



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

Processo nº 10074.002057/2010-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.794 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2017
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL - ADUANA
Recorrente CEI COMÉRCIO EXP. E IMP. DE MATERIAIS MÉDICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO/DECISÃO DRJ. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, os defeitos que inquinam o lançamento e a decisão administrativa são a lavratura ou expedição por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte, além, é claro, da inobservância dos requisitos mínimos relacionados naquele diploma legal.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FILTROS UMIDIFICADORES.
INSUBSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO

Carente de demonstração de que os filtros autoumidificadores para ventilação mecânica examinados nestes autos são equipamentos de terapia ou parte de equipamento de terapia e que, portanto, deveriam ser classificados na posição tarifária 9019.20.90, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. Auto de Infração insubsistente.

REVISÃO ADUANEIRA.

As declarações de importação, mesmo aquelas parametrizadas para os canais amarelo e vermelho de fiscalização aduaneira, estão sujeitas ao procedimento de revisão aduaneira para verificação da regularidade dos tributos e demais gravames, exatidão de informações e aplicação de benefícios fiscais, não havendo qualquer ressalva legal, regulamentar ou normativa à sua exclusão.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos de votos, dar provimento ao recurso voluntário, considerando-se incorreta a classificação adotada na autuação, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl (relator), Fenelon Moscoso de Almeida e Rosaldo Trevisan, que a consideravam correta, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira. Entendeu ainda o colegiado, em análise preliminar, por maioria, pela possibilidade de revisão aduaneira, vencidos os Conselheiros André Henrique Lemos e Renato Vieira de Ávila, que entenderam ter havido, no caso em análise, alteração de critério jurídico, impossibilitando a revisão. O Conselheiro Renato Vieira de Ávila atuou em substituição ao Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, ausente justificadamente.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Eloy Eros da Silva Nogueira – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Renato Vieira De Ávila.

Relatório

Versa o presente processo sobre lançamento decorrente de reclassificação fiscal de mercadoria importada.

Por bem descrever o caso *sub examine* tomo por empréstimo o relatório da decisão de primeiro grau administrativo:

“A impugnante promoveu o registro das declarações de importação relacionadas nas fls. 5 a 8 do auto de infração submetendo a despacho a mercadoria descrita entre outras formas como filtro autoumidificador barreira bactéria vírus para ventilação mecânica, parte de conjunto descartável de circulação assistida, classificando na NCM 9018.90.99, com alíquota do II de 0% conforme EX001 da Resolução Camex nº 42/2001, alíquota do IPI de 0% conforme EX01 do Anexo I do Decreto nº 6.006/06 – TIPI e alíquotas do PIS e Cofins de 0% conforme art. 1º, inciso III, do Decreto nº 5.821/06.

Segundo a fiscalização, a classificação fiscal correta é a NCM 9019.20.90, com alíquotas de II de 14%, IPI de 8%, PIS de 1.65% e Cofins de 7.6%. Baseou-se a fiscalização no Laudo de Assistência Técnica nº 115/2010, fls. 679 e seguintes.

Foram lançadas pelo presente auto de infração as diferenças de II, IPI, PIS, Cofins, juros, multas de ofício além das multas por erro na classificação fiscal e por falta de licenciamento.

(...)

Intimada do Auto de Infração em 24/12/2010 (fl. 751), a interessada apresentou impugnação e documentos em 26/01/2011, juntados às fls. 758 e seguintes, alegando em síntese:

- 1. Alega a tempestividade da impugnação.*
- 2. Alega preliminarmente que o Laudo de Assistência Técnica é prova inidônea pois o profissional que o elaborou não possui formação profissional nem experiência na matéria em exame. Cita doutrina sobre o tema. Cita o art. 30 do PAF. Cita o art. 17 da IN RFB nº 1.020/2010. Cita jurisprudência sobre o tema.*
- 3. Alega que não pôde indicar assistente técnico nos termos do art. 814 do RA/2009. Alega prejuízo à defesa. Cita doutrina sobre o tema.*
- 4. Tece comentários técnicos sobre trechos do Laudo de Assistência Técnica. Contesta as conclusões técnicas do perito responsável pelo laudo. Alega que o perito na resposta 5 'b', indicou que os filtros em questão são parte de aparelhos respiradores automáticos devendo ser classificados na NCM 9019.20.40. Alega que a fiscalização ignorou tal conclusão e utilizou a NCM 9019.20.90.*
- 5. Alega a nulidade do Laudo de Assistência Técnica por conter textos em língua estrangeira trazidos ao laudo sem tradução pública juramentada, nos termos do art. 157 do CPC. Cita jurisprudência administrativa sobre o tema.*
- 6. Alega que contradições e dúvidas do Laudo de Assistência Técnica impõem a aplicação do art. 112 do CTN. Cita jurisprudência administrativa sobre o tema.*
- 7. Tece comentários sobre os conceitos de 'terapia' e 'terapia respiratória'. Cita as NESH da posição 90.19. Alega que para classificar-se na NCM 9019.20.90 o filtro deveria desempenhar alguma função terapêutica. Alega que o filtro em questão é do tipo 'respiratory care' e não 'respiratory therapy'.*
- 8. Alega a improcedência dos lançamentos de PIS-Importação e Cofins-Importação, em função da impossibilidade de reclassificação fiscal.*
- 9. Afirma que o filtro em questão faz parte de um conjunto descartável de circulação assistida. Alega que no quesito 4.a do Laudo de Assistência Técnica o perito afirmou que o filtro pode ser utilizado em um 'procedimento de circulação assistida, estando o paciente em ventilação mecânica'. Tece comentários sobre o 'sistema circulatório'. Alega que não se pode dissociar a função de filtragem do ar do contexto conjunto de circulação assistida.*
- 10. Alega a impertinência da multa de ofício do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Cita o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13/2002. Cita jurisprudência administrativa sobre o tema.*
- 11. Alega a impossibilidade de aplicação da multa de 30% do valor aduaneiro do art. 169, I, 'b' do Decreto-lei nº 37/66. Alega que foi respeitado o disposto no art. 8º da Portaria SECEX nº 21/96. Cita jurisprudência administrativa sobre o tema.*
- 12. Alega que a mudança de critério jurídico só poderia produzir efeitos Ex Nunc, art. 146 do CTN, ou ensejar a cobrança de tributo sem acréscimo de multa e juros nos termos do art. 100 do CTN. Cita jurisprudência judicial sobre o tema.*

Cita que os reiterados desembaraços aduaneiros implicam na aplicação do art. 100 do CTN.

13. Cita que os reiterados desembaraços aduaneiros implicam na aplicação do art. 100, III e parágrafo único do CTN.

14. Protesta pela realização de provas complementares inclusive perícia sobre o produto importado.”

A DRJ São Paulo/SP rechaçou as alegações de invalidade do laudo pericial confeccionado e, no mérito, manteve a reclassificação promovida pelas autoridades fiscais.

O recurso voluntário sustentou a nulidade da decisão pelo não conhecimento da contraprova pericial apresentada e, na seqüência, repisou os argumentos já deduzidos na impugnação.

Na sessão de 16/03/2016 o voto foi apresentado e, após debates, convertido o julgamento em diligência, por intermédio da Resolução nº 3401-000.920.

Cumprida a diligência, o recorrente se manifestou às efls. 1.070/1.080.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade.

Preambularmente, quanto à nulidade da decisão recorrida, tenho-na como inócua, uma vez que enfrentou todas as **questões** postas, não havendo obrigatoriedade, à época, de se rebater individualmente cada um dos **argumentos** trazidos em recurso, como deseja o recorrente, bastando ao desiderato do ato decisório que apresente satisfatoriamente as razões de fato e de direito que conduziram à conclusão estampada no julgado, como fixado pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.339.767-SP, em sede de recurso repetitivo:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. ART. 3º, §2º, III, DA LEI N. 9.718/98. CONCEITO DE FATURAMENTO/RECEITA BRUTA PARA CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. PREÇO DE VENDA AO CONSUMIDOR. IMPOSSIBILIDADE DE SE UTILIZAR A DIFERENÇA ENTRE AQUELE E O VALOR FIXADO PELA MONTADORA/FABRICANTE (MARGEM DE LUCRO).

1. O Poder Judiciário não está obrigado a emitir expresso juízo de valor a respeito de todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes, bastando para fundamentar o decidido fazer uso de argumentação adequada, ainda que não espelhe qualquer das teses invocadas.

2. As empresas concessionárias de veículos, em relação aos veículos novos, devem recolher PIS e COFINS na forma dos arts. 2º e 3º, da Lei n. 9.718/98, ou seja, sobre a receita bruta/faturamento (compreendendo o valor da venda

do veículo ao consumidor) e não sobre a diferença entre o valor de aquisição do veículo junto à fabricante concedente e o valor da venda ao consumidor (margem de lucro). Precedentes: AgRg nos EREsp. n. 529.034/RS, Corte Especial, Rel. Min. José Delgado, julgado em 07.06.2006; AgRg no AREsp. n. 67.356/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 24.04.2012; REsp. n. 465.822/RS, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 14.08.2006; REsp n. 382.680/SC, Segunda Turma, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ de 5.12.2005; AgRg no REsp n. 538.258/RS, Primeira Turma, relatora Ministra Denise Arruda, DJ de 3.10.2005; REsp n. 739.201/RS, Primeira Turma, relator Ministro José Delgado, DJ de 13.6.2005. 3. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008” (grifado)

Demais disso, não cabia qualquer manifestação a respeito do laudo técnico juntado pelo recorrente, eis que mero suporte da tese vindicada e que, nessa condição, poderia ou não ser considerado pela instância julgadora recorrida, sem que se impusesse qualquer dever de reputá-lo válido ou inválido, mesmo porque o art. 30, § 1º destaca que a classificação fiscal de produto não se considera aspecto técnico sujeito a laudo ou parecer.

Essa exegese, a meu ver, não afronta o disposto no art. 31 do Decreto nº 70.235/72, porquanto, de sua leitura, extrai-se que as disposições se referem às informações que devem conter o relatório, nada mais.

De todo modo, ainda que assim não se entenda, ao mencionar as **razões** dos recursos, não está a se referir ao enfrentamento de todos os **argumentos** deduzidos, mas apenas das questões apresentadas, isto é, os pontos controvertidos do processo, de modo que a decisão reclamada atende à teleologia do mencionado dispositivo.

Portanto, não vislumbro qualquer defeito na decisão sob vergasta.

No tocante às alegações de invalidade do laudo pericial produzido no transcurso do procedimento de revisão aduaneira, reprisadas da impugnação, não verifico qualquer violação ao art. 813 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, ou mesmo à IN RFB 1.020/2010.

No caso dos autos, tratando a perícia de exame de identificação de máquinas e equipamentos, acertada a escolha de um profissional da área de engenharia. O fato de se referir a equipamentos médico-hospitalares não implica a necessária escolha de um profissional da área médica, como apregoa o recorrente, eis que o simples conhecimento de sua finalidade não o habilita ou qualifica a descrever em detalhes técnicos os mecanismos de funcionamento dos aparelhos.

Relativamente à referência, no laudo, a fontes de pesquisa, sua indicação não demonstra a ausência de conhecimento ou despreparo técnico para realização da perícia e elaboração do laudo respectivo, pelo contrário, atende a expressa determinação do art. 31 da IN RFB 1.020/2010, que dispõe sobre a prestação de serviço de perícia para identificação e quantificação de mercadoria importada e a exportar e regula o processo de credenciamento de órgãos, entidades e peritos.

Também não detectei qualquer imprecisão ou contradição no laudo pericial juntado aos autos que o torne imprestável ao fim a que se destina, *in casu*, a identificação do equipamento importado.

Por pertinente, a versão realizada pelo perito do conteúdo de material em língua estrangeira para vernáculo, ainda que desacompanhada de tradução juramentada, não trouxe qualquer prejuízo ao exame pericial ora contestado.

Relativamente ao suposto vício pela falta de oportunidade para indicação de assistente técnico, em face do art. 814 do RA/2009, não assiste razão ao recorrente, pois, como bem pontuado pelas autoridades julgadoras *a quo*, a solicitação de perícia técnica pela autoridade fiscal foi devidamente cientificado ao contribuinte, por via postal, em 19/10/2010, conforme atesta o Aviso de Recebimento – AR de efl. 664.

Ultrapassadas as discussões preliminares, passo ao mérito.

No caso vertente, o debate central repousa na classificação fiscal do produto importado pelo recorrente, descrito como **filtro autoumidificador barreira bactéria vírus para ventilação mecânica, parte de conjunto descartável de circulação assistida**, consistindo, segundo o laudo pericial oficial e aquele apresentado pelo recorrente em um **filtro respiratório descartável para uso médico-hospitalar, destinado à retenção de vírus, bactérias, calor e umidade evitando a contaminação do paciente**.

Discute-se, no caso, a prevalência das classificações pretendidas pelo recorrente - posição residual 9018.90.99 (outros instrumentos e aparelhos para medicina, cirurgia, odontologia e veterinária), exceção tarifária nº 01 (“Ex” 01 - Conjunto descartável de circulação assistida) - e fiscalização - posição residual 9019.20.90 outros aparelhos de ozonoterapia, de oxigenoterapia, de aerossolterapia, aparelhos respiratórios de reanimação e outros aparelhos de terapia respiratória.

As regras de classificação fiscal, por seu turno, já foram demasiadamente pontuadas pela decisão recorrida não havendo razão plausível para sua renovação nesta oportunidade.

Nesse sentido, o laudo oficial destaca que a expressão “circulação assistida” constante do “Ex” 01, da classificação fiscal 9018.90.99 referir-se-ia à circulação **sanguínea e não à respiratória**, enquanto o laudo encomendado pelo recorrente destaca que poderia se referir tanto a uma quanto à outra, parecendo-me esse, exatamente, o busílis da questão: saber se a referência à “circulação assistida” refere-se à circulação de ar ou de sangue.

Revedo a gênese da exceção tarifária pretendida pelo contribuinte recorrente, verifico que, originariamente, consolidada pela Resolução CAMEX nº 42/2001, através de seu Anexo III, para a posição 9018.90.99 corresponderia a seguinte descrição, com previsão de alíquota zero:

“Outros, exclusivamente, conjunto descartável de circulação assistida(1,2), conjunto descartável de balão intra-aórtico, linha arterial ou venosa, máquinas cicladoras para diálise peritoneal e seus acessórios, equipamento de drenagem, cápsula protetora do adaptador de titânio, equipamentos de transferência ou similar para diálise peritoneal, e equipamento cassete cicladora.”

Posteriormente, através da Portaria CAMEX nº 22, de 20/07/2007, art. 1º, parágrafo único, houve alteração da exceção tarifária, decompondo-se as várias espécies de aparelhos lá relacionados, passando a ostentar então a seguinte redação:

9018.90.99	- Outros	16
	Ex 001 - Conjunto descartável de circulação assistida (1.2)	0
	Ex 002 - Conjunto descartável de balão intra-aórtico	0
	Ex 003 - Linha arterial ou venosa	0
	Ex 004 - Máquinas cicladoras para diálise peritoneal e seus acessórios	0
	Ex 005 - Equipamento de drenagem	0
	Ex 006 - Cápsula protetora do adaptador de titânio	0
	Ex 007 - Equipamentos de transferência ou similar para diálise peritoneal	0
	Ex 008 - Equipamento cassete cicladora	0

Nada obstante a segregação inicial da sobredita exceção tarifária, entendo eu que os aparelhos relacionados guardam uma característica comum, qual seja, relacionam-se à **circulação sanguínea**. Logo, não haveria como acolher a classificação fiscal defendida pelo recorrente, ou, ainda, o argumento que a expressão “circulação assistida” estaria a se referir, também, à circulação respiratória.

Como não bastasse, a teor da regra 3.a, das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado –RGI/SH, as posições mais específicas prevalecem sobre as mais genéricas, motivo pelo qual a posição tarifária imputada pelo autuante é a mais consentânea com a natureza do equipamento importado, **filtro de ar para ventilação mecânica**, como revela o seu próprio nome.

Assim, entendo que a classificação fiscal adequada para o produto é aquela definida pela posição 9019.20.90, adotada pela fiscalização.

Respeitante ao emprego do art. 112 do Código Tributário Nacional, tenho que não se aplica às supostas dúvidas contidas no laudo pericial e à correspondente classificação tarifária; a uma, porque não há dúvida alguma acerca do equipamento importado, e, a duas, porque aludido dispositivo trata de interpretação de legislação, não interferindo de forma alguma na situação em comento.

De outra banda, o debate sobre ser o equipamento parte ou não de aparelho de terapia respiratória, a meu ver, é desimportante para o deslinde da questão, na linha expositiva até aqui adotada.

As matérias subseqüentes atinentes às multas imputadas, nada obstante o registro nesse voto vencido, em consonância com a conclusão estampada pelo ora relator, restaram prejudicadas pelo acolhimento do recurso voluntário quanto à improcedência da classificação fiscal procedida pela autoridade fiscal, como externado no voto vencedor.

Assim, quanto à aplicabilidade da multa prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, aduz o recorrente a sua impertinência em face do disposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13/2002, assim vazado:

“Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 10 de setembro de 2002

DOU de 11.9.2002

Dispõe sobre a não-aplicabilidade da multa de ofício nos casos que enumera.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e considerando o disposto no art. 84, e seu § 2º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, declara:

Art. 1º Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex, 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.

Art. 2º Fica revogado o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 10, de 16 de janeiro de 1997.”

A decisão recorrida, ao examinar, a alegação, negou-a afirmando que a mercadoria não estava adequadamente descrita, de modo que não atenderia aos requisitos do ato administrativo em destaque.

Revedo as declarações de importação objeto de autuação (fls. 228, 235, 242, 249, 256, p.e.) verifiquei que, grosso modo, a descrição do produto é a seguinte¹:

“FILTRO AUTOUMIDIFICADOR BARREIRA BACTERIA VIRUS PARA VENTILACAO MECANICA PALL (FAMILIA BB) CONJUNTO DESCARTAVEL DE CIRCULACAO ASSISTIDA EM VENTILAÇÃO MECANICA. (...). REGISTRO NO MINISTERIO DA SAÚDE 10234400072”

Consoante o relatório de autuação, a fiscalização não concedeu o benefício por entender que fora, indevidamente, acrescida a expressão “conjunto descartável de circulação assistida” visando a sua inclusão na exceção tarifária respectiva.

Nesta senda, a partir do laudo técnico oficial, tomado como válido neste voto, ainda que se trate de um filtro autoumidificador descartável, não possui indicação para utilização em sistemas de “circulação assistida”, não havendo qualquer informação neste sentido nos catálogos fornecidos/disponibilizados pelo fabricante estrangeiro, de modo que o acréscimo da expressão “circulação assistida” poderia induzir a erro a classificação fiscal, motivo pelo qual não entendo aplicável à espécie as disposições do ADI SRF 13/2002.

¹ As descrições de cada DI estão catalogadas nas tabela I a IV, do Relatório de Fiscalização.

Tocante à multa de 30% (trinta por cento) sobre o valor das mercadorias importadas, por ausência de licença de importação, com fulcro no art. 633, II, “a” do RA/2002, Decreto nº 4.453/2002 - (art. 169 do Decreto-Lei nº 37/66) -, inicialmente, quando da primeira oportunidade de manifestação de voto neste processo, ocorrida na sessão de 16/03/2016, reputei procedente a argumentação do recorrente que, sendo a multa alusiva a infração ao controle de importação, não teria havido demonstração de ocorrência de prejuízo a quaisquer controles administrativos, na linha do que decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em caso similar, através do Acórdão nº 9303-002.780, julgado em 22/01/2014, *verbis*:

“Entretanto, como decorrência do erro de classificação, por si só, não se aplica a multa do artigo 526, inciso II, do Regulamento Aduaneiro anterior.

Ocorre que a multa administrativa prevista no artigo 526, II, do Regulamento Aduaneiro, não é aplicada nos casos em que se verifica, tão somente, descrição inexata de mercadoria em declaração de importação, porém, especificamente, incide tal multa nos episódios de ausência de licença de importação ou guia de importação.

No novo regime de licenciamento, em vigor desde a incorporação da Rodada do Uruguai, em 1994, o elemento que identifica se a mercadoria está ou não sujeita a licenciamento não-automático e, em caso afirmativo, quais os procedimentos que devem ser seguidos para sua obtenção dessa autorização, é a classificação fiscal. Assim caso se demonstre erro na indicação da classificação tarifária e o item tarifário apontado como correto estiver sujeito a controle administrativo não previsto para a classificação original (por exemplo, o código tarifário original estava sujeito a LI automática e o corrigido, a não-automática), forçosamente, mercadoria não passou pelos controles próprios da etapa de licenciamento e, conseqüentemente, teria sido importada desamparada de documento equivalente à Guia de Importação.

Ocorre, por outro lado, que se, tanto a classificação empregada pelo importador, quanto definida pela autoridade autuante não estiver sujeita a licenciamento ou, se sujeita, possuir o mesmo tratamento administrativo da classificação original, não há que se falar em falta de licenciamento por erro de classificação.

Esse é, precisamente, o caso em exame. Depreende-se do r. acórdão a quo que, tanto na posição na qual a empresa classificou os produtos, quanto na posição indicada pelo Fisco, as mercadorias estavam sujeitas a licenciamento automático.

Nesse sentido, veja-se a redação do ato que tipifica a infração, qual seja, a atual redação do art. 169 do Decreto-Lei nº 37/66 (destaque nosso):

Art. 169 Constituem infrações administrativas ao controle das importações: (Artigo com redação dada pela Lei nº 6.562, de 18/09/1978)

(...)

b) sem Guia de Importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais:

Pena: multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria.

Dispõe o art. 526, inciso 11, do Regulamento Aduaneiro, com a redação vigente a época dos fatos geradores:

Art. 526. Constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas as seguintes penas (Decreto-lei nº 37/66, art. 169, alterado pela Lei Nº 6.562/78, art. 2º):

II importar mercadoria do exterior sem guia de importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer onus financeiros ou cambiais: multa de trinta por cento (30%) do valor da mercadoria;

Ora, se o controle administrativo das importações não foi prejudicado, evidentemente não se pode falar na aplicação da multa em questão. Compulsando os extratos de declaração de importação, verifica-se que, efetivamente, a mercadoria estava dispensada do processo de licenciamento (licenciamento automático). Indevida a multa, portanto.” (destaques no original)

No mesmo sentido o Acórdão 9303-01.567, julgado em 06/07/2011, assim ementado:

“Recurso Especial de Divergência. Condições de admissibilidade.

O prosseguimento do recurso especial de divergência pressupõe a demonstração de dissídio jurisprudencial acerca da matéria recorrida, mediante indicação e apresentação de cópia da decisão divergente.

Multa por Infração ao Controle Administrativo das Importações.

Descabe a aplicação da multa por falta de licenciamento de importação na hipótese em que a revisão da classificação fiscal não interfere no controle administrativo que recai sobre a mercadoria importada.

Recurso Especial do Contribuinte Parcialmente Conhecido e, na Parte Conhecida, Provido” (Destacado)

Ocorre que, alertado pelos membros do colegiado acerca da referência à Resolução RDC/ANVISA nº 81/2008, acolhi a proposta de conversão do julgamento em diligência para maiores esclarecimentos, tendo a autoridade fiscal asseverado que aludido ato administrativo exigia o licenciamento **não** automático para a posição reclassificada 9019.20.90, juntando extrato de consulta do “tratamento administrativo”, onde está arrolada a ANVISA como órgão anuente na operação de importação, desde 26/01/2009 (efls. 1.065/1.066).

Cientificado do relatório fiscal, o recorrente sustentou que a fiscalização não apontara qualquer prejuízo ao controle administrativo das importações em questão.

Ocorre que a simples exigência de licenciamento **não** automático é suficiente para afastar o raciocínio exposto nos julgados da CSRF, como destacado nos votos condutores acima reproduzidos, não sendo possível a sua extensão ao caso vertente, porquanto a classificação fiscal inicialmente adotada pelo recorrente afastou a interveniência da Agência Nacional de Vigilância Sanitária no processo de concessão do licenciamento, o que, a meu juízo, configura prejuízo aos controles administrativos.

Por derradeiro, quanto à proposição de alteração de critério jurídico e observância às práticas reiteradas das autoridades administrativas (arts. 100 e 146 do Código Tributário Nacional), dado o fato das declarações de importação terem sido, a seu tempo, desembaraçadas normalmente sem qualquer questionamento quanto à posição tarifária adotada,

acentuo que o procedimento de revisão aduaneira, antecedente e originário do lançamento, conta com respaldo na legislação tributária.

Com efeito, o art. 638, *caput* do RA/2009 (Decreto nº 6.759/2009), calcado no art. 54 do DL 3766, prevê o seguinte

“Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).”

A esse respeito, oportuna a transcrição de voto proferido pelo eminente Cons. Rosaldo Trevisan, integrante deste sodalício, no Acórdão 3401-003.136, também proferido na sessão de 16/03/2016:

“Sobre o tema, já tivemos a oportunidade de externar entendimento em artigo publicado em 2012. Aproveita-se para reproduzir excerto de tal estudo, plenamente aplicável ao caso aqui analisado (ainda que não verse sobre classificação de mercadorias):²

‘O art. 638 do Regulamento Aduaneiro, com base no art. 54 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, estabelece que **revisão aduaneira** ‘é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação’.

A revisão aduaneira assume crescente importância, na medida em que se está selecionando para conferência aduaneira, no despacho, um percentual cada vez menor de declarações de importação. Chega-se até a cogitar a impropriedade da denominação do instituto, visto que o termo ‘revisão’ sugere que já tenha havido uma primeira análise, o que nem sempre ocorre nas importações. No canal verde, por exemplo, sequer houve verificação da mercadoria ou exame documental; no amarelo, não ocorreu a verificação da mercadoria; e, mesmo no vermelho, pode ser que a verificação, feita por amostragem, não tenha abarcado especificamente o tópico que venha a ser discutido futuramente em procedimento de ‘revisão’ aduaneira.

Assim, a revisão aduaneira (cuja denominação fica cada vez mais inadequada), em verdade, torna-se frequentemente a primeira oportunidade em que as informações prestadas pelo importador na declaração de importação são checadas pelo fisco.

² A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341-376.

São numerosas as reclassificações de mercadorias desembaraçadas em canal verde (ou seja, sem qualquer intervenção humana).’ (op. cit, p. 364)

(...)

Equivocado, de qualquer modo, o argumento generalizado de que a autoridade conhecia os fatos, sendo o erro de direito, ocasionando ‘alteração de critério jurídico’ o que remeteria à jurisprudência utilizada na peça recursal.

As contribuições devidas na importação, assim como o imposto de importação, são tributos sujeitos a ‘lançamento por homologação’. O sujeito passivo (em regra, o importador) detalha em uma DI (declaração de importação) as mercadorias que está importando, suas classificações e seus valores, entre outras informações (como a alíquota, se ad rem), e paga os tributos devidos segundo seus cálculos, independentemente de qualquer ato administrativo. A declaração é, então, sujeita a conferência, podendo ser desembaraçada em canal verde (sem qualquer ato da autoridade fiscal), amarelo (com verificação apenas dos documentos), vermelho (com verificação dos documentos e da mercadoria, por amostragem), ou cinza (com procedimento especial de controle aduaneiro).

É míope e desconectada da realidade do comércio internacional a visão de que o desembaraço aduaneiro é um ato cujo objetivo central seja o lançamento de crédito tributário, ou sua homologação. O crédito tributário é coadjuvante nesse processo, exatamente porque pode ser exigido a posteriori, mediante ‘revisão’ aduaneira. Em zona primária (portos, aeroportos e pontos de fronteira), a principal preocupação é com o cometimento de fraudes (como a importação de mercadoria proibida), especialmente se houver possibilidade de que um procedimento de fiscalização posterior seja frustrado (v.g., pela própria inexistência de fato do importador ou do real adquirente da mercadoria).

É essa a realidade, hoje, no Brasil e em todos os países desenvolvidos e em desenvolvimento do mundo, que passaram a adotar, para não obstaculizar o comércio e para não entrar os portos, aeroportos etc., parâmetros de seletividade, fiscalizando efetivamente baixo percentual de cargas importadas, restringindo a análise àquelas que apresentem efetivo potencial de risco, não sendo o tema tributário, repita-se, protagonista nessa discussão (em face de o crédito poder ser exigido a posteriori).³

Assim, aquele que invoca a Súmula nº 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), no Brasil, para tratar de ‘revisão’ aduaneira, está meio século atrasado na análise da questão, pois está a raciocinar na realidade da redação original do Decreto-Lei nº 37/1966, e no contexto em que todas as mercadorias e todos os documentos de todas as declarações de importação eram (ou, ao menos, deveriam ser) examinados, quando hoje, a regra é a ausência de exame.

Não é preciso muito esforço para perceber que a Aduana brasileira mudou em relação àquela que existia há meio século, à época em que se consolidou o

³ Como não é possível (nem efetivo) fiscalizar um percentual elevado das cargas que chegam ao País ou dele saem, investe-se em mecanismos de seleção fundados em parâmetros objetivos previamente cadastrados, permitindo que se verifiquem em despacho as mercadorias sobre as quais recai o mais alto grau de risco, ou as mercadorias com indícios de prática de fraude para a qual a fiscalização a posteriori seja improdutiva. Algumas infrações, como as relativas a propriedade intelectual, a saúde, ou que possam resultar em contrabando, devem ser tratadas em tempo de despacho. Outras, como o simples erro de classificação fiscal, ou o simples preenchimento incorreto de campo, poderiam ser objeto de fiscalização a posteriori (a menos que haja elementos que levem à convicção de que a empresa infratora é inexistente de fato, ou não disporá de patrimônio para saldar a dívida a posteriori, v.g.). Assim, a exemplo do que ocorre em diversos países, o Brasil prioriza, em despacho, o tratamento de um quantitativo reduzido de declarações, dando maior fluidez ao comércio internacional.

entendimento expresso na súmula nº 227, inadvertidamente mantido em realidade diversa, inclusive pelo STJ, como se depreende dos precedentes colacionados pela recorrente.

(...)

Aliás, o período em que eram atuais e pertinentes tais discussões foi a década de 80 do século passado. E tais discussões levaram justamente à alteração do Decreto-Lei nº 37/1966, em 1988.

O Capítulo III do Decreto-Lei nº 37/1966 (referente a 'Normas Gerais de Controle Aduaneiro das Mercadorias') era originalmente subdividido em quatro seções ('despacho aduaneiro' - arts. 44 a 47; 'conferência', arts. 48 a 52; 'desembaraço' - art. 53; e 'revisão' - art. 54), estabelecendo este último artigo (54), único a compor a Seção IV, que:

(...)

*O Decreto-lei nº 2.472/1988, porém, deu nova redação a todo o Capítulo III do Decreto-Lei nº 37/1966, que passou a contar com apenas duas seções ('despacho aduaneiro' - arts. 44 a 53; e '**conclusão do despacho**' - art. 54), dispondo, a partir de então, o artigo 54:*

(...)

Perceba-se que o legislador, em 1988, não desejou somente retirar dos funcionários o percentual das diferenças apuradas, mas também libertar-se da tradicional visão eminentemente tributária do despacho. E desejou ainda deixar claro que o despacho não termina com o desembaraço. Por isso intitulou o antigo artigo que tratava da 'revisão', na nova redação, como 'da conclusão do despacho'.⁴

Assume-se, com tal comando normativo, ainda vigente, que a fiscalização não se esgota com o desembaraço, e que a 'apuração da regularidade' (sem utilizar mais o texto de estatuta legal a palavra 'revisão') da declaração desembaraçada não é efetuada fora, mas dentro do despacho, que ainda não está concluído até que haja manifestação expressa (com a 'revisão') ou tácita (com o decurso do prazo para sua realização).

O termo 'revisão' aduaneira, inexistente na nova redação do art. 54, continuou a ser usado pelas normas de hierarquia inferior (v.g., Regulamentos Aduaneiros de 2002 e 2009), mas deve se advertir que não se está, de fato, naquilo que ficou conhecido como 'revisão aduaneira', revisando algo, mas simplesmente apurando, em continuidade das verificações efetuadas (se efetuadas) antes do desembaraço, a regularidade da operação, em seus aspectos tributários ou aduaneiros, inclusive no que se refere a restrições/proibições à importação.

(...)

O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento 'efetuado pelo importador'. Tal homologação ocorre apenas com a 'revisão aduaneira' (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A

⁴ Para deixar ainda mais claro que o despacho aduaneiro não termina com o desembaraço, tal Decreto-lei, ao dar nova redação ao art. 102, § 1o do Decreto-lei no 37, de 1966, dispôs que "não se considera espontânea a denúncia apresentada: a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; ...".

homologação expressa, por meio da 'revisão aduaneira' de que trata o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, em que pese a inadequação terminológica, derivada de atos infralegais, não representa, efetivamente, nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que 'a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento').

Ademais, se o julgador do CARF está a analisar matéria aduaneira, deve tomar como vigente o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, na redação que lhe deu o art. 2.472/1988, e que não apresenta a restrição defendida pela recorrente e por julgados do STJ, não podendo o julgador administrativo negar vigência ao referido artigo 54, ainda que por afronta a dispositivo do CTN ou da própria Constituição, por determinação da Súmula CARF nº 2 (que, por certo, não se refere somente a 'lei tributária', mas também a lei 'aduaneira', ou mesmo de outro ramo jurídico)." (grifos no original)

Assim, a revisão da classificação fiscal adotada e, principalmente, a aplicação de benefício fiscal, consistente na indevida fruição de exceção tarifária (alíquota zero), representa o exercício de direito legalmente previsto, dispondo a Administração Tributária do prazo de 05 (cinco) anos para sua realização, nos termos do já citado art. 638, § 2º, I.

O acatamento da classificação fiscal pelas autoridades aduaneiras, à época do desembaraço, mesmo que direcionadas as importações aos canais amarelo e vermelho de fiscalização alfandegária, não é impeditivo à realização do procedimento de revisão aduaneira, não representando qualquer exceção à regra e, tampouco, reconhecimento de prática reiterada para a finalidade de afastamento dos consectários legais, mesmo porque, como adrede exposto, a descrição da mercadoria atribuída pelo contribuinte posteriormente mostrou-se relativamente inadequada, o que acabou por induzir em erro as autoridades fiscais, o que por si só já seria suficiente para afastar a disposição do art. 100 do CTN.

Especificamente quanto ao art. 146 do CTN e o efeito nele previsto, qual seja, que a alteração do critério jurídico só possa valer para os fatos geradores supervenientes, reafirmo o argumento alhures e a existência do art. 638 do RA/2009 (art. 54 do DL 37/66) que respalda a providência, sendo norma válida e vigente, não competindo ao CARF se manifestar sobre a constitucionalidade de leis tributárias, como sedimentado na Súmula CARF nº 2 (*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*).

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Robson José Bayerl

Voto Vencedor

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, Redator designado

Fui designado para registrar em voto o entendimento que prevaleceu no julgamento deste processo, e que divergiu da proposição que consta do bem elaborado voto do relator, o ilustre Conselheiro Robson José Bayerl.

Objetivamente, pela decisão do colegiado ficou o entendimento de que a classificação proposta pela autoridade fiscal não pode ser aceita.

Em primeiro plano, divergindo do auto de infração e do acórdão recorrido, não há elementos nos autos que dêem sustentação à idéia de que os tipos de produtos admitidos no ex tarifário posto na Resolução CAMEX nº 42/2001, através de seu Anexo III, para a posição 9018.90.99, e desdobrados em diferentes ex tarifários pela Portaria CAMEX nº 22, de 20/07/2007, seja destinados **exclusivamente** em circulação sanguínea (por exemplo: Ex 006 - Cápsula protetora do adaptador de titânio; Ex 008 - Equipamento cassete cicladora).

Prosseguindo nossa análise em outro ponto essencial, o laudo técnico adotado pela autuação é inconclusivo. Ele não afirma inequivocamente ser o produto importado - ele mesmo - um equipamento **de** terapia respiratória, mas o laudo sugere que ele **pode** ser usado **com outro** equipamento de terapia respiratória **ou como auxiliar em** procedimento médico de terapia. A mesma inconclusividade com relação a ser ele um equipamento de ventilação mecânica. Vejamos alguns trechos desse Laudo (GRIFOS ACRESCIDOS):

3.2- pesquisa na UERJ (sobre ser equipamento de terapia respiratória) [pg. 687]

COMENTÁRIOS:

Na pesquisa em literatura médica foi encontrado o filtro do fabricante PALL, com a mesma configuração física do filtro BB100 importado, citado em procedimento de umidificação pulmonar com filtração bacteriana. A umidificação é utilizada obrigatoriamente na ventilação mecânica com tubo endotraqueal ou traqueostomia.

3.3 - pesquisa na Internet (sobre ventilação mecânica) [pg. 688]

COMENTÁRIO:

As informações acima corroboram com aquelas encontradas **no site do** fabricante a respeito das funções e aplicações do filtro importado. [para ser o equipamento importador ser usado na ventilação mecânica]

Respostas aos quesitos (pg. 694):

4-Respostas aos quesitos

1) Identificação da mercadoria (descrição detalhada):

A amostra fornecida para análise É UM FILTRO BI-DIRECIONAL DA MARCA **PALL, MODELO BBIOO**, - destacando as seguintes características:

Eficiência de Filtração Bacteriana:

99.999% Eficiência de Filtração Viral:

99,999%

Materiais de Construção:

Meio: Plissado, resina hidrofóbica ligada a fibras cerâmicas inorgânicas

Carcaça: butadieno estireno, policarbonato e eva de co-polímero

Conexões:

Entrada: ISO 22 milímetros F

Saída: M ISO 22 milímetros e 15 milímetros ISO

2) Qual a sua função?

A FUNÇÃO DO FILTRO BB100, POR SER BI-DIRECIONAL, É RETER BACTÉRIAS E VÍRUS, CALOR E UMIDADE, ISOLANDO E EVITANDO A CONTAMINAÇÃO DO PACIENTE, DO SISTEMA DE VENTILAÇÃO E DO AMBIENTE HOSPITALAR.

3) A mercadoria é descartável?

Sim. Segundo informações no site do fabricante e em seu prospecto, **o FILTRO é indicado para uso único e período de ventilação máximo de 24 horas.**

4) a) A mercadoria é ou faz parte de um conjunto de circulação ^assistida?

NÃO. O FILTRO É UTILIZADO NUM SISTEMA RESPIRATÓRIO QUE, DENTRE AS DIVERSAS APLICAÇÕES NO CAMPO DA MEDICINA DE TRATAMENTO INTENSIVO, TAMBÉM PODE SER UTILIZADO EM PROCEDIMENTO DE CIRCULAÇÃO ASSISTIDA, ESTANDO O PACIENTE UTILIZANDO VENTILAÇÃO MECÂNICA.

...

Não há no site do fabricante nem no catálogo do produto nenhuma menção à sua utilização em sistemas de circulação assistida. Destarte, por pertencer a sistemas respiratórios com diversas aplicações; [...] e segundo as informações constantes do site e catálogo do fabricante, por não ser específico para uso em circulação assistida, conclui-se que o filtro não faz parte de tal conjunto.

b) Caso negativo, a mercadoria é ou faz parte de aparelhos de terapia respiratória?

Sim. ESTE É O CAMPO DE APLICAÇÃO DA MERCADORIA.

5-b) A mercadoria é ou faz parte de respiradores automáticos?

Sim. Respirador ou ventilador mecânico é o equipamento eletromédico cuja função é bombear ar aos pulmões e possibilitar a sua saída de modo cíclico para oferecer suporte ventilatório ao sistema respiratório.

Este modelo de filtro possui bocal para ligação de monitorização ao sistema de alarme que detecta aumento de pressão e, assim, o caracteriza como parte do sistema de ventilação ou respiração automática.

6) Qual a sua aplicação?

Constam no item "Aplicações" do site do fabricante http://www.pall.com/life_sciences_oem_27135.asp, no catálogo

do fabricante fornecido pelo importador e na literatura pesquisada **as seguintes aplicações nos procedimentos médicos de terapia intensiva:**

- **Insuflação**
- **Filtragem de gases**
- **Evacuação de fumo**
- **Ventilação mecânica**
- **Umidificação clínica**
- Nebulização

Além disso, ele não afirma que o produto importado não é definitivamente um filtro. Ao contrário, como vimos nos excertos acima, confirma essas características. Quanto a ser ele parte de ou associado a uma função de circulação assistida, o laudo é contraditório, pois por um lado nega que ele propriamente o seja, mas reconhece a possibilidade dele ser usado em circulação respiratória assistida.

3 - Análise (p.681);

O produto importado, filtro BB10M, é utilizado no campo da Medicina e tem como função a filtragem do ar e retenção de bactérias e vírus, conforme foi constatado na leitura do catálogo fornecido pelo importador e no site do fabricante, além de reter umidade e calor.

COMENTÁRIOS: [a respeito das características do produto importado]

No item "Indicações" encontram-se as características e aplicações do filtro:

- Filtro bacteriano/virai bi-direcional
- Utilização única e máxima de 24 horas
- Sistemas de respiração em anestesia, nebulização e ventilação

Ademais, a autuação faz afirmações que carecem de confirmação técnica ou de fonte técnica. Especificamente quando assume que a característica de circulação assistida somente pode se referir a circulação sanguínea, descartando a possibilidade, por exemplo, de circulação assistida de gases.

A razão central para a classificação proposta pela autuação é ser correta a posição 9019 por ser o produto importado um equipamento de terapia, mas essa qualidade não restou comprovada com o que instrui os autos. O laudo técnico admite que ele possa ser usado associado a procedimentos de terapia, mas não afirma, nem comprova que seja um equipamento de terapia.

Essa demonstração é essencial para a manutenção da autuação. A nosso ver, ela não foi satisfatória neste processo. Por isso, prevaleceu o entendimento de que, por essas razões, dever-se-ia dar provimento ao recurso voluntário no sentido de que a autuação não demonstrou ser imprópria a classificação adotada pela contribuinte nas importações aqui em discussão.

Eloy Eros da Silva Nogueira.

