



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo nº** : 13603.000482/00-42  
**Recurso nº** : 124.858  
**Acórdão nº** : 301-32.148  
**Sessão de** : 18 de outubro de 2005  
**Recorrente(s)** : MARES E CLAVELL LTDA.  
**Recorrida** : DRJ/BELO HORIZONTE/MG

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUTOS BEBIDAS ISOTÔNICAS.** As Bebidas isotônicas, prontas para consumo humano (repositores hidroeletrólíticos), comercialmente denominadas Gatorade e Spalding classificam-se no código NCM 2202.90.00, especificamente no "Ex" 01.

**JUROS DE MORA. APLICABILIDADE DA TAXA SELIC.** É cabível a exigência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, por expressa determinação legal.

**MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.** Nos casos de lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75% (setenta e cinco por cento), calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo apurada em razão de declaração inexata.

**RECURSO IMPROVIDO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

**OTACÍLIO DANTAS CARTAXO**  
Presidente

**ATALINA RODRIGUES ALVES**  
Relatora

Formalizado em: **11 NOV 2005**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Carlos Henrique Klaser Filho, José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Valmar Fonsêca de Menezes e Susy Gomes Hoffmann.

Processo nº : 13603.000482/00-42  
Acórdão nº : 301-32.148

## RELATÓRIO

Por bem transcrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual transcrevo, a seguir:

“Contra a Contribuinte acima identificada foram lavrados em 20/03/2000 os Autos de Infração de fls. 02/22, com a ciência da Interessada em 16/06/2000 conforme AR de fl. 35 e com a exigência do crédito tributário no valor total de R\$94.165,95, a título de imposto de importação (II), imposto s/ produtos industrializados (IPI-vinculado), juros de mora e multas proporcionais ao II e IPI, devido à falta de recolhimento dos impostos, em decorrência da desclassificação fiscal da mercadoria importada por meio da DI nº 97/0141049-1 do código NCM 2106.90.30, sujeito às alíquotas TEC/TIPI (16%,0%) indicadas pela Autuada, para o código NCM 2202.90.00 (20%,40%), adotado pelo Fisco.

Assim, foram infringidos os artigos 1º; 77, inciso I; 80, inciso I, alínea "a"; 83; 86; 87, inciso I; 89, inciso II; 99; 100, caput e parágrafo único; 103; 111; 112; 411 a 413; 416; 418; 455; 456; 499; 500, incisos I e IV; 501, inciso III e 542 do Regulamento Aduaneiro (RA), Decreto nº 91.030, de 05 de março de 1985, bem como os artigos 1º; 15; 16; 17; 19, inciso I; 22, inciso I; 25; 29, inciso I; 54; 55, inciso I, alínea "a" e inciso II, alínea "a"; 56, parágrafo único, inciso II; 57, inciso IV; 59; 62; 63, inciso I, alínea "a"; 107, inciso I; 112, inciso I; 347 e 348 do Regulamento do IPI (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982.

Inconformada com a exigência fiscal, a Autuada apresentou em 18/07/2000 a impugnação de fls. 36/43, acompanhada dos documentos de fls. 44/104, com as alegações abaixo resumidas.

Preliminarmente, afirma que a exigência fiscal em questão não cumpre os preceitos da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência insculpidos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, na medida em que deixou de promover a correta investigação fiscal, pois taxou o lançamento efetuado pela Contribuinte de "descrição feita pelo importador claramente genérica, dificultando a classificação do produto, inclusive omitindo o nome Gatorade...".

Prossegue dizendo que a Contribuinte jamais omitiu qualquer circunstância ou fato que pudesse causar prejuízos ao Erário Público e em todas as oportunidades em que importou as bebidas "Spalding" e "Gatorade" sempre fez constar essas expressões no corpo dos documentos de importação.

Acrescenta a Autuada que a Fiscalização não se encontra bem afinada com as referidas bebidas, pois não se tratam de idênticas bebidas, tendo cada

Processo nº : 13603.000482/00-42  
Acórdão nº : 301-32.148

uma sua característica peculiar, como por exemplo a inexistência de corantes/aromatizantes e de variados sabores no "Spalding", tão-somente existentes na bebida "Gatorade".

Afirma também a Impugnante que verifica-se às fls. 20/21 dos autos que não se pode concluir que as importações eram de produtos meramente isotônicos e não complementos alimentares, porque o laudo a que a Autoridade Fiscal faz referência, fornecido pelo Departamento de Agricultura dos EUA, certifica apenas que o produto importado possui qualidade e condições ao consumo como comida.

Alega ainda a Defendente que o DI (documento de importação) foi utilizado pelo Fisco num primeiro momento para apuração do II pelo seu correto valor de R\$73.775,10, ao passo que num segundo momento, para apuração do débito de IPI, foi atribuído ao mesmo DI o valor de R\$88.530,12, sem demonstração desta discrepância, o que torna a peça fiscal em exame imprópria por vício formal.

Informa a Interessada que tanto o "Spalding" como o famoso "Gatorade" não são meras bebidas isotônicas e reidratantes. Esta é apenas uma de suas qualidades, já que ambas são verdadeiros repositores eletrolíticos capazes não só de reidratar o organismo frágil, como também, e principalmente, reforçar a alimentação diária de uma pessoa.

Acredita a Impugnante que a classificação na TIPI/1996 que melhor se aproxima ao caso vertente é justamente aquela utilizada pela Contribuinte, 2106.90.30 - Complementos Alimentares e não a defendida pelo Fisco, 2202.90.00 - Outras bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres, por ser completamente alheia ao presente caso.

Ressalta a Defendente que a Decisão SRRF/DIANA citada pelo Fisco não se aplica ao caso em exame e nem configura posição definitiva sobre o assunto, requerendo, por fim, a realização de perícia para apurar em definitivo a real natureza dos produtos importados, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Por todo o exposto, a Autuada requer o acolhimento das razões de sua impugnação e consequente cancelamento da exigência fiscal."

A autoridade julgadora monocrática, julgou o lançamento procedente em parte, para manter a exigência relativa ao I.I. e exonerar a exigência relativa ao I.P.I., por meio da Decisão nº 1.162, de 06/07/2001 (fls. 119/126), cuja fundamentação base encontra-se consubstanciada na sua ementa, *verbis*:

"Ementa: Mercadorias - Bebidas isotônicas, prontas para consumo humano (repositores hidroeletrólíticos), comercialmente denominadas Gatorade e Spalding classificam-se no código NCM

*Handwritten signature*

Processo nº : 13603.000482/00-42  
Acórdão nº : 301-32.148

2202.90.00, especificamente no "Ex" 01 - Bebidas alimentares à base de leite, cacau, etc.

Lançamento Procedente em Parte."

De acordo com a decisão, com base nas orientações de classificação indicadas pela Secretaria da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), no entendimento firmado pela SRF por meio do Parecer COANA nº 2, de 1999 e do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 1, de 2001, e, também, com fundamento na 1ª e na 6ª RGIs do Sistema Harmonizado, as mercadorias em lide devem ser classificadas no código TEC 2202.90.00, adotado pelo Autuante, porém no destaque "Ex" 01, que submete as mercadorias às alíquotas de 20% para o II e de 0% para o IPI.

Conclui que, em relação ao I.I. deve ser mantida a exigência, pois a alíquota correta é de 20% e não 16% como adotada pela interessada; no tocante ao I.P.I., não pode prosperar a exigência fiscal, em sendo 0% a alíquota a que se submete a mercadoria.

Com relação à multa referente ao II, entendeu ser devida, por não terem sido as mercadorias descritas corretamente na D.I., na qual foi omitida a informação essencial de que se tratava de bebida alimentar, isotônica, para consumo humano. Ressalta que em relação ao produto da marca comercial "Gatorade", a descrição da mercadoria só foi obtida mediante consulta ao laudo técnico firmado pelo Departamento de Agricultura dos EUA, não contendo a DI a descrição da mercadoria, necessária à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, para fins de sua exata tributação.

Cientificada da decisão, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 148/160, no qual reitera as razões de defesa expendidas na impugnação, alegando, ainda, em síntese, que não concorda com a decisão recorrida que deixou de examinar a legislação argüida na defesa, manteve a exigência de multa, embora comprovado que não agiu com dolo ou má fé e fez incidir juros pesados pela aplicação da taxa SELIC. Argumenta, que:

- ✓ ainda que fosse correta a interpretação dada pela Receita Federal quanto à classificação das mercadorias importadas, cabe a aplicação do art. 112, III, do CTN, pois à época da ocorrência dos fatos, a questão não estava elucidada;
- ✓ tendo reconhecido a decisão recorrida que a contribuinte não agiu com dolo ou má fé, não cabe a aplicação da multa de 75%, que considera abusiva, nos termos do art. 21, da Lei nº 13.515/2000 (conhecida como Código de Defesa do Contribuinte);
- ✓ é ilegal a exigência de juros com base na taxa SELIC, cuja natureza é remuneratória, devendo, no caso, ser aplicado o

Processo nº : 13603.000482/00-42  
Acórdão nº : 301-32.148

disposto no art. 161, § 1º, do CTN. Transcreve excertos de decisão e ementas de acórdãos proferidos na esfera judicial sobre o tema.

Requer, ao final, que seja julgado improcedente o lançamento, ou determinada a sua revisão para excluir a multa aplicada ou reduzi-la, bem como, excluir a exigência de juros com base na taxa SELIC.

É o relatório.

*WMB*

Processo n° : 13603.000482/00-42  
Acórdão n° : 301-32.148

## VOTO

Conselheira Atalina Rodrigues Alves, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade; dele, pois, tomo conhecimento.

Preliminarmente, cumpre destacar que a decisão recorrida não foi omissa quanto ao enfrentamento da questão relativa ao exame da legislação argüida na defesa, uma vez que, em sua fundamentação, em preliminar, se esclarece de forma inequívoca que o procedimento fiscal se pautou nas normas legais, então, vigentes.

Também, não há que se falar em omissão da decisão de 1ª instância quanto à correta classificação da mercadoria, pois a matéria foi devidamente apreciada em 1ª instância quando da análise do mérito e, em se tratando de questão de mérito, como tal, será, aqui, reapreciada.

No mérito, a lide versa sobre a correta classificação fiscal das mercadorias importadas por meio da DI nº 97/0141049-1 (fls. 11/13), ali descritas como “Complementos Alimentares Spalding” e classificadas pela contribuinte no código 2106.90.30, com alíquotas de 16% para o II e 0% para o IPI.

Segundo o autuante as mercadorias seriam “Bebidas Alimentares dos Tipos Isotônicos, Spalding e Gatorade”, classificadas na posição 2202.90.00 e estariam sujeitas às alíquotas de 20% para o II e 40% para o IPI, considerando que:

- ✓ a mercadoria importada trata-se de bebida alimentar usada como isotônico (reidratante);
- ✓ o documento de fls. 20/21 emitido pelo Departamento de Agricultura dos Estados Unidos certifica que as mercadorias importadas tratam-se das bebidas “Spalding” e “Gatorade”;
- ✓ a descrição da mercadoria feita pelo importador foi genérica e dificultou a classificação do produto, inclusive omitindo o nome “GATORADE”, que seria decisivo para a elucidação do produto.

Da análise dos documentos trazidos aos autos, em especial, o de fls. 20/21, verifica-se, de plano, que 12 (doze) amostras das mercadorias importadas foram analisadas pelo Departamento de Agricultura dos Estados Unidos, que certifica tratarem de “assorted drinks” (bebidas sortidas), próprias para consumo humano,

Processo nº : 13603.000482/00-42  
Acórdão nº : 301-32.148

sendo 10 (dez) amostras de “Spalding” e 02 (duas) de “Gatorade”, cujos sabores são de frutas variadas (laranja, uva, melão, cereja, limão, etc.).

Não obstante as mercadorias importadas terem sido descritas na DI nº 97/0141049-1 (fl. 13) como sendo “Complementos Alimentares Spalding”, código 2106.90.30, na realidade, tratam-se das bebidas denominadas “Spalding” e “Gatorade”, as quais não se enquadram no conceito de “complemento alimentar”, conforme esclarecido no ítem 16 das Notas Explicativas da posição 2106:

*“16) “16) As preparações designadas muitas vezes sob o nome de “complementos alimentares”, à base de extratos de plantas, concentrados de frutas, mel, frutose, etc. adicionados de vitaminas, e por vezes, de pequenas quantidades de compostos de ferro. Estas preparações apresentam-se acondicionadas em embalagens, nas quais consta que se destinam à manutenção da saúde e do bem-estar geral.”*

Verifica-se que a mercadoria importada não preenche as condições para se enquadrar no conceito de “complemento alimentar” da posição 2106, pois não é um preparado à base de extratos de plantas, nem de concentrados de frutas, ou mel, etc., pois trata-se de “assorted drinks” (bebidas sortidas), próprias para consumo humano, cujos sabores são de frutas variadas (laranja, uva, melão, cereja, limão, etc.), conforme certificado pelo Departamento de Agricultura dos Estados Unidos.

Ora, uma bebida com sabor de frutas não é a mesma coisa que uma preparação à base de concentrado de frutas. Esta pressupõe um grau de concentração superior ao do próprio suco de frutas em seu estado natural, portanto, com um valor nutritivo e alimentar muito mais elevado do que uma simples bebida. Além do mais, a Nota mencionada assinala que os “complementos alimentares” são adicionados de vitaminas e, por vezes, de pequenas quantidades de compostos de ferro. Não consta dos autos que o produto contenha uma ou outra dessas substâncias.

Do exposto, conclui-se que a mercadoria importada não se classifica na posição e, conseqüentemente, no código pretendidos pela recorrente.

Quanto ao código 2202.90.00 adotado pela Fiscalização, as Notas Explicativas da posição 2202, e o próprio texto da posição, esclarecem que nela se incluem, entre outras coisas:

*“Outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas da posição 20.09”.*

Por sua vez, a Nota A - 2 da posição 2202 cita nominalmente, como incluído nesta:

*“As bebidas tais como refrescos ou refrigerantes, cola, laranjadas ou limonadas, constituídos por água potável comum, com ou sem*

Processo nº : 13603.000482/00-42  
Acórdão nº : 301-32.148

açúcar ou outros edulcorantes, aromatizadas com sucos ou essências de frutos...”

Acresça-se a tudo isto, o fato de o capítulo 22 ser específico de Bebidas, Líquidos Alcoólicos e Vinagres, como o seu título indica:

## CAPÍTULO 22

### BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOÓLICOS E VINAGRES.

Cabe, ainda, destacar o entendimento da SRF sobre a correta classificação fiscal das bebidas importadas pela contribuinte, manifestado por meio do Parecer COANA nº 2, de 13 de janeiro de 1999, nos seguintes termos:

“(…)

4.3.1 O Gatorade líquido é uma bebida pronta para consumo humano incluindo-se, sem sombra de dúvidas, no Capítulo 22, mais precisamente, na posição 22.02 do SH, que inclui as águas, os refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos, prontas para consumo como bebidas. A Secretaria da Organização Mundial das Alfândegas (OMA) já se pronunciou sobre a classificação do produto Gatorade e de outros produtos similares (documento nº 41.336, parágrafos 28 a 32), informando ao Comitê do Sistema Harmonizado que, ao ser consultada sobre a classificação dos produtos Lucozade - Boost e Gatorade, respondeu aos interessados que os mesmos, quando líquidos, classificam-se na subposição 2202.90 do SH, como preparações alimentícias nutritivas (parágrafo 30 do documento referido).

(…)

4.3.3. Tendo em vista que o produto Gatorade, bebida alimentar pronta para consumo, (indicado para atletas e demais pessoas que precisam repor energias perdidas) é constituído por produtos tais como a sacarose, a dextrose, o fosfato de potássio, entre outros, que são considerados, pelo Ministério da Saúde do Brasil e pelo Sistema Harmonizado, como produtos alimentares, constata-se que ele está abrangido pelo “Ex” 01 do código 2202.90.00 da TIPI vigente, que classifica todas as bebidas alimentares, sejam à base de leite, de cacau ou de qualquer outro produto que possua características de produto da indústria alimentar, já que o termo “etc.” (indicado nesse “Ex”), do latim et cetera, tem a abrangência de “e a demais coisas”, incluindo-se, aí, portanto, todo e qualquer produto com característica alimentar.”

Tal entendimento encontra-se ratificado no ADI nº 1, de 30 de abril de 2001, que dispõe, *verbis*:

Processo nº : 13603.000482/00-42  
Acórdão nº : 301-32.148

*“Artigo único. Classificam-se no código 2202.90.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM):*

*I – as bebidas isotônicas que se destinam à reposição hídrica e eletrolítica, decorrente da prática desportiva (por exemplo, das marcas Gatorade, Marathon, SportAde, Santal Active, Energil C Sport, FrutorAde e Sport Drink);”*

Ressalte-se que, para efeitos de classificação, as bebidas isotônicas citadas no ADI retro transcrito são meramente exemplificativas e, conforme destacado na decisão recorrida, o entendimento da SRF sobre a correta classificação desses produtos, sendo meramente interpretativo, aplica-se perfeitamente à época do fato gerador.

Aqui, não cabe a aplicação do art. 112, III, do CTN, conforme pretende a recorrente, pois a matéria que se discute nos autos diz respeito à classificação das bebidas importadas, e não a nenhuma das matérias a que se refere o citado art., que dispõe, *verbis*:

*“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, quanto:*

*(...)*

*III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;”*

Assim, não merece qualquer reparo a decisão de 1ª instância que, para manter a classificação adotada pelo Fisco e, em consequência, a exigência feita relativamente ao II, se baseou nas orientações de classificação indicadas pela Secretaria da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), no Parecer COANA nº 2, de 1999, no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 1, de 2001 e também com fundamento na 1ª Regra Geral para a Interpretação do Sistema Harmonizado (1ª RGI), que afirma que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e na 6ª RGI.

No tocante à alegação da recorrente de que não caberia a aplicação da multa de 75%, que considera abusiva, em razão de ter a decisão recorrida reconhecido que ela não agiu com dolo ou má fé, cumpre destacar que, no caso, foi aplicada a multa de ofício, tendo em vista que a recorrente não descreveu corretamente a mercadoria na DI.

A matéria encontra-se disciplinada no art. 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe *verbis*:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

Processo nº : 13603.000482/00-42  
Acórdão nº : 301-32.148

*I – de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;(negritou-se e grifou-se)*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (destacou-se e grifou-se)*

Portanto, se tivesse sido constatado que a recorrente agiu com dolo ou má fé, a multa aplicada seria de 150%, conforme disposto no inciso II, e não a de 75% exigida no lançamento de ofício, ora questionado.

Assim, há de ser mantida a multa aplicada, por força de disposição expressa da lei.

Com relação à exigência de juros de mora com base na variação da taxa SELIC, também, não procede a irresignação da contribuinte no que concerne à questão.

Apenas a título de esclarecimento, cumpre ressaltar que sendo a atividade de lançamento uma atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória nos termos do parágrafo único do art. 142, do CTN, cabe à autoridade lançadora tão somente cumprir o que determina a legislação sobre a exigência de juros moratórios com base na taxa SELIC e que o julgador, na esfera administrativa, não tem competência para apreciar a invocada inconstitucionalidade da legislação, por se tratar de matéria reservada ao Poder Judiciário, por força do disposto no art. 102, I, “a”, e III, “b”, da Constituição Federal.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2005

  
ATALINA RODRIGUES ALVES - Relatora