chocolate.

Basta ver o rótulo trazido pelas Recorrentes em seu Recurso Voluntário, que menciona como ingrediente apenas cacau em pó, sem qualquer referência a chocolate. Aliás, a única referência a chocolate no rótulo trazido em voluntário é quando menciona “SABOR ARTIFICIAL CHOCOLATE”, o que demonstra que ali, chocolate não há.

**SUPLEMENTO PROTEICO PARA ATLETAS
SABOR ARTIFICIAL CHOCOLATE
ISOPURE
DUTCH CHOCOLATE
NATURE'S BEST
PESO LÍQUIDO - 1,36 kg**

Ingredientes: proteína do soro do leite isolada, estabilizante lecitina de soja, cacau em pó, goma xantana, aroma natural e artificial, edulcorantes artificiais sucralose. **Contém Glúten.**

Informação Nutricional:
Porção de 30,3 g (01 colher-medida)

Quantidade por porção		%V.D. (*)
Valor Energético	112 kcal = 469 kJ	6
Carboidratos (dos quais):	1,5g	0,5
Açúcares	0,0g	—
Proteínas	25g	33
Gorduras Totais (das quais):	0,5g	1
Gorduras Saturadas	0,0g	0
Gorduras Trans	0,0g	—
Fibra	0,0g	0
Sódio	235mg	9

(*) % Valores diários da referência com base em uma dieta de 2.000 kcal ou 8.400 kJ. Seus valores podem variar dependendo da dieta.

Recomendação de uso: Dissolva uma colher - medida a cerca de 150 ml de água, misture até obter uma mistura homogênea.

*“Este produto não substitui uma alimentação equilibrada e seu consumo deve ser orientado por nutricionista ou médico”.
“Baixo teor de açúcares. Este não é um alimento baixo ou reduzido em valor energético”.
“Manter em local fresco e seco, ao abrigo do sol e do calor”.*

Fabricado nos EUA por: NATURE'S BEST, INC - 195 Engineers Road, Hauppauge, NY 11788.
Importado e distribuído no Brasil por: IMPORT SPORTS
Rua Dona Francisca, 5.300 - Bloco K03 e 04 - Zona Industrial Norte
CEP: 89219-600 - Joinville - SC
Resp. Técnico: Gustavo M. D. Carneiro
CNPJ: 04.892.290/0005-52 - Manoel Serrão Alves Mey Eireli
Produto isento de registro, conforme resolução:
RDC N°27, de 06 de Agosto de 2010.

Interessante notar que, quando as Recorrentes sustentam em voluntário “*que o produto se amolda perfeitamente à definição contida no ex tarifário*”, elas descrevem o produto como “*uma preparação alimentícia em pó, composta de cacau e que deve, necessariamente, ser diluída em água e/ou leite para que haja seu consumo*”. Ou seja, a própria descrição feita pelas Recorrentes contradiz a afirmação feita de “*que o produto se amolda perfeitamente à definição contida no ex tarifário*”.

Quanto aos Laudos trazidos aos autos pela NUTRICARE em 25/11/2019, vejamos os questionamentos feitos pela consulente, um a um.

O primeiro questionamento diz respeito a um conceito técnico de achocolatado. Em que pese o INT não ter encontrado na ANVISA ou no MAPA qualquer conceito técnico de achocolatado, ele traz um conceito extraído de uma dissertação de mestrado que define achocolatado como produtos em pó à base de cacau, açúcar, aroma e outros ingredientes, destinados principalmente para o consumo na forma de bebida acrescido de leite.

Mas essa pergunta, e, por consequência essa resposta, são absolutamente despiciendas para o deslinde da questão que se coloca neste tópico, uma vez que, para efeitos de aplicação do EX 01 do código TIPI 1806.90.00, o próprio texto do EX já diz o que são achocolatados:

Ex 01 - Achocolatados, assim entendidos os **produtos à base de chocolate, em pó ou em grânulos**, destinados à mistura com água ou leite

A segunda pergunta feita pela consulente é se o produto importado “contém cacau e/ou chocolate”.

A forma como foi feito o questionamento é reveladora. A consulente não pergunta se o produto é feito à base de chocolate, como exige o EX 01, mas sim se o produto contém cacau e/ou chocolate.

E a resposta do INT, dada em cima da análise química do produto, não dá uma resposta para a presença de cacau e outra resposta para a presença de chocolate. A resposta do INT é que o produto contém cacau e/ou chocolate.

(...)

Assim sendo, por meio do monitoramento dos íons citados na tabela acima, das moléculas de cafeína, teobromina e catequina respectivamente, foi possível confirmar que o produto “ON AUS 100% WHEY GOLD DBL RICH CHOCOLATE”, possui em sua formulação esses componentes essenciais para caracterizar a presença de cacau e/ou chocolate.

Ora, ninguém questiona a presença de cacau no produto. Aliás, todos afirmam a presença de cacau no produto, e foi por isso que ele foi classificado na posição 1806.

O que também está se afirmando aqui, por todas as evidências trazidas aos autos, é que o produto não é feito à base de chocolate. E o laudo do INT, trazido aos autos pela NUTRICARE, não contradiz isso.

Os demais quesitos formulados pela consulente, que tratam de mistura com líquidos (quesito 3), de estado físico do produto (quesito 4), de solubilidade em água (quesito 5) e de solubilidade em leite (quesito 6), são irrelevantes para contrapor a razão que me levam à decisão de não enquadrar o produto no EX 01 do código TIPI 1806.90.00, qual seja, de que o produto não é feito à base de chocolate, conforme exige o texto do EX em referência.

Quanto à Solução de Consulta nº 98.309, de 2019, citada pelas Recorrentes, é preciso dizer que, ao contrário do afirmado, ela não atesta a classificação dos produtos aqui analisados no EX 01 do código TIPI 1806.90.00.

O produto analisado na Solução de Consulta 98.309, de 2019, ao contrário dos produtos importados pelas Recorrentes, são feitos, adivinhem..., à **base de chocolate**. Por isso a Solução de Consulta confirmou a classificação desse produto no EX 01.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM: 1806.90.00

Ex 01 da Tipi

Mercadoria: Preparação alimentícia em pó, à **base de chocolate em pó**, contendo proteína isolada do soro do leite, isomaltulose, aromatizante natural de baunilha,

espessante, antiumectante e edulcorantes, apresentada em pote plástico de 350 g, comercialmente denominada “achocolatado em pó para dietas com ingestão controlada de açúcares”.

Dispositivos Legais: RGI 1 e RGI 6, da NCM constante da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016; RGC/Tipi-1 (texto do Ex 01 do código 1806.90.00) e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, e alterações posteriores.

Diante disso, nada a prover na matéria.

10. Da multa por falta de LI

As Recorrentes defendem que *“o v. acórdão recorrido merece reforma no que se refere à imposição da multa de 30% sobre o valor aduaneiro de cada Declaração de Importação objeto do lançamento por suposta falta de anuência da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA à época das importações (LI não automática)”*, e, para tentarem afastar a aplicação dessa multa, elencam quatro razões:

- i) seja pela impossibilidade de se aplicar retroativamente o novo critério jurídico no que tange ao enquadramento fiscal do Whey Protein sabor chocolate e chocolate branco, como comprovado no item IV.1 (“Inaplicabilidade Retroativa da Alteração de Critério Jurídico – Impossibilidade de Constituição do Crédito Tributário e da Imputação de Penalidades ao reclassificar as mercadorias nas subposições NCM 1806.90.00 e NCM 1704.90.10”);
- ii) seja, também, porque os recolhimentos de tributos efetuados pela Recorrente, relativos ao IPI, PIS e COFINS, subsumiam-se ao quanto exigido pela Receita Federal do Brasil, que, posicionando-se pela classificação fiscal NCM 2106.90.30 não exigia LI até março de 2017, devendo-se, minimamente, aplicar o disposto nos artigos 100, inciso III e parágrafo único, do Código Tributário Nacional e artigo 76, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 4.502/1964, conforme explicado tópico IV.1.1 (“Da Necessária Exclusão das Penalidades (inclusive multas isoladas) e dos Juros De Mora para a Reclassificação para Subposições NCM 1806.90.00 e NCM 1704.90.10”);
- iii) seja, ainda, porque a LI extemporânea não tem qualquer valia, posto que o produto já fora, há muito, desembaraçado, conforme revisão aduaneira à época, e provavelmente já foi até mesmo integralmente consumido;
- iv) seja, finalmente, em razão da necessária aplicação do disposto no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/1997, que se destina justamente à hipóteses como a do caso vertente.

Reclamam que *“a superveniência da Solução de Consulta que altere a classificação fiscal das mercadorias para uma posição que, diferentemente da original, exija Licenciamento de Importação não pode acarretar a aplicação de penalidade tão severa e de forma retroativa”*.

Ponderam que *“não teria efetividade alguma a retificação, ou mesmo a promoção, do Licenciamento, uma vez que as mercadorias já foram desembaraçadas e pelo tempo da resposta, consumidas”*.

Sustentam que as mercadorias importadas foram devida e corretamente descritas nas suas respectivas declarações de importação, o que atrai a aplicação do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/1997.

Contradizem a decisão recorrida de que *“teria sido constatado que houve “descrição incorreta das mercadorias pelo importador””, afirmando que “a descrição dos produtos fornecida pela Recorrente nas Declarações de Importação tanto foi suficiente que foi efetivamente acatada pela Autoridade Aduaneira e utilizada (adotada como suficiente) para fins do lançamento de ofício”*.

Referem as declarações de importação juntadas aos autos nas e-fls. 4332 a 4362, parametrizadas para o canal vermelho de conferência aduaneira, *“nas quais se constata que as solicitações de Retificação se limitavam majoritariamente à indicação da NCM atribuída ao produto, ou ao peso das mercadorias”*, e destacam que *“até mesmo nos casos em que houve exigência de retificação das DIs para complementar a descrição dos produtos, o que se verifica é que a alteração imposta foi extremamente sutil, tanto assim que a Autoridade Aduaneira sequer aplicou a multa de 1% prevista no artigo 711, inciso III, §1º, inciso III do Decreto nº 6.759/2009”*.

Acrescentam que, *“por mais discreta e sutil que tenha sido a complementação na descrição das mercadorias, a Recorrente passou a adotá-la, de modo que as DIs posteriores comprovam que as mercadorias foram descritas de forma completa e minuciosa”*.

Referem o laudo técnico juntado às e-fls. 7590 a 7603, produzido pela Exímia Tax, que *“resultou da análise exaustiva da descrição indicada em todas as Declarações de Importação objeto do lançamento e teve por escopo aferir “se as descrições contidas nas DI’s continham elementos necessários e suficientes para que as autoridades fiscais pudessem concluir quanto à adequação das classificações fiscais adotadas ou outras que pudessem surgir de sua análise, ou de qualquer outro terceiro envolvido em relação às mercadorias importadas objeto de autuação””, que concluiu que 1643 descrições das declarações de importação “foram obtidas de forma exaustiva do Anexo 1 do TVF” e 241 descrições das declarações de importação “foram suficientes para identificar a marca, o sabor e o fabricante para posteriormente serem confirmadas de forma exaustiva via site de artigos esportivos”*.

Por fim, defendem *“que as multas fiscais impostas ao contribuinte, assim como todos os demais atos administrativos, devem observar aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, previstos expressamente no artigo 2º, da Lei nº 9.784/1999”*.

De todos os argumentos trazidos pelas Recorrentes em voluntário, entendo que apenas um deles tem potencial para afastar a multa por falta de LI: **a aplicação do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/1997**.

Diz o referido ADN:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, e no art. 112, inciso IV, do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966,

declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração administrativa ao controle das importações, nos termos do inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, cuja classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque "ex" exija novo licenciamento, automático ou não, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.

Não entrarei aqui na discussão do que significa “novo licenciamento, automático ou não”, análise que demandaria algumas boas páginas de explicação, uma vez que julgo não ser relevante para o caso que aqui se analisa.

O que quero discutir no presente tópico são os requisitos para a aplicação do ADN 12/1997: a) produto corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado; e b) não constatação de intuito doloso ou má fé.

Quanto ao intuito doloso e à má fé, a Fiscalização chega a levantar essa acusação na e-fl. 4213, como podemos ver a seguir no trecho reproduzido:

Não seria forçoso admitir também que o Rio de Janeiro, assim como o Estado de São Paulo, estão entre seus maiores clientes, e naquele (RJ) ajuizou Mandado de Segurança nº 0021287-24.2017.8.19.0000 contra a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, utilizando como pretexto os processos de consulta, justamente para não ser autuada por burlar a regra da substituição tributária, **comprovando assim a má-fé da empresa quanto à utilização dos processos de classificação de mercadorias, dando azo para a manutenção da multa de 30% por falta de LI.**

Não obstante, a Fiscalização não lançou mão da multa agravada de 150% (vigente à época) quando da lavratura do Auto de Infração, e nem consta que tenha formalizado uma representação fiscal para fins penais, o que demonstra que, ou ela não tinha convicção, ou ela não tinha provas.

Em qualquer dessas hipóteses a conclusão é a mesma: não há como afirmar que as Recorrentes agiram com dolo ou má fé.

Essa, então, não pode ser a motivação para a não aplicação do ADN 12/1997.

No que diz respeito à correta descrição do produto, entendo que, dentro da ideia de que o importador tem a obrigação de colaborar com a administração aduaneira, prestando corretamente as informações sobre as mercadorias importadas, o sentido do ADN é de não punir aqueles importadores que, mesmo tendo errado a classificação fiscal, cumpriram com essa obrigação, e, com isso, permitiram à RFB o exercício do correto controle aduaneiro, seja por meio de sistemas informatizados, seja por meio da autoridade aduaneira.

Por isso o ADN coloca um peso na descrição a ser feita pelo importador, exigindo que ela propicie a correta identificação da mercadoria a partir de si mesma (da descrição), para que, a partir dessa identificação, seja possível a sua correta classificação fiscal.

No caso dos autos, fui verificar no ANEXO I ao Relatório Fiscal (arquivo não paginável com termo de anexação na e-fl. 4141) a descrição das mercadorias que, segundo a Fiscalização, apresentaram erro de classificação fiscal.

E, em que pese as mercadorias importadas pelas Recorrentes pudessem estar mais bem descritas, como bem apontou a Fiscalização nas e-fls. 4213 a 4216, o fato é que, todas elas, até onde pude conferir, contam com o nome comercial do produto, além de terem sido indicados os nomes dos fabricantes no campo próprio da declaração de importação.

E, a partir do nome comercial desse tipo de produto importado pelas Recorrentes é possível fazer a sua identificação e a sua classificação.

Assim, entendo que as descrições das mercadorias apresentadas pelas Recorrentes nas declarações de importação autuadas são suficientes para a identificação e para a classificação das mercadorias, de tal sorte que considero atendidos os requisitos para a aplicação do ADN 12/1997.

Diante do exposto, dou razão às Recorrentes e invoco o ADN 12/1997 para afastar a aplicação da multa de 30% sobre o valor aduaneiro da mercadoria (multa por falta de LI).

11. Da multa por erro de classificação

As Recorrentes sustentam que a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, aplicada em razão do erro de classificação fiscal, não pode subsistir no presente caso, *“porquanto a própria Autoridade Fiscal assumiu que o lançamento está fundamentado em Soluções de Consulta, as quais, como demonstrado, alteraram o critério jurídico até então empregado pela Receita Federal do Brasil”*.

Advogam elas que *“o processo de Consulta considerado eficaz suporta, obviamente, os atos praticados no processo de importação, de modo que não há motivos para subsistir a multa ora impugnada”*.

Sustentam que *“o processo de Consulta é incompatível com a multa de 1% ora imposta, ainda que superado o prazo de 30 dias a que faz alusão o artigo 16, da Instrução Normativa 1.464/2014”*, uma vez que *“referida multa se reporta ao ato da importação, que, como dito, estava resguardado pelas Consultas mencionadas no próprio Relatório Fiscal, ou pelo entendimento expresso da Receita Federal do Brasil, vigente à época”*.

Remetem, ainda, para tudo quanto disposto no tópico 4 do presente voto, cujos fundamentos entendem que devam *“ser igualmente acolhidos para cancelar a penalidade em apreço”*.

Sem razão as Recorrentes.

Quanto aos argumentos trazidos no tópico 4, já os afastamos quando os analisamos anteriormente. E se os afastamos lá, os afastamos aqui também.

No que diz respeito à incompatibilidade do processo de consulta com a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por erro de classificação fiscal, é de se observar o disposto no art. 18 da IN RFB nº 2.057, de 2021, que repete o teor do art. 16 da revogada IN RFB nº 1.464, de 2014, e que assim dispõe:

Art. 18. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora relativamente à mercadoria objeto da consulta, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte à data da ciência da solução de consulta pelo consulente.

Parágrafo único. Se a solução de consulta implicar pagamento de tributo, este deverá ser efetuado no prazo referido no caput ou no prazo legal de recolhimento, o que for mais favorável ao consulente.

Nos termos desse art. 18, a solução de consulta de classificação “protege” o consulente desde a data de protocolização até o 30º dia seguinte à data de ciência de seu resultado.

Em que pese o texto normativo se referir apenas a juros e multa de mora, por óbvio que a proteção dada ao consulente, no período referido, alcança todo e qualquer lançamento de ofício feito pela autoridade aduaneira.

Aliás, nesse período, a autoridade aduaneira sequer poderia realizar qualquer lançamento de ofício. É isso que se infere a partir do art. 48 do Decreto nº 70.235/1972, aplicável à solução de consulta de classificação por força do caput do art. 50 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II - de decisão de segunda instância.

Ao se referir apenas a juros e multa de mora, o texto normativo está dizendo que, naquele período, não há mora para o consulente, e que o movimento espontâneo feito por ele para se adequar ao resultado da consulta, caso lhe seja desfavorável, não gerará qualquer acréscimo ao que seria devido se a mercadoria tivesse sido corretamente classificada no momento do registro da declaração de importação. E isso inclui qualquer penalidade que possa advir do erro de classificação fiscal.

Não obstante, a “proteção” acaba após o 30º dia seguinte à data da ciência da solução de consulta desfavorável ao consulente, de tal sorte que, se não for providenciada a retificação da declaração de importação nesse prazo, o consulente estará sujeito ao lançamento de ofício, com todas as multas aplicáveis pelo erro de classificação fiscal, inclusive a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por erro de classificação fiscal, prevista no art. 84 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Então, ao contrário do que afirmam as Recorrentes, não há uma incompatibilidade entre a processo de consulta e a multa de 1% por erro de classificação, e nem há proteção, para além do 30º dia da ciência da solução de consulta de classificação desfavorável, para o consulente que decidir não seguir o entendimento dado pela RFB em resposta a um questionamento seu.

Dessarte, nego provimento na matéria.

12. Da SC nº 98.261

As Recorrentes reclamam que, em relação ao produto objeto da Solução de Consulta nº 98.261, *“muito embora a decisão recorrida tenha reconhecido que a autuação foi lavrada quando ainda estava vigente o prazo do artigo 16, da IN nº 1.464/14 para retificação das DIs, (...) deixou de expurgar todas as penalidades para todos os lançamentos que envolveram o referido produto”*.

Apontam que *“a decisão recorrida determinou a exclusão das multas de ofício vinculadas apenas às Declarações de Importação nº 17/0975173-0 (Adição 2.01) e nº 17/1088792-5 (Adição 1.03), a despeito de existirem outras operações que se encontravam nesse mesmo contexto e, como tal, também deveriam ter tido as multas de ofício expurgadas”*.

Dizem *“que houve lançamento da penalidade de ofício decorrente da importação do Iso 100 Clear, do fabricante Dymatize Enterprise acobertadas pelas seguintes DIs”*:

Motivo exclusão	Produtos	DI	Adição/Item	Multa de ofício II	Multa de ofício IPI	Multa de ofício (PIS-Imp)	Multa de ofício (Cofins-Imp)
Multa de ofício para produto objeto da Solução de Consulta nº 98.261/18	PROTEINA DO SORO DO LEITE (WHEY PROTEIN) PRONTO PARA BEBER	17/0149863-6	2.02	R\$ 723,14	R\$ 482,09	R\$ 197,66	R\$ 913,56
Multa de ofício para produto objeto da Solução de Consulta nº 98.261/18	PROTEINA DO SORO DO LEITE (WHEY PROTEIN) PRONTO PARA BEBER	17/0149863-6	2.03	R\$ 723,14	R\$ 482,09	R\$ 197,66	R\$ 913,56
Multa de ofício para produto objeto da Solução de Consulta nº 98.261/18	PROTEINA DO SORO DO LEITE (WHEY PROTEIN) PRONTO PARA BEBER	17/0854498-6	2.01	R\$ 1.549,64	R\$ 1.033,09	R\$ 423,57	R\$ 1.957,71
Multa de ofício para produto objeto da Solução de Consulta nº 98.261/18	PROTEINA DO SORO DO LEITE (WHEY PROTEIN) PRONTO PARA BEBER	17/0854498-6	2.02	R\$ 1.549,64	R\$ 1.033,09	R\$ 423,57	R\$ 1.957,71

Sustentam que *“o acórdão recorrido equivocou-se, ainda, ao deixar de expurgar a penalidade de 30% e a multa regulamentar de 1% incidente sobre o valor aduaneiro do Iso 100 Clear, da Dymatize”*.

Por isso pedem “a exclusão da multa de ofício vinculada às Declarações de Importação nº 17/0149863-6 (Adições 2.02 e 2.03), nº 17/0149863-6 (Adições 2.01 e 2.02), assim como para que seja expurgada a multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro e, ainda, a multa de 30% por ausência de LI para todas as importações do produto Iso 100 Clear, da Dymatize, haja vista que quando da lavratura da autuação ainda se encontrava em curso o prazo para retificação das DIs previsto no artigo 16, da IN nº 1.464/14”.

Com razão as Recorrentes.

O Acórdão recorrido, de fato, afastou a multa do ofício, mas manteve a multa de 30% por falta de LI e a multa de 1% por erro de classificação fiscal, em relação à bebida denominada ISO 100 CLEAR, do fabricante Dymatize Enterprises, tendo localizado no ANEXO I ao Relatório Fiscal (arquivo não paginável com termo de anexação na e-fl. 4141) apenas duas DI que continham essas bebidas:

Contudo, no que cinge especificamente à multa de ofício aplicada, temos que esta de fato é incompatível para com os lançamentos tributários relacionados aos produtos especificados na Solução de Consulta de nº 98.261, qual seja, a bebida denominada Iso 100 Clear, do fabricante Dymatize Enterprises. A razão pela qual firmamos nosso entendimento nesse sentido se origina da dicção do art.44, I, da Lei nº 9.430/1996, gênese da penalidade em exame (majorada no caso concreto com fulcro no §2º, I, do mesmo dispositivo legal), que determina que tal sanção será aplicada nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de declaração inexata ou de falta de declaração.

Afastadas as situações de falta de declaração e de declaração inexata, constata-se que o prazo para recolhimento ainda não havia expirado, porquanto o parágrafo único do art. 16 da IN RFB nº 1.464/2014 concede um prazo de trinta dias, contados a partir da ciência da Solução de Consulta (em 24/10/2018), para os recolhimentos devidos. Deste modo, entendemos como incabível, neste caso vertente, a sanção em testilha, posto que não se adequa à sua tipificação legal.

Assim sendo, devem ser excluídas do presente Auto de Infração as seguintes multas de ofício:

DI	Adição/Item	Data do registro	Multa de ofício sobre o Imposto de Importação	Multa de ofício sobre o IPI	Multa de ofício sobre o PIS/Pasep-Importação	Multa de ofício sobre a Cofins-Importação
17/0975173-0	2.01	14/06/2017	R\$ 4.340,45	R\$ 2.893,64	R\$ 1.186,39	R\$ 5.483,45
17/1088792-5	1.03	03/07/2017	R\$ 5.462,89	R\$ 3.641,92	R\$ 1.493,19	R\$ 6.901,46

Verificando no mesmo ANEXO I as declarações de importação indicadas pelas Recorrentes, vemos que elas contêm a mesma bebida. Talvez a Fiscalização não as tenha encontrado no ANEXO I porque a descrição encontrada nas declarações de importação apontadas pelas Recorrentes faz referência a ISO CLEAR, apesar de claramente serem a mesma bebida ISO 100 CLEAR.

PROTEINA DO SORO DO LEITE (WHEY PROTEIN) PRONTO PARA BEBER, MARCA DYMATIZE - ISO CLEAR, SABOR FRUTAS TROPICAIS, 150 CAIXAS COM 12 GARRAFAS CONTENDO 591ML CADA - ISO RTD - 12CT/20OZ BOTTLE FRUIT PUNCH - TRAY - ITEM 38241

PROTEINA DO SORO DO LEITE (WHEY PROTEIN) PRONTO PARA BEBER, SABOR FRUTAS TROPICAIS, MARCA DYMATIZE NUTRITION - ISO CLEAR, ACONDICIONADOS EM CAIXAS COM 12 GARRAFAS CONTENDO 568ML CADA - ISO RTD - 12CT/20OZ BOTTLE FRUIT PUNCH - TRAY - ITEM 28241

Diante disso, afasto a multa do ofício aplicada pela Fiscalização em relação às bebidas ISO 100 CLEAR, do fabricante Dymatize Enterprises, importadas por meio das declarações de importação 17/0149863-6 e 17/0854498-6.

Em relação às multas, de 30% por falta de LI e de 1% por erro de classificação, já vimos no tópico anterior que elas não podem ser aplicadas antes de transcorrido o prazo de 30 dias do dia da ciência do resultado da Solução de Consulta desfavorável, de tal sorte que, como a ciência da Solução de Consulta nº 98.261, de 2018, se deu, segundo a Fiscalização (e-fl. 4146), em 24/10/2018 e a data de ciência do Auto de Infração se deu em 12/11/2018, pela NUTRICARE, e em 16/11/2018, pela INTERMARES, é forçoso reconhecer que elas são inaplicáveis para as bebidas ISO 100 CLEAR, do fabricante Dymatize Enterprises, objeto da Solução de Consulta nº 98.261, de 2018.

Não obstante, como já afastamos a multa de 30% por falta de LI para todas as mercadorias reclassificadas no presente processo (ver tópico 10), resta aqui afastar a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por erro de classificação fiscal, prevista no art. 84 da MP nº 2.158-35, de 2001, para as bebidas ISO 100 CLEAR, do fabricante Dymatize Enterprises importadas por meio das declarações de importação 17/0149863-6, 17/0854498-6, 17/0975173-0 e 17/1088792-5.

13. Do princípio da absorção ou da consunção

As Recorrentes defendem, neste tópico, que as multas de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por erro de classificação fiscal e de 30% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por falta de LI devem ser absorvidas pela multa de ofício, *“na medida em que as três penalidades imputadas são decorrentes da mesma e única conduta tida como infracional, qual seja: a atribuição de classificação fiscal tida como equivocada nas importações dos diversos tipos de Whey Protein”*.

Sem razão as Recorrentes.

Dispõe o art. 99 do DL nº 37/1996 a possibilidade de cumulação de penalidades:

Art.99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas.

E, no caso, temos três multas que se prestam a propósitos diversos, cada uma delas tutelando um bem jurídico diferente.

A multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é uma multa eminentemente tributária, e, por isso mesmo, só é aplicável quando há alguma diferença de tributo a ser lançada pela Fiscalização.

A multa de 1% por erro de classificação fiscal, prevista no art. 84 da MP nº 2.158-35, de 2001, tem como bem tutelado o controle aduaneiro, e traz como base de cálculo o valor aduaneiro da mercadoria.

Sem querer aprofundar a discussão em um voto que já se alongou por demais da conta, é interessante pontuar que essa multa foi criada em uma época em que o erro de classificação fiscal era muito utilizado para fuga do controle do valor aduaneiro da mercadoria importada.

Por fim, a multa de 30% por falta de LI, que também traz como base de cálculo o valor aduaneiro da mercadoria, tem como bem tutelado o controle administrativo das importações, tendo sua previsão no art. 169 do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

Nesses termos, nego provimento na matéria.

14. Da multa de ofício agravada

As Recorrentes reclamam que *“o agravamento da multa de ofício in casu foi motivada única e exclusivamente pelo não atendimento à UMA ÚNICA INTIMAÇÃO FISCAL DE Nº 0812200/0002/2018, ASSIM COMO QUE A REFERIDA SOLICITAÇÃO REQUISITAVA INFORMAÇÕES QUE SEMPRE SE ENCONTRARAM À DISPOSIÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL (independentemente da ação ou omissão da Recorrente) e, ainda, que O PRAZO CONCEDIDO PARA O SEU ATENDIMENTO FOI EXÍGUO, NÃO TENDO HAVIDO UMA NOVA NOVA INTIMAÇÃO”*.

Explicam elas que antes dessa intimação, quatro outras foram respondidas dentro do prazo, e destacam que essa última intimação contava com um prazo de cinco dias.

Justificam a falta de resposta por um mero lapso, tendo em vista não ter sido notada a intimação na caixa de entrada.

Ponderam que *“que a falta de resposta à intimação em nada interferiu, tampouco comprometeu, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, tendo sido lavrado o lançamento inclusive no que concerne aos produtos que continham chocolate e que a Autoridade Fiscal entendeu por bem reclassificar na subposição NCM 1806.90.00”*.

Em primeiro lugar, é preciso que se diga que não há dúvidas de que a Intimação Fiscal de nº 0812200/0002/2018, datada de 22/06/2018, não foi atendida pela NUTRICARE. As próprias Recorrentes reconhecem esse fato.

Em segundo lugar, entendo que, via de regra, a multa de ofício deve ser agravada quando o intimado não responde a intimação para prestação de esclarecimentos. O agravamento da multa de ofício é um instrumento de força dado à Fiscalização para evitar que o intimado ignore as intimações sem qualquer consequência.

Digo “via de regra” porque o próprio CARF publicou duas súmulas relativas ao imposto de renda onde o agravamento resta afastado quando a omissão do intimado tem uma consequência própria. No caso das súmulas, o arbitramento dos lucros ou a presunção de omissão de receitas.

Súmula CARF nº 96

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Súmula CARF nº 133

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Mas essas súmulas parecem não nos ajudar no presente caso.

Outra situação em que o agravamento, em tese, poderia ser questionado, diz respeito ao caso em que a intimação exige informações sobre as quais a RFB tem ampla gerência.

E essa hipótese me parece que se aplica nos autos.

Para verificar isso, vamos começar reproduzindo o teor da intimação, extraída do Relatório Fiscal (e-fl. 4155):

“1 – Em relação a planilha intitulada “Verificação LI e NCM CACAU/CHOCOLATE” a seguir anexada, quanto à apuração desta fiscalização em relação os produtos classificados por esta empresa nas NCM’s subitem da posição 3501 e 3502 nacionalizados pelas Declarações de Importação – DI, referentes aos últimos três anos, sendo a DI inicial nº 1403382230 de 18 fevereiro 2014 e final nº 1713591300 de 14 agosto 2017, conforme Termo de Início de Ação Fiscal datado de 09/11/2017:

1.1. Confirme a ausência de vinculação por parte desta empresa das Licenças de Importação – LI da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, nas respectivas Declarações de Importação – DI do período, quando necessárias, nos termos da Notícia Siscomex Importação nº 70/2017, de 17/08/2017, referente ao NCM 3502.20.00 a partir de 25/08/2017 e Notícia Siscomex Importação nº 21/2017 de 08/03/2017, da NCM 3501.10.00 a partir de 13/03/2017.

Observação: Para resposta do item acima observar no campo da planilha “LI” a informação “S/LI Vinc” que mostra ausência de LI vinculada a DI, todavia essa vinculação é somente necessária nos períodos e NCM’s mencionados nas respectivas Notícia Siscomex, conforme anotado acima.

Apenas preencher a vinculação da LI nos períodos que houver necessidade. Ou seja, para atendimento deste item “1.1.” fazer por escrito afirmação que não houve vinculação no período, e o porquê da ausência. E quando houver vinculado LI que não conste na planilha acima referida (Verificação LI e NCM CACAU/CHOCOLATE) elaborar nova planilha a fim de informar em quais Declarações de Importação – DI’s houve vinculação.

2 - Em relação aos produtos que contenham em qualquer quantidade cacau em sua formulação, relacionados pelos itens de adição das Declarações de Importação – DI listadas na planilha “Verificação LI e NCM CACAU/CHOCOLATE”, abaixo transcrita:

2.1 Informe se houve retificação das Declarações de Importação – DI destes produtos (contendo cacau em qualquer proporção) para outro código NCM que não aquele apresentado por esta empresa (NCM 3502.20.00 e/ou NCM 3501.10.00) e,

2.2 Informe se há decisão administrativa de processo de Solução de Consulta em vigor ou judicial para restringir a atuação desta fiscalização quanto aos produtos acima referidos (contendo cacau em qualquer quantidade), quanto a outra classificação fiscal que não seja a NCM/TEC/Tipi 1806.90.00.”

Conforme se percebe, basicamente três (ou quatro) foram as informações solicitadas pela Fiscalização:

1. Confirmação sobre ausência de vinculação de LI a declaração de importação;
2. Informação sobre retificação de declarações de importação; e
3. Informação sobre decisão de Solução de Consulta ou decisão judicial para restringir a atuação da Fiscalização.

Salta aos olhos que as informações sobre vinculação de LI a declaração de importação, as informações sobre retificação de declarações de importação e as informações sobre decisões de Solução de Consulta são todas informações que poderiam ter sido obtidas pela Fiscalização a partir de buscas em sistemas, até porque essas informações estão sob o manto da RFB.

Por isso, não me parece que a falta de prestação dessas informações pela NUTRICARE seja motivo suficiente para ensejar o agravamento da multa de ofício previsto no inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Em relação às informações sobre decisões judiciais que pudessem restringir a atuação da Fiscalização, em que pese pudessem ser relevantes para evitar uma ação fiscal que pudesse vir a ser questionada, fato é que a ausência dessa informação foi tomada como uma negativa pela Fiscalização, que prosseguiu com a ação fiscal sem qualquer prejuízo à sua conclusão.

Para além do exposto acima, cito o entendimento que o i. conselheiro Heitor de Souza Lima Junior expôs no voto vencedor do Acórdão 9202-003.987, onde ele defendeu a necessidade de ponderação acerca da plausibilidade do agravamento à luz dos fatos e provas, *“a fim de que, por exemplo, não se aplique o agravamento a situações extremas, tais como, exemplificativamente, aquela em que determinado contribuinte atendeu regularmente a todas as intimações no curso da ação fiscal, mas deixou de atender à fiscalização por uma única vez, ou a atendeu somente por uma vez superando em pouco o prazo estabelecido pela intimação, caso em que o agravamento resultaria, em meu entendimento, contrário ao espírito da lei”*.

E esse também é o caso dos autos. A NUTRICARE deixou de responder uma única intimação entre cinco, sem que tenha havido uma reintimação por parte da Fiscalização. Não parece ter havido uma ação intencional por parte da NUTRICARE no sentido de não querer responder a intimação feita pela Fiscalização.

Considero ainda relevante o fato de o prazo concedido pela Fiscalização para atendimento da intimação ter sido de cinco dias, o que me parece um tanto exíguo. Acrescente-se a isso o fato de a intimação ter sido feita por meio do DTE (ou seja, não houve uma intimação pessoal), o que, sabemos, pode gerar algum atraso no fluxo.

Somando tudo isso, entendo que assiste razão as Recorrentes, razão pela qual afasto o agravamento da multa de ofício.

15. Do caráter confiscatório da multa

As Recorrentes reclamam que as multas importas acarretam *“manifesta afronta ao princípio do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal”*.

Caso assistisse razão às Recorrentes de que as multas aplicadas aplicadas fossem uma afronta ao princípio constitucional do não confisco, isso implicaria em dizer que a lei aduaneira, neste aspecto específico, é inconstitucional, o que, como é cediço, por força da Súmula Carf nº 2, não cabe a este Conselho:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dessarte, não pode este colegiado afastar a aplicação das multas sob o argumento de ofensa aos princípios constitucionais do não confisco.

Nego provimento na matéria.

16. Dos juros sobre a multa

Por fim, as Recorrentes pedem que seja afastada a imposição de juros de mora sobre as penalidades lançadas, por ausência de previsão legal.

A matéria está sumulada neste CARF e é vinculante para este Colegiado:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

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).

Nada a prover na matéria.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração por erro de sujeição passiva, e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da INTERMARES para afastar a sua responsabilidade e por dar parcial provimento a ambos os Recursos Voluntários para: I) afastar o lançamento feito sobre os seguintes produtos reclassificados do código NCM 2106.90.30: i) a partir de 18/09/2017, para o produto CASEÍNA reclassificado do código; ii) a partir de 18/06/2014, para o produto “COMPLEMENTO PROTEICO ALIMENTAR EM PÓ, SABOR BAUNILHA CONTENDO POR DOSE, 24 GR DE PROTEÍNA, 4 GR DE GLUTAMINA, 5,5 GR DE BCAA, GRANDE QUANTIDADE DE WHEY ISOLADA E AMINOGEN - ON 100% WHEY GOLD VAN ICE CREAM”; iii) a partir de 04/06/2014, para o produto “COMPLEMENTOS ALIMENTARES, SENDO ALIMENTO EM PÓ PARA ATLETAS - WAXY MAIZE, NATURAL FLAVOR”; e iv) a partir de 01/02/2017, para os produtos “PROTEÍNA DO SORO DO LEITE PRONTO PRA BEBER (WHEY PROTEIN) MARCA DYMATIZE NUTRITION - ISO CLEAR, SABOR PONCHE DE FRUTAS” e “PROTEÍNA DO SORO DO LEITE PRONTO PRA BEBER (WHEY PROTEIN) MARCA DYMATIZE NUTRITION - ISO CLEAR, SABOR UVA”; II) afastar o lançamento da multa de 30% sobre o valor aduaneiro da mercadoria (multa por falta de LI) em relação a todas as mercadorias; III) afastar o lançamento da multa do ofício em relação às bebidas ISO 100 CLEAR, do fabricante Dymatize Enterprises, importadas por meio das declarações de importação 17/0149863-6 e 17/0854498-6; IV) afastar o lançamento da multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por erro de classificação fiscal, prevista no art. 84 da MP nº 2.158-35, de 2001, em relação às bebidas ISO 100 CLEAR, do fabricante Dymatize Enterprises importadas por meio das declarações de importação 17/0149863-6, 17/0854498-6, 17/0975173-0 e 17/1088792-5; e V) afastar o agravamento da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles