



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10111.001143/2007-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.219 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2020
Recorrente HOSPITAL SANTA LÚCIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 28/11/2007

ACELERADOR LINEAR DE ELÉTRONS QUE PRODUZEM RAIOS X.

Por possuir tubo gerador de raios X, conforme especificações descritas na NESH, deve ser classificado no código de Subposição 9022.14.90.

MULTA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA.

Aplica-se a multa por classificação fiscal incorreta, prevista no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, por força da Súmula CARF nº 161.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apenas para manter a atuação fiscal no tocante à multa prevista no art. 84, I da Medida Provisória nº 2.158-35/01, por força da Súmula CARF nº 161. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hécio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto o relatório que consta no Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 26/12/2007, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Imposto de Importação acrescido de multa de ofício, Imposto sobre Produtos Industrializados na importação e Contribuições PIS/COFINS - Importação além de multa proporcional ao valor aduaneiro, no valor de R\$ 549.475,31 em virtude dos fatos a seguir escritos.

O contribuinte, por meio da Declaração de Importação (DI) nº 07/1654032-5, registrada em 28/11/2007, submeteu a despacho aduaneiro 1 (um) acelerador linear radioterápico, modelo Clinac 6EX, fabricado e exportado pela empresa norte-americana Varian Medical Systems, tendo-o classificado na Tarifa Externa Comum sob o código NCM 9022.21.90, o que resultou no não recolhimento do imposto de importação (II), uma vez que a alíquota do II aplicada foi de 0 % (zero por cento), conforme estabelecido pela Resolução Camex nº 43/2006.

A fiscalização entendeu que a mercadoria submetida a despacho deve ser classificada no código NCM 9022.90.19, estando sujeito ao pagamento do imposto de importação à alíquota de 14 % (catorze por cento), conforme estabelecido pela Resolução Camex nº 43/2006.

O presente Auto de Infração exige a diferença de tributos e demais acréscimos legais.

Cientificado do auto de infração, pessoalmente, em 27/12/2007 (fls.2), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 28/01/2008, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 83 à 94, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

⊙ DO EQUIPAMENTO IMPORTADO O REQUERENTE importou um equipamento e seus componentes denominado ACELERADOR LINEAR RADIOTERÁPICO CLINAC 6EX, conforme descrição contida na DI 07/16540332-5 (fls. 29 do Processo Administrativo), fabricado pela exportadora norte-americana VARIAN MEDICAL SYSTEMS, de acordo com a COMMERCIAL INVOICE nº 0601-0001788673, e seus componentes, conforme se comprova pelo documento de fls. 31 do Processo Administrativo.

⊙ PARECER TÉCNICO Junta parecer do Dr. HOMERO LAVIERI MARTINS, FÍSICO ESPECIALISTA EM FÍSICA MÉDICA DA RADIOTERAPIA, da ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE FÍSICA MEDICA.

⊙ ESPECIFICAÇÃO DO EQUIPAMENTO

O ACELERADOR LINEAR CLINAC 6EX importado pelo REQUERENTE é um equipamento especialmente construído para produzir RAIO - X, e ele não tem nenhuma outra função, conforme se comprova pelo Manual de Especificação da Exportadora Norte-Americana, VARIAN MEDICAL SYSTEMS (doc. anexo).

O ACELERADOR LINEAR importado pelo REQUERENTE é um “Acelerador de Partículas”, usado “na radioterapia do câncer”, conforme se comprova pela publicação da WIKIPÉDIA. (doc. anexo).

O ACELERADOR LINEAR importado pelo REQUERENTE é destinado exclusivamente a RADIOTERAPIA, conforme se comprova pela publicação da WIKIPÉDIA, a ENCICLOPÉDIA LIVRE (doc. anexo).

O ACELERADOR LINEAR importado pelo REQUERENTE, é destinado:

“A RADIOTERAPIA é um método capaz de destruir células tumorais empregando feixe de radiações ionizantes”, conforme se comprova pela publicação do INCA - INSTITUTO NACIONAL DO CÂNCER, do MINISTÉRIO DA SAÚDE (doc. anexo).

O ACELERADOR LINEAR importado pelo REQUERENTE, tem o seu uso estabelecido pelo REGULAMENTO TÉCNICO: FUNCIONAMENTO DE SERVIÇOS DE RADIOTERAPIA, que estabelece no item 2.DEFINIÇÕES - 2.1 Acelerador Linear Clínico: equipamento emissor de radiação X, com ou sem emissão de elétrons, conforme publicação da ANVISA - AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA, do MINISTÉRIO DA SAÚDE (doc. anexo).

O ACELERADOR LINEAR importado pelo REQUERENTE tem o uso seguinte:

4. DEFINIÇÕES E SIGLÁRIO - 4.1 Acelerador Linear Clínico: equipamento com finalidade médica que produz fótons com energia maior que 1MeV a partir da aceleração de elétrons por radiofrequência. Pode, opcionalmente, produzir feixe de elétrons, conforme RESOLUÇÃO DA DIRETORIA COLEGIADA - RDC Nº 20 de 02/02/2006, da AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA - ANVISA do MINISTÉRIO DA SAÚDE (doc.anexo).

⊙ LAUDO TÉCNICO DA ALFÂNDEGA DO PORTO DE SUAPE - SEDAD, SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA 4ª REGIÃO FISCAL.

A VARIAN MEDICAL SYSTEMS, empresa norte-americana exportadora do equipamento denominado ACELERADOR LINEAR, por nós importado, efetuou a venda de um equipamento idêntico ao CEOC - CENTRO DE ONCOLOGIA DE CARUARU LTDA., da cidade de CARUARU - PERNAMBUCO.

A SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA 4ª REGIÃO FISCAL DA RECEITA FEDERAL, da ALFSPE - ALFÂNDEGA DO PORTO DE SUAPE, PERNAMBUCO, para efetuar a classificação na TEC, para o pagamento dos tributos federais, e preenchimento da Declaração de Importação nº 07/0149029-7, efetuou uma SOLICITAÇÃO DE LAUDO TÉCNICO (doc. anexo).

Reproduz respostas dos quesitos do laudo de assistência técnica fornecidas pelo Dr. JOSÉ AUGUSTO CORRÊA DO PRADO - Engenheiro Mecânico, em 02/04/2007.

Ficou comprovado pela documentação acostada ao presente Recurso Administrativo e acima analisada que o ACELERADOR LINEAR CLINAC 6EX, importado pelo REQUERENTE é um equipamento de "Acelerador de Partículas" usado exclusivamente para RADIOTERAPIA.

⊙ DO DEPÓSITO ADMINISTRATIVO Pelo AUTO DE INFRAÇÃO Nº 0117600/00422/07, do Auditor Fiscal, HAROLDO BARROS GOMES, o qual entendeu que houve DECLARAÇÃO INEXATA DE MERCADORIA, desclassificando a Declaração de Importação (DI) nº 071654032-5 com o código NCM 9022.21.90, para a classificação no código NCM 9022.90.19, autuou o REQUERENTE no VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO DE R\$ 549.475,31.

Ao REQUERENTE, não restou outra alternativa, para discussão do entendimento do Auditor Fiscal no Auto de Infração, e então em 28/12/2007, efetuou DEPÓSITOS ADMINISTRATIVOS na CAIXA ECONÔMICA FEDERAL, a favor da SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (docs. anexos).

⊙ DA NESH - NOTAS EXPLICATIVAS DO SISTEMA HARMONIZADO DE DESIGNAÇÃO E DE CODIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

Transcreve textos da NESH, relativa a posição 9022.

O Auditor conclui: “finalmente, considerando que o Acelerador Linear Clinac 6EX é um aparelho distinto geradores de tensão e de telas radiológicas, temos que ele se classifica sob o código NCM 9022.90.19, destaque NCM 001 (destinados a teleterapia, radiografia, indltec, analíticas e medidor nuclear, estando sujeito a anuência dos mesmos órgãos anuentes dos produtos classificados sob o código NCM erroneamente utilizado pelo contribuinte (9022.21.90) a saber Ministério da Saúde e CNEN”.

⊙ IMPUGNAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO O equipamento importado ACELERADOR NUCLEAR pode perfeitamente ser enquadrado em outro código, como assim o fez o REQUERENTE na DI nº 07/1654032-5, com a classificação na Subposição, código NCM 9022.21.90 - outros, corretamente, vez que a TEC na posição 9022.2 se refere expressamente; “Aparelhos que utilizam radiações alfa, beta ou gama, mesmo para uso médicos, odontológicos ou veterinários, incluído os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia (grifo nosso), e na Subposição 9022.21, expressamente destaca: “Para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários” (grifo nosso), cuja alíquota tributária é de I.I. 0% e IPI 5%, recolhidas pelo REQUERENTE.

Ad argumentandum, o equipamento importado ACELERADOR, LINEAR, também poderia ser classificado na posição, código NCM 9022.14.90 - outros, na Subposição 9022.14.90, que expressamente consigna: “Destaque das NCM 01. - Apar. raio X. inc. apar, radiofotog. / radioterap. Destinados a teleterapia, cuja alíquota tributária de II. é 0% e IPI é 5%, iguais as que foram recolhidas pelo REQUERENTE.

⊙ IMPORTAÇÃO EFETUADA POR OUTROS HOSPITAIS

O HOSPITAL DE CLÍNICAS DE PORTO ALEGRE/RS importou também o ACELERADOR LINEAR 6EX da VARIAN, tendo efetuado a Declaração de Importação, junto a Alfândega de Porto Alegre, com a classificação no Código NCM 9022.21.90, aceita pela Receita Federal, declaração essa que corresponde a mesma efetuada pelo REQUERENTE (doc. anexo).

⊙ CONCLUSÃO O REQUERENTE analisou profundamente a fundamentação do Auditor Fiscal, colocada no Auto de Infração, concordou com a descrição do equipamento importado, ACELERADOR LINEAR, e impugnou a classificação pretendida pelo agente fiscal, de classificar a mercadoria no código NCM 9022.90.19, a qual é totalmente errada e improcedente.

O REQUERENTE, ao final, comprova e demonstra, pelas abundantes provas juntadas ao presente RECURSO ADMINISTRATIVO, que a sua classificação, no código NCM 9022.21.90 é correta, e, poderia também ter efetuado a classificação no código NCM 9022.14.90, cujas alíquotas tributárias desses dois códigos é de I.I. 0% e IPI 5%, não tendo então concorrido para qualquer prejuízo à Receita Federal.

⊙ DO PEDIDO O REQUERENTE, diante das abundantes provas juntadas ao presente RECURSO ADMINISTRATIVO e demonstradas nas especificações técnicas e jurídicas acima mencionadas, requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração nº 0117600/00422/07, por absoluta falta de amparo fático e legal, considerando a classificação, no código NCM 9022.21.90 efetuada na DI nº 07/1654032-5 como a correta.

Se assim não entender, que seja efetuada a reclassificação para o código NCM 9022.14.90 por tratar-se o equipamento importado ACELERADOR LINEAR CLINAC 6EX, de equipamento destinado exclusivamente a uso em RADIOTERAPIA para tratamento de tumores malignos.

Regularmente intimada em 26/11/2015 a empresa apresentou Recurso Voluntário em 23/12/2015, datas do processo eletrônico, em que alega ser correta a classificação da mercadoria utilizada, apresentando laudo técnico de engenheiro e parecer da Anvisa; requer alternativamente a utilização da NCM 9922.14.90.

Submetido a julgamento no CARF, em 28/08/2018, foi convertido em diligência, Resolução nº 3401-001.460, para que o perito esclarecesse as seguintes dúvidas:

Verificar se o aparelho em análise - Acelerador Linear Radioterápico Varian Clinac 6EX possui:

- (i) bloco radiógeno, onde se encontram os tubos geradores de raios X;
- (ii) Caso positivo para o item (i), o bloco é suspenso ou montado sobre uma coluna ou outro suporte com mecanismo de orientação e de elevação;
- (iii) Caso positivo para o item (i), o bloco recebe alimentação externa?
- (iv) Caso positivo para o itens (i) e (iii), o aparelho possui conjunto de transformadores, inversores, retificadores, etc., para adequar a energia recebida externamente para a voltagem adequada para o funcionamento do bloco radiógeno?

Em 22/05/2019, foi efetuado despacho CARF s/n, devolvendo o processo para a unidade preparadora, já que foi dada ciência à empresa sobre o teor da Resolução mas não foi tomada nenhuma providência em relação à perícia determinada pelo CARF.

Cumprindo a diligência foi designado pela RFB perito ad hoc, Professor José Antônio Huamani Coaquira, vinculado ao Instituto de Física da Universidade de Brasília – UNB. E por parte da recorrente foram indicados a Sra. Kátia Cristina da Silva Caballero e Sr. Luciano Coelho de Freitas, para acompanhar os trabalhos de perícia.

Posteriormente a recorrente indica o Dr. Homero Lavieri Martins, como perito assistente, físico especialista em Física Médica da Radioterapia e Presidente da Associação Brasileira de Física Médica. Na ocasião apresentou quesitos suplementares a serem esclarecidos no laudo técnico:

Quesito 1 – “O acelerador linear Varian Clinac EX possui “bloco radiógeno”, ou seja, uma estrutura rígida que produz radiação?”

Quesito 2 – “Caso positivo, a radiação produzida são raios X?”

Quesito 3 – “Caso positivo, o acelerador linear tem capacidade para produzir outros tipos de radiação para uso clínico?”

Quesito 4 – “Dentro do bloco radiógeno existe um “tubo gerador de raios X”, ou seja, uma estrutura rígida em forma aproximadamente cilíndrica, cuja função é a de acelerar elétrons em direção a um alvo metálico, gerando raios X?”

Quesito 5 – “Caso positivo, o bloco radiógeno está montado em estrutura que permite mudar sua posição e orientação?”

Quesito 6 – “Caso positivo, essa estrutura permite mudar a elevação do bloco radiógeno, ou seja, sua distância em relação ao piso?”

Quesito 7 – “O bloco radiógeno é alimentado por energia elétrica oriunda da rede externa, ou seja, recebe energia elétrica da rede comum que alimenta a instituição?”

Quesito 8 – “Caso positivo, se essa alimentação for interrompida o acelerador será capaz de emitir raios X?”

Quesito 9 – “Para acelerar os elétrons dentro do tubo gerador de raios X o acelerador linear trabalha com diferença de potencial elétrico disponível na rede de alimentação?”

Quesito 10 – “Caso negativo, para conseguir a diferença de potencial elétrico o acelerador necessita de transformador, inversor e retificador para alcançar as condições ideais de funcionamento?”

Em 06/11/2019 o perito designado apresentou Laudo, efl. 336 e sgs, onde responde aos quesitos:

Em resposta à solicitação, neste documento apresento as respostas técnicas aos quesitos levantadas referente ao "Acelerador Linear Radioterápico Varian Clinac 6EX", processo nº 10111.001143/2017-10, segundo as recomendações da IN RFB nº 1.800/2018.

A formulação das respostas foram baseadas nas seguintes referências:

REFERÊNCIAS:

[1] VARIAN ASSOCIATES, INC, ONCOLOGY SYSTEMS. *Varian Medical Systems. Low Energy C-Series Clinac. Systems Manual* (P/N: 1102658-01). 03/96.

[2] THERAPY REMARKETING GROUP: The Experts in Radiation Therapy Equipment. c2018-2019. Disponível em: <<http://www.therapyrg.com/Varian-Clinac-21EX-23EX-6EX-Linear-Accelerators.html>>. Acesso em: 05 de Nov. de 2019.

[3] NASCIMENTO, D. S. *Detecção de nêutrons rápidos devido a radiação espalhada em aceleradores lineares*. 2018. Dissertação (Mestrado em Física) - Departamento de Física, Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, Sergipe.

QUESITOS:

i) O referido equipamento possui bloco radiógeno, onde se encontram os tubos geradores de raios X.

Resposta: SIM, o equipamento em questão possui bloco radiógeno. Este bloco radiógeno é composto pelo conjunto canhão de elétrons, o sistema de aceleração linear de elétrons e guia de ondas e alvo metálico no qual os elétrons colidem. Como resultado destas colisões que são gerados os raios X. Todo este conjunto se encontra na parte superior do módulo "GANTRY", como mostrado na Figura 2-3 da Ref. 1.

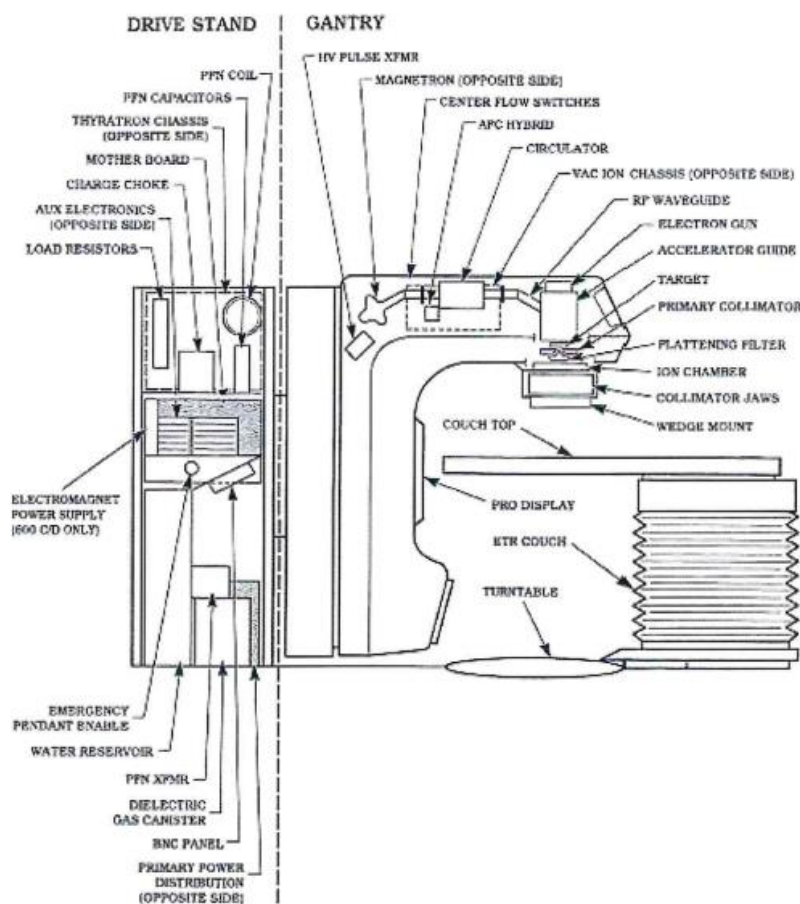


Figure 2-3 Low Energy C-Series Clinac Drive Stand and Gantry

ii) Caso positivo para o item (i), o bloco é suspenso ou montado sobre uma coluna ou outra suporte com mecanismo de orientação e de elevação;

Resposta: O bloco radiógeno é montado sobre o braço superior do módulo GANTRY. Este módulo GANTRY possui um mecanismo de rotação (GANTRY ROTATION) no eixo central afixado num outro módulo do equipamento chamado de DRIVE STAND (ver Figura 3.5 da Ref. 1). Segundo especificações do manual, o range de rotação vai desde -5 a 365 graus. Como o bloco radiógeno está fixo no módulo GANTRY do equipamento não é possível mudar a elevação do bloco radiógeno com respeito ao eixo de giro (isocentro), ver Figura 3.5 da Ref. 1.

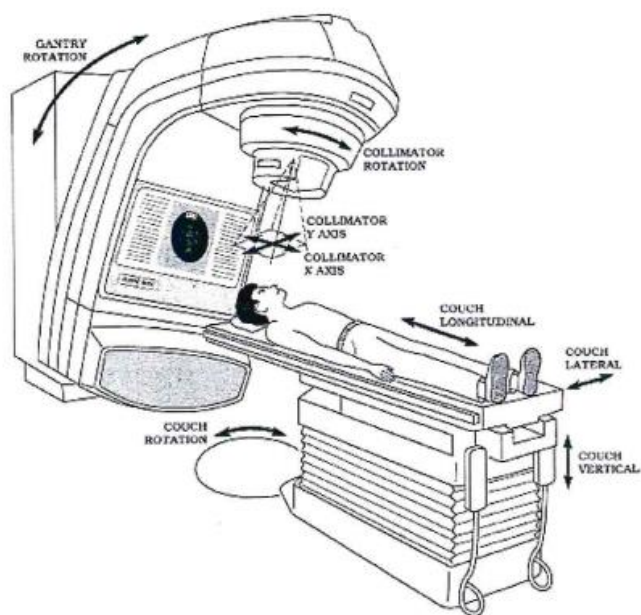


Figure 3-5: System Motion Axes

iii) Caso positivo para o item (i), o bloco recebe alimentação externa?

Resposta: SIM, o bloco radiógeno recebe alimentação para seu funcionamento, segundo o descrito na Figura 4.2 do manual do equipamento (Ref. 1).

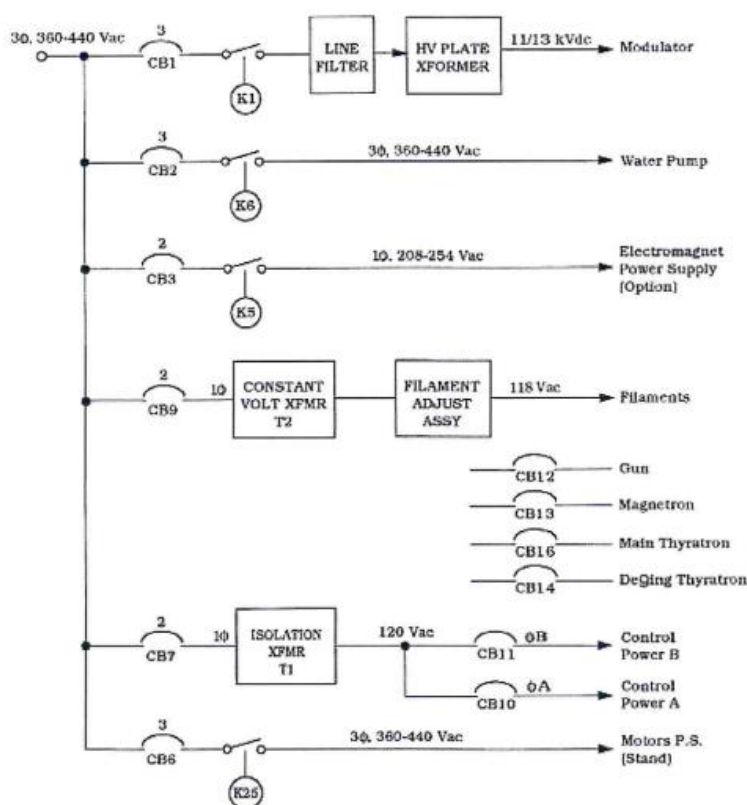


Figure 4-2: Simplified AC Power Distribution 360-440 Vac

iv) Caso positivo para os itens (i) e (iii), o aparelho possui conjunto de transformadores, inversores, retificadores, etc., para adequar a energia recebida externamente para a voltagem adequada para o funcionamento do bloco radiógeno?

Resposta: SIM, o equipamento possui uma série de componentes eletrônicos usadas para adequar a voltagem para o adequado funcionamento do bloco radiógeno. Esta alimentação é realizada pelo sistema de distribuição de energia elétrica do equipamento que é composta por: uma fonte de alimentação de alta voltagem, um regulador de voltagem, uma válvula de alta potência chamada de THYRATRON, um transformador de pulso que alimenta um gerador de microondas de alta potência chamado de MAGNETRON, além de retificadores (ver Figura 3.2 do manual, Ref. 1).

[Handwritten signature]

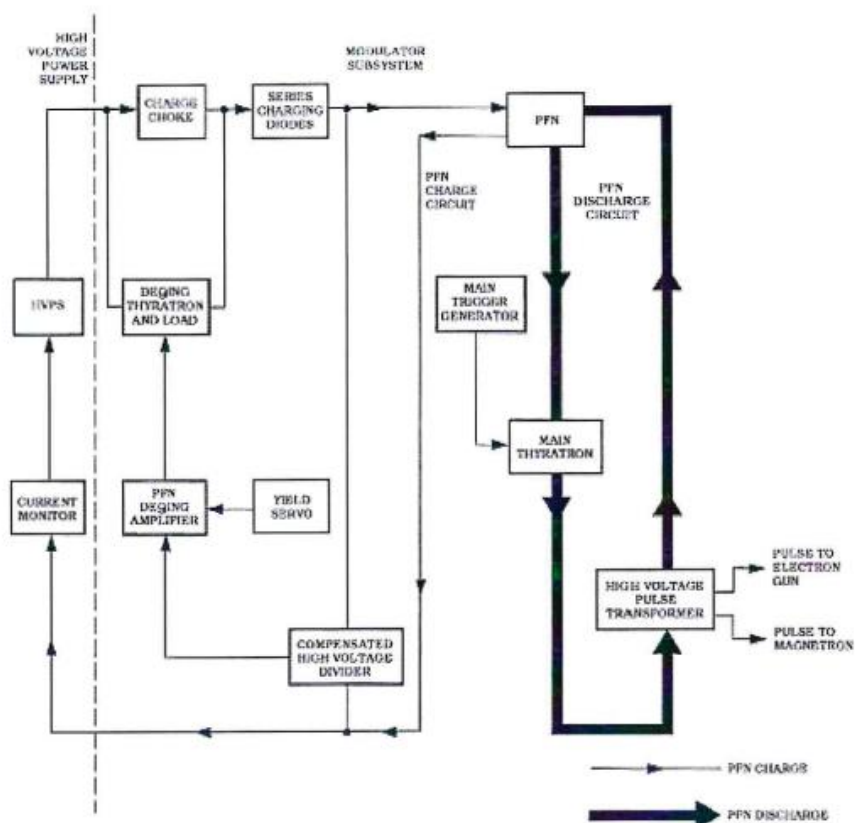


Figure 3-2: Modulator System Block Diagram

v) O equipamento possui bloco radiógeno, ou seja, estrutura rígida que produz radiação?

Resposta: SIM, em conformidade com o exposto no quesito i).

vi) Caso positivo, a radiação produzida são raios X?

Resposta: SIM, a finalidade do equipamento é produzir radiação de raios X, como descrito nas especificações do equipamento (página 2.2 do manual, Ref. 1) e descrito na Ref. 2. O mecanismo de funcionamento é o seguinte: os elétrons acelerados pelo acelerador linear são direcionados para colidir contra um alvo metálico, produzindo-se raios X (ver Figura 2.3 da Ref. 1, na resposta ao quesito i).

121

vii) Caso positivo, o acelerador linear tem capacidade para produzir outros tipos de radiação?

Resposta: Apesar do equipamento ser capaz de produzir elétrons altamente acelerados no bloco radiógeno, estes elétrons, que podem ser considerados como radiação beta (para consulta, ver página 17 da Ref. 3), são usados para produzir unicamente raios X ao colidir com o alvo metálico. A presença deste alvo metálico fixo no equipamento impede que estes elétrons saiam do bloco radiógeno e somente é produzida radiação de raios X.

viii) Caso positivo, o acelerador linear tem capacidade para produzir outros tipos de radiação para uso clínico?

Resposta: NÃO, o equipamento (CLINAC 6EX) não é capaz de produzir outros tipos de radiação além da radiação de raios X (ver Ref. 2), uma vez que o equipamento não permite remover o alvo metálico do bloco radiógeno (segundo o manual, Ref. 1, não existe descrição de remoção do alvo metálico do bloco radiógeno). Este alvo metálico blindava a saída dos elétrons acelerados e como resultado das colisões se produz unicamente raios X.

ix) Dentro do bloco radiógeno existe um "tubo gerador de raios X", ou seja, uma estrutura rígida em forma aproximadamente cilíndrica, cuja função é a de acelerar elétrons em direção a um alvo metálico, gerando raios X?

Resposta: Sim, o equipamento possui uma estrutura rígida de forma aproximadamente cilíndrica, segundo o descrito no manual (ver Figura 2.3 da Ref. 1, resposta ao quesito i). A função desta estrutura (acelerador linear) é de acelerar os elétrons na direção do alvo metálico para gerar raios X.

x) Caso positivo, o bloco radiógeno está montado em estrutura que permite mudar sua posição e orientação?

Resposta: O bloco radiógeno está montado numa estrutura rígida (módulo GANTRY) que permite mudar sua posição através da rotação de todo o módulo GANTRY, como descrito na Figura 3.5 da Ref. 1 (ver resposta à pergunta ii). A orientação do bloco vai depender do ângulo de rotação do módulo GANTRY, mas a saída do feixe de raios X que passam pelo colimador sempre estará orientada para o centro de giro, também chamado de isocentro.

xi) Caso positivo, essa estrutura permite mudar a elevação do bloco radiógeno, ou seja, sua distância em relação ao piso?

Resposta: Por ser o módulo GANTRY uma estrutura rígida, no qual o bloco radiógeno está montado, este bloco não tem o grau de liberdade para mudar a distância ao isocentro. Mas, devido à rotação de todo o GANTRY, a distância do bloco em relação ao piso pode mudar, sem mudar a orientação da saída do feixe de raios X do bloco, o qual sempre apontará para o isocentro (ver Figura 3.5 da Ref. 1, na resposta ao quesito ii).

1.0

xii) O bloco radiógeno é alimentado por energia elétrica oriunda da rede externa, ou seja, recebe energia elétrica da rede comum que alimenta a instituição?

Resposta: SIM, a alimentação do bloco radiógeno é oriunda da rede externa, como pode ser conferido na figura 4.2 da Ref. 1, na resposta ao quesito iii.

xiii) Caso positivo, se essa alimentação for interrompida o acelerador será capaz de emitir raios X?

Resposta: SIM, se a alimentação for interrompida, será interrompida também a emissão de raios X, uma vez que cessará a produção de elétrons acelerados contra o alvo metálico.

xiv) Para acelerar os elétrons dentro do tubo gerador de raios X o acelerador linear trabalha com diferença de potencial elétrico disponível na rede de alimentação?

Resposta: A diferença de potencial elétrico é produzido pelos sistemas eletrônicos do próprio equipamento e NÃO pela rede de alimentação externa (ver figura 4.2 da Ref. 1, na resposta ao quesito iii).

xv) Caso negativo, para conseguir a diferença de potencial elétrico o acelerador necessita de transformador, inversor e retificador para alcançar as condições ideais de funcionamento?

Resposta: SIM, para conseguir a diferença de potencial elétrico, o equipamento conta com transformador de pulso, retificadores e outros componentes eletrônicos (ver resposta ao quesito iv) que permitem que o equipamento obtenha a diferença de potencial adequada para o bom funcionamento.

As efls. 509 e sgs. consta informação da recorrente a respeito do resultado da perícia, concluindo que:

- o perito assistente conclui que as respostas do perito aos quesitos formulados não deixam dúvidas quanto ao fato de que o fiscal autuante se equivocou ao classificar o acelerador linear radioterápico na subposição 9022.90.19 da NCM/SH;

- com efeito, de acordo com o referido parecer, “a descrição imposta pelos quesitos, confirmada pelo laudo técnico (...) leva à classificação do acelerador linear como um aparelho de Raio X, posição 9022.1 – aparelhos de raios X, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluindo os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia (...), pois cumpre todos os requisitos descritos na Nesh Item I – aparelhos de Raios X.”;

- além disso, o parecer esclarece que “uma vez feita a opção pela posição 9022.1, não há outra alternativa senão a subposição 9022.14.90 – outros, pois é impossível classificar o equipamento em qualquer outra subposição (...)”;

- cita o acórdão nº 9303-005.501;

- os produtos contemplados na NCM 9022.14.90 possuem alíquotas de IPI de 5% e II 0%, as mesmas recolhidas pela recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

A questão central do contencioso é relativo a correta classificação fiscal da mercadoria.

A empresa importou 1 (um) acelerador linear radioterápico, modelo Clinac 6EX, fabricado e exportado pela empresa norte-americana Varian Medical Systems, classificando-a na NCM 9022.21.90, assim descrita na Declaração de Importação:

Descrição Detalhada da Mercadoria

ACELERADOR LINEAR RADIOTERÁPICO CLINAC 6EX, COMPOSTO POR:

- * MESA DE TRATAMENTO MODELO EXACT COM IMOBILIZAÇÃO INDEXADA
 - * SISTEMA DE ACESSÓRIOS TIPO III: SUPORTE DE ACESSÓRIOS DO COLIMADOR, JOGO DE CUNHAS BI-DIRECIONAIS, FRONT POINTER MECÂNICO, 25 BANDEJAS 635 cm
 - * COLIMADOR INDEPENDENTE DUPLO SUPERIOR E INFERIOR
 - * MODO DE ARCO DINÂMICO DE FÓTONS
 - * CONTROLE REMOTO
 - * CONTRAPESO DO GANTRY
 - * BASE PADRÃO COM PISO MÓVEL E ISOCENTRO DE 50.5 IN
 - * JOGO DE PEÇAS SOBRESSAIENTES
 - * OPÇÃO DE ESCALA IEC
 - * SISTEMA DE ACESSÓRIOS: 30 cm
 - * PORTAL FILME GRATICULADO SUPERIOR
 - * PORTAL FILME GRATICULADO INFERIOR
 - * INTERCOMUNICADOR DO PACIENTE
 - * SISTEMA DE CÂMERAS PRETO E BRANCO CCTV COM MONITOR 9"
 - * JOGO DE LASERS VERDE LAP ASTOR (3 CROSSHAIR E 1 SAGITAL)
 - * LASER BACKPOINTER VERDE DE DIÓDIO LAP
 - * COLIMADOR MULTIFOLHAS MILLENTUN - 120 FOLHAS COM: CONTROLADOR, ESTAÇÃO DE TRABALHO, DIGITALIZADOR E BANDEJAS
 - * SISTEMA DE GERENCIAMENTO VARIS COM: SERVIDOR, CONSOLE DE TRATAMENTO 4D, 02 MONITORES LCD 17", 01 MONITOR IN-ROOM LCD 20", 02 ESTAÇÕES DE TRABALHO, CÂMERA DIGITAL, RACK PARA SUPORTE DOS COMPUTADORES
 - * ESTAÇÃO DE TRABALHO COM: DRIVE DE FITA EXTERNA PARA BACK UP, DISCO RÍGIDO ADICIONAL E SOFTWARES
 - * IMPRESSORA LASER COLORIDA LEXMARK 11X17
 - * ESTAÇÃO DE TRABALHO COM PROCESSADOR DUPLO DELL, MODEM, MONITOR DE TELA PLANA E SOFTWARES
 - * ESTAÇÃO DE TRABALHO COM PROCESSADOR SIMPLES DELL OPTIPLEX, MODEM, MONITOR DE TELA PLANA E SOFTWARES.
- REGISTRO DO PRODUTO NO MIN. DA SAÚDE/ANVISA: 10405410001

A fiscalização entendeu ser aplicável a NCM 9022.90.19.

As duas classificações estavam assim descritas na TEC, vigente à época do fato:

90.22 - Aparelhos de raios x e aparelhos que utilizem radiações alfa, beta ou gama, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários,

incluídos os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia, os tubos de raios x e outros dispositivos geradores de raios x, os geradores de tensão, as mesas de comando, as telas de visualização, as mesas, poltronas e suportes semelhantes para exame ou tratamento.

9022.1- Aparelhos de raios X, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia.

9022.14 --Outros, para usos médicos, cirúrgicos ou veterinários

9022.14.1 De diagnóstico

9022.14.11 Para mamografia

9022.14.12 Para angiografia

9022.14.13 Para densitometria óssea, computadorizados

9022.14.19 Outros

9022.14.90 Outros

9022.19 --Para outros usos

9022.19.10 Espectrômetros ou espectrógrafos de raios X

9022.19.90 Outros

9022.2 -Aparelhos que utilizem radiações alfa, beta ou gama, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia

9022.21 --Para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários

9022.21.10 Aparelhos de radiocobalto (bombas de cobalto)

9022.21.20 Outros, para gamaterapia

9022.21.90 Outros

9022.29.00 --Para outros usos

9022.30.00 -Tubos de raios X

9022.90 -Outros, incluídos as partes e acessórios

9022.90.1 Aparelhos

9022.90.11 Geradores de tensão

9022.90.12 Telas radiológicas

9022.90.19 Outros

9022.90.80 Outros

9022.90.90 Partes e acessórios de aparelhos de raios X

Faço um parênteses para prestar alguns esclarecimentos básicos a respeito da Classificação de Mercadorias no Brasil e no mundo, e que servirão para criar a base normativa aplicável.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), é um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições.

Este Sistema foi criado para promover o desenvolvimento do comércio internacional, assim como aprimorar a coleta, a comparação e a análise das estatísticas, particularmente as do comércio exterior. Além disso, o SH facilita as negociações comerciais internacionais, a elaboração das tarifas de fretes e das estatísticas relativas aos diferentes meios de transporte de mercadorias e de outras informações utilizadas pelos diversos intervenientes no comércio internacional.

A composição dos códigos do SH, formado por seis dígitos, permite que sejam atendidas as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação, em

um ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o nível de sofisticação das mercadorias.

O Sistema Harmonizado (SH) abrange uma Nomenclatura de mercadorias, composta por 96 capítulos, além das Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

O Sistema Harmonizado (SH) tem 6 regras gerais que regem a classificação de mercadorias. As cinco primeiras são utilizadas para determinar a posição. A 6ª Regra determina que as 5 Regras anteriores devem ser utilizadas para a classificação nas subposições de 1º e 2º nível sucessivamente.

A classificação das mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul, tem por base a Nomenclatura do SH - Sistema Harmonizado. As Regras Gerais para interpretação do SH - Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto Legislativo nº 71/88, promulgadas pelo Decreto nº 97.409/88, é regida por determinadas regras a serem seguidas.

A nomenclatura do Sistema Harmonizado foi incorporada pelo Brasil e a partir dela criada a NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul, com o acréscimo de mais dois dígitos. A NCM também é a base da criação da TEC - Tabela externa comum e da TIPI - tabela do IPI, ambas tabelas com a determinação das alíquotas dos impostos aplicáveis.

Após essas digressões voltemos ao caso concreto. Não existe dúvidas quanto à posição aplicável, já que contribuinte e fiscalização utilizaram a NCM 9022.

90.22 - Aparelhos de raios x e aparelhos que utilizem radiações alfa, beta ou gama, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiografia ou de radioterapia, os tubos de raios x e outros dispositivos geradores de raios x, os geradores de tensão, as mesas de comando, as telas de visualização, as mesas, poltronas e suportes semelhantes para exame ou tratamento.

Definida a posição, e utilização as RGI do SH devemos partir para a definição da subposição.

Estamos diante de duas subposições possíveis:

9022.2	-Aparelhos que utilizem radiações alfa, beta ou gama, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiografia ou de radioterapia
9022.21	--Para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários
9022.90	-Outros, incluídos as partes e acessórios

Para correto enquadramento da mercadoria devemos primeiro verificar se estamos diante de um aparelho que utilize radiações alfa, beta ou gama, se estamos diante de outro tipo de aparelho ou mesmo se estamos diante de aparelhos de raio X.

Podemos buscar auxílio nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). Elas foram introduzidas no ordenamento jurídico nacional pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992. Trata-se de material extenso e pormenorizado, que estabelece, detalhadamente, o alcance e conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH. A base legal para isso foi o Decreto nº

97.409, de 23/12/1988 (DOU de 28/12/1988), que promulgou a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, bem como alterações posteriores.

As NESH constituem elemento subsidiário de carácter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

Consultando a NESH relativa à posição 9022, páginas 1.817 a 1.821 da versão luso-brasileira - aprovada pelo Decreto nº 435/1992 e com texto consolidado pela IN SRF nº 157/2002, encontramos:

I.- APARELHOS DE RAIOS X :

O elemento fundamental destes aparelhos é o bloco radiógeno, onde se encontram os tubos geradores de raios X. Este bloco, geralmente suspenso ou montado sobre uma coluna ou outro suporte com mecanismo de orientação e de elevação, é equipado com um dispositivo especial de alimentação que consiste num conjunto de transformadores, retificadores, etc., os quais, captando a energia de uma fonte qualquer, geralmente da rede geral, levam a corrente à voltagem apropriada.

- APARELHOS QUE UTILIZAM AS RADIAÇÕES ALFA, BETA OU GAMA

As radiações alfa, beta ou gama provêm uma de substância radioativa com a propriedade de emitir radiações por transformação espontânea dos seus átomos. Esta substância radioativa é colocada em um recipiente, geralmente de aço, guardado de chumbo (bomba) que comporta uma abertura disposta de forma a deixar passar as radiações apenas em uma determinada direção. As radiações gama são susceptíveis de usos muito semelhantes aos dos raios X.

Conforme as radiações que utilizem e o uso a que se destinem, podem citar-se, especialmente:

1) Os aparelhos de terapia, em que a fonte radioativa consiste em uma carga, quer de rádio (curieterapia), quer de radiocobalto ou de um outro isótopo (gamaterapia).

- TUBOS DE RAIOS X E OUTROS DISPOSITIVOS GERADORES DE RAIOS X, GERADORES DE TENSÃO, MESAS DE COMANDO, TELAS (ÉCRANS) DE VISUALIZAÇÃO, MESAS, POLTRONAS E SUPORTES SEMELHANTES PARA EXAME OU TRATAMENTO.

Este grupo compreende:

A) Os tubos de raios X .

B) _Os outros dispositivos geradores de raios X. Trata-se de dispositivos especiais, tais como os que comportam um betatron para acelerar fortemente o feixe de elétrons, o que permite produzir raios X muito mais penetrantes. Mas os betatrons e outros aceleradores de elétrons, não especialmente adequados para produzir raios X, classificam-se na posição 85.43.

(...)

D) Os geradores de tensão, ...

Com a finalidade de esclarecer detalhes sobre o equipamento a fiscalização intimou a empresa Varian Medical Systems Brasil LTDA, que representada por seu Responsável Técnico Eng. Antônio Carlos Vieira Swerts, respondeu que o Acelerador Linear Clinac, destina-se ao uso médico, conforme descrito no manual de utilização, e tem como resultado final o mesmo efeito biológico dos equipamentos de Gamaterapia, porém não utiliza fonte radioativa, e estão sendo substituídos por aceleradores lineares, por não apresentarem risco de contaminação radioativa.

A empresa envia juntamente com os esclarecimentos o catálogo do Clinac 6EX e Manual de Segurança. No manual consta que o equipamento não possui fonte radioativa, ele produz radiação do tipo "*Raio-X" com potência de "GMeV" somente quando for acionado o mecanismo eletro-eletrônico.

Conforme a carta do representante no Brasil do fabricante do aparelho e o catálogo contendo especificações técnicas do equipamento, o acelerador linear radioterápico, modelo Clinac 6EX não utiliza radiações alfa, beta ou gama, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia.

Também foi anexado aos autos junto com a impugnação o parecer do Dr. Homero Lavieri Martins, físico especialista em física médica da radioterapia, da associação brasileira de física médica, em que o especialista afirma que o tubo acelerador usa ondas eletromagnéticas para que o feixe de elétrons a ser acelerado atinja a energia máxima de 6 MeV, o que produz um feixe de raios X com espectro amplo e altamente penetrante no tecido humano. A interação dos raios X com o tecido irradiado produzirá os efeitos terapêuticos hoje largamente usados na área oncológica e ao final afirma que o equipamento não possui fonte radioativa.

E a conclusão a que chegou a fiscalização foi de que para que se enquadrasse na subposição de 1º nível 9022.2 seria necessária a presença de fonte radioativa:

De pronto, verifica-se que para o Acelerador Linear submetido a despacho ser classificado sob o código de subposição de 1º nível 9022.2 (Aparelhos que utilizem radiações alfa, beta ou gama, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia), é necessário que este utilize uma fonte radioativa.

Porem, ele não a utiliza, produz radiação do tipo "Raio X", conforme carta do representante no Brasil do fabricante do aparelho, em anexo As fls. 36 e -37, e catálogo contendo especificações técnicas do equipamento, em anexo As fls. 30 a 416 do correspondente processo, entregues pelo contribuinte.

Como esses esclarecimentos não foram convincentes para a maioria da turma julgadora, houve a conversão do julgamento em diligência e foram respondidos os quesitos, no Laudo Técnico efl. 336 e sgs:

- 1) O referido equipamento possui bloco radiógeno, onde se encontram os tubos geradores de raio X?

Resposta: SIM, o equipamento em questão possui bloco radiógeno. Este bloco radiógeno é composto pelo conjunto canhão de elétrons, o sistema de aceleração linear de elétrons e guia de ondas e alvo metálico no qual os

elétrons colidem. Como resultado destas colisões que são gerados os raios X. Todo este conjunto se encontra na parte superior do módulo “GANTRY”, como mostrado na figura 2-3 da ref.1.

- 2) Caso positivo para o item 1) o bloco é suspenso ou montado sobre uma coluna ou outro suporte com mecanismo de orientação e de elevação?

Resposta: o bloco radiógeno é montado sobre o braço superior do módulo GANTRY. Este módulo GANTRY possui um mecanismo de rotação (GANTRY ROTATION) no eixo central afixado num outro módulo do equipamento chamado de DRIVE STAND (ver figura 3.5 da Ref. 1). Segundo especificações do manual, o range de rotação vai desde -5 a 365 graus. Como o bloco radiógeno está fixo no módulo GANTRY do equipamento não é possível mudar a elevação do bloco radiógeno com respeito ao eixo de giro (isocentro), ver figura 3.5 da ref.1.

- 3) Caso positivo para o item 1), o bloco recebe alimentação externa?

Resposta: SIM, o bloco radiógeno recebe alimentação para seu funcionamento, segundo o descrito na Figura 4.2 do manual do equipamento (ref. 1).

- 4) Caso positivo para os itens 1) e 3) o aparelho possui conjunto de transformadores, inversores, retificadores, etc., para adequar a energia recebida externamente para a voltagem adequada para o funcionamento do bloco radiógeno?

Resposta: SIM. O equipamento possui uma série de componentes eletrônicos usados para adequar a voltagem para o adequado funcionamento do bloco radiógeno. Esta alimentação é realizada pelo sistema de distribuição de energia elétrica do equipamento que é composta por: uma fonte de alimentação de alta voltagem, um regulador de voltagem, uma válvula de alta potência chamada de THYRATRON, um transformador de pulso que alimenta um gerador de micro-ondas de alta potência chamado de MAGNETRON, além de retificadores (ver figura 3.2 do manual, ref.1).

- 5) O equipamento possui bloco radiógeno, ou seja, estrutura rígida que produz radiação?

Resposta: SIM, em conformidade com o exposto no quesito 1).

- 6) Caso positivo, a radiação produzida são raios x?

Resposta: SIM, a finalidade do equipamento é produzir radiação de raios X, como descrito nas especificações do equipamento (página 2.2 do manual, ref.1) e descrito na ref. 2. O mecanismo de funcionamento é o seguinte: os elétrons acelerados pelo acelerador linear são direcionados para colidir contra um alvo metálico, produzindo-se raios X (ver figura 2.3 da ref. 1, na resposta ao quesito 1).

- 7) Caso positivo, o acelerador linear tem capacidade para produzir outros tipos de radiação?

Resposta: apesar do equipamento ser capaz de produzir elétrons altamente acelerados no bloco radiógeno, estes elétrons, que podem ser considerados como radiação beta (para consulta, ver página 17 da ref. 3) são usados para produzir unicamente raios X ao colidir com o alvo metálico. A presença deste alvo metálico fixo no equipamento impede que estes elétrons saiam do bloco radiógeno e somente é produzida radiação de raios X.

- 8) Caso positivo, o acelerador linear tem capacidade para produzir outros tipos de radiação para uso clínico?

Resposta: NÃO. O equipamento (CLINAC 6EX) não é capaz de produzir outros tipos de radiação além da radiação de raios X (ver ref. 2) uma vez que o equipamento não permite remover o alvo metálico do bloco radiógeno (segundo o manual, ref. 1, não existe descrição de remoção do alvo metálico do bloco radiógeno). Este alvo metálico blinda a saída dos elétrons acelerados e como resultado das colisões se produz unicamente raios X.

- 9) Dentro do bloco radiógeno existe um “tubo gerador de raios X”, ou seja, uma estrutura rígida em forma aproximadamente cilíndrica, cuja função é a de acelerar elétrons em direção a um alvo metálico, gerando raios X?

Resposta: SIM, o equipamento possui uma estrutura rígida de forma aproximadamente cilíndrica, segundo o descrito no manual (ver figura 2.3 da ref. 1, resposta ao quesito 1), a função desta estrutura (acelerador linear) é de acelerar os elétrons na direção do alvo metálico para gerar raios X.

- 10) Caso positivo, o bloco radiógeno está montado em estrutura que permite mudar sua posição e orientação?

Resposta: o bloco radiógeno está montado numa estrutura rígida (módulo GANTRY) que permite mudar sua posição através da rotação de todo o módulo GANTRY, como descrito na figura 3.5 da ref.1 (ver resposta a pergunta 2). A orientação do bloco vai depender do ângulo de rotação do módulo GANTRY, mas a saída do feixe de raios X que passam pelo colimador sempre estará orientada para o centro de giro, também chamado de isocentro.

- 11) Caso positivo, essa estrutura permite mudar a elevação do bloco radiógeno, ou seja, sua distância em relação ao piso?

Resposta: por ser o módulo GANTRY uma estrutura rígida, no qual o bloco radiógeno está montado, este bloco não tem o grau de liberdade para mudar a distância ao isocentro. Mas, devido à rotação de todo o GANTRY, a distância do bloco em relação ao piso pode mudar, sem mudar a orientação da saída do feixe de raios X do bloco, o qual sempre apontará para o isocentro (ver figura 3.5 da ref. 1, na resposta ao quesito 2).

- 12) O bloco radiógeno é alimentado por energia elétrica oriunda da rede externa, ou seja, recebe energia elétrica da rede comum que alimenta a instituição?

Resposta: SIM. A alimentação do bloco radiógeno é oriunda da rede externa, como pode ser conferido na figura 4.2 da ref. 1, na resposta ao quesito 3.

- 13) Caso positivo, se essa alimentação for interrompida o acelerador será capaz de emitir raios X?

Resposta: SIM. Se a alimentação for interrompida, será interrompida também a emissão de raios X, uma vez que cessará a produção de elétrons acelerados contra o alvo metálico.

- 14) Para acelerar os elétrons dentro do tubo gerador de raios X o acelerador linear trabalha com diferença de potencial elétrico disponível na rede de alimentação?

Resposta: a diferença de potencial elétrico é produzido pelos sistemas eletrônicos do próprio equipamento e Não pela rede de alimentação externa (ver figura 4.2 da ref. 1 na resposta ao quesito 3).

- 15) Caso negativo, para conseguir a diferença de potencial elétrico o acelerador necessita de transformador, inversor e retificador para alcançar as condições ideais de funcionamento?

Resposta: SIM. Para conseguir a diferença de potencial elétrico, o equipamento conta com transformador de pulso, retificadores e outros componentes eletrônicos (ver resposta ao quesito 4) que permitem que o equipamento obtenha a diferença de potencial adequada para o bom funcionamento.

O laudo técnico foi confirmado pelo perito assistente indicado pela recorrente, efls. 511 e sgs., somente fazendo uma observação quanto ao item 13, para qual a resposta correta seria NÃO, para prevalecer a clareza da argumentação. O que merece ser considerado, já que parece ter havido confusão entre a resposta e a explicação logo a seguir, fazendo mais sentido para a explicação fornecida que a resposta seja NÃO.

Quanto as outras considerações efetuadas pelo perito assistente deixo de apresentar e trazer ao debate já que adentram em aspectos da classificação fiscal de mercadoria, tentando identificar qual a NCM aplicada, e essa não é a tarefa do perito, que deve se restringir à identificação da mercadoria somente.

Como já esclarecido a empresa Varian Medical Systems Brasil LTDA, foi intimada a prestar esclarecimentos sobre o equipamento e seu Responsável Técnico Eng. Antônio Carlos Vieira Swerts, respondeu que o Acelerador Linear Clinac não utiliza fonte radioativa.

No catálogo do Clinac 6EX e Manual de Segurança, enviados pela fornecedora do equipamento, consta que ele não possui fonte radioativa, e produz radiação do tipo "Raio-X" com potência de "GMeV" somente quando for acionado o mecanismo eletro-eletrônico.

Além disso informa que o equipamento não utiliza radiações alfa, beta ou gama, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia.

O parecer inicial do Dr. Homero Lavieri Martins, o mesmo que foi nomeado perito assistente, afirma que o tubo acelerador usa ondas eletromagnéticas para que o feixe de elétrons a ser acelerado atinja a energia máxima de 6 MeV, o que produz um feixe de raios X com espectro amplo e altamente penetrante no tecido humano, e ao final afirma que o equipamento não possui fonte radioativa.

Portanto, fica claro a partir da leitura dos documentos técnicos acostados aos autos, e confirmado pelo laudo técnico produzido na diligência, que o equipamento não cumpre a função de utilizar radiações alfa, beta ou gama para seu funcionamento, já que informado pela representante do fabricante do aparelho no país que "não utiliza fonte radioativa" e conforme a NESH da posição 9022 acima reproduzido "As radiações alfa, beta ou gama provêm uma de substância radioativa".

Assim não é possível a utilização da NCM 9022.21.90, indicada pela recorrente.

Superada a classificação fornecida pela empresa, devemos verificar se a classificação identificada pela fiscalização é a adequada.

Não estando diante de aparelhos enquadrados nas subposição 9022.2 temos que avaliar as outras subposições disponíveis:

9022.1- Aparelhos de raios X, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia.

9022.90 -Outros, incluídos as partes e acessórios

Antes é importante fazermos uma pausa para verificarmos a construção da posição 9022, e como deve ser interpretada o texto nela exposto.

A posição 9022 refere-se a:

90.22 - Aparelhos de raios x e aparelhos que utilizem radiações alfa, beta ou gama, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia, os tubos de raios x e outros dispositivos geradores de raios x, os geradores de tensão, as mesas de comando, as telas de visualização, as mesas, poltronas e suportes semelhantes para exame ou tratamento.

Podemos verificar pelas subposições de primeiro nível que o texto da posição foi dividido em partes, conforme a subposição aplicável:

90.22 – (1) (Aparelhos de raios x) e (2) (aparelhos que utilizem radiações alfa, beta ou gama, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia), (9)(os tubos de raios x e outros dispositivos geradores de raios x, os geradores de tensão, as mesas de comando, as telas de visualização, as mesas, poltronas e suportes semelhantes para exame ou tratamento)

Os grifos e números foram colocados para melhor visualização, resultando nas seguintes subposições:

9022.1- Aparelhos de raios X, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia.

9022.2 -Aparelhos que utilizem radiações alfa, beta ou gama, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia

9022.90 -Outros, incluídos as partes e acessórios

É claro, pela distribuição efetuada no Sistema Harmonizado, dentro das subposições que na subposição 9022.90 estão incluídos os:

os tubos de raios x e outros dispositivos geradores de raios x, os geradores de tensão, as mesas de comando, as telas de visualização, as mesas, poltronas e suportes semelhantes para exame ou tratamento

Voltando a análise das subposições remanescentes, após eliminação da 9022.2 temos que de acordo com a NESH já apresentada acima para um aparelho ser considerado aparelho de raios X é fundamental que possua o bloco radiógeno onde se encontram os tubos geradores de raio X.

E mais adiante na NESH ele explica o que são outros dispositivos geradores de raios X, como sendo dispositivos especiais tais como os que comportam um betatron para acelerar fortemente o feixe de elétrons, o que permite produzir raios X.

No esclarecimento adicional prestado pela representante do fabricante ela esclarece que "*ele produz radiação do tipo Raio X ... somente quando for acionado o mecanismo eletro-eletrônico...*"

No parecer Técnico do Dr. Homero Lavieri, inicialmente, consta a seguinte informação:

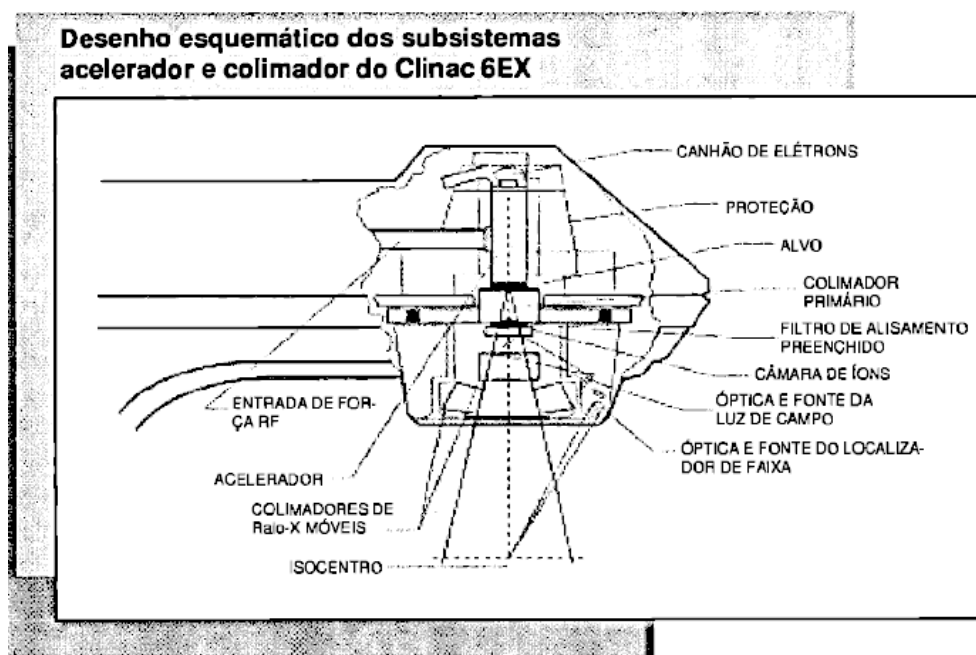
O acelerador linear importado pela requerente é um acelerador e partículas....

... equipamento com finalidade médica que produz fótons com energia maior que 1MeV a partir da aceleração de elétrons por radiofrequência....

A empresa apresenta também, junto a sua impugnação, laudo técnico solicitado pela Alfândega do Porto de Suape, para o mesmo equipamento, em que o Engenheiro Mecânico, Dr. José Augusto Correa do Prado assim respondeu aos quesitos submetidos a parecer:

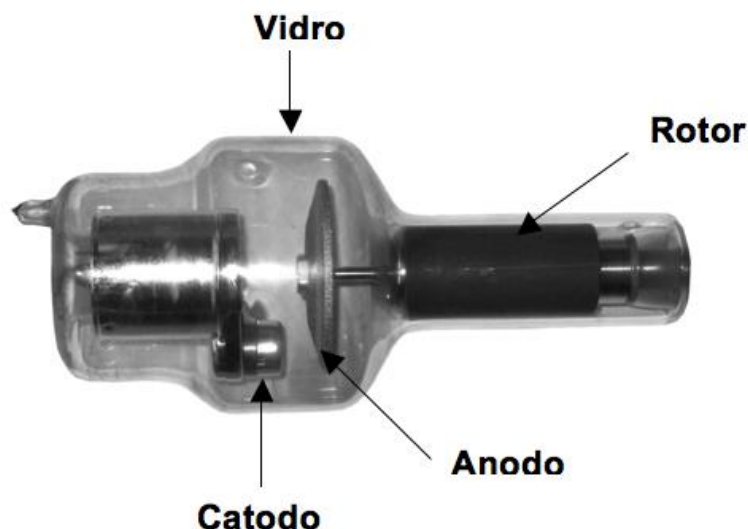
Este acelerador linear tem uma fonte de alimentação trifásica de alta tensão como gerador de elétrons. Estes atravessam tubos de vidro polarizados e em ambiente de vácuo, e ficam sob efeito de poderosos campos elétricos que promovem um aumento gradativo da aceleração e energia (em torno de 6MV), estes elétrons ao colidirem com um anteparo rígido, parte de sua energia cinética transformam-se nos raios X. e que devidamente direcionados irão bombardear células e tecidos com neoplasia (câncer) (grifo nosso).

No manual técnico do equipamento apresentado pela recorrente observamos a partir do desenho esquemático que o aparelho possui um canhão de elétrons e um acelerador resultando na produção de raio X.



Pesquisando na literatura técnica para buscar esclarecimento sobre o que é um "tubo gerador de raio X" encontramos a seguinte definição em <http://rle.dainf.ct.utfpr.edu.br/hipermidia/index.php/radiologia-intervencionista/tecnologias-funcionamento-e-formacao-de-imagens-inter/gerador-de-raios-x/211-radiologia-intervencionista/tecnologias-e-funcionamento-dos-equipamentos-e-de-formacao-de-imagens-inter#o-tubo-de-raios-x>:

O tubo de raios X consiste de dois eletrodos metálicos, o catodo e o anodo, contidos dentro de um encapsulamento de vidro a vácuo. Um tubo de raios X é um conversor de energia. Ele recebe energia elétrica e converte-a em duas formas: radiação X e calor. Os tubos de raios X são construídos visando a maior produção de raios X e a dissipação do calor de forma tão rápida quanto o possível. O catodo emite elétrons por emissão termoiônica. Estes elétrons são acelerados até o anodo e atingem um ponto denominado ponto focal do alvo, onde as interações destes elétrons com o material do alvo resultam na produção dos raios X e em uma grande quantidade de calor.



No laudo técnico produzido na diligência é respondido que o equipamento possui bloco radiógeno, onde se encontram os tubos geradores de raios X. E este bloco radiógeno é composto pelo conjunto canhão de elétrons, o sistema de aceleração linear de elétrons e guia de ondas e alvo metálico no qual os elétrons colidem. Como resultado destas colisões que são gerados os raios X. Todo este conjunto se encontra na parte superior do módulo “GANTRY”, como mostrado na figura 2-3 da ref.1.

No item 5 responde afirmativamente que o equipamento possui bloco radiógeno, ou seja, estrutura rígida que produz radiação. E que a radiação produzida são raios x, já que a finalidade do equipamento é produzir radiação de raios X, como descrito nas especificações do equipamento. O mecanismo de funcionamento é o seguinte: os elétrons acelerados pelo acelerador linear são direcionados para colidir contra um alvo metálico, produzindo-se raios X.

Quando questionado se o acelerador linear teria capacidade de produzir outros tipos de radiação respondeu que apesar do equipamento ser capaz de produzir elétrons altamente acelerados no bloco radiógeno, estes elétrons, que podem ser considerados como radiação beta são usados para produzir unicamente raios X ao colidir com o alvo metálico. A presença deste alvo metálico fixo no equipamento impede que estes elétrons saiam do bloco radiógeno e somente é produzida radiação de raios X. E o equipamento não tem capacidade de produzir outros tipos de radiação para uso clínico, uma vez que o equipamento não permite remover o alvo metálico do bloco radiógeno.

O mais esclarecedor consta na resposta ao item 9 sobre a existência dentro do bloco radiógeno de um “tubo gerador de raios X”, ou seja, uma estrutura rígida em forma aproximadamente cilíndrica, cuja função é a de acelerar elétrons em direção a um alvo metálico, gerando raios X. A resposta foi afirmativa, sendo que o equipamento possui uma estrutura rígida de forma aproximadamente cilíndrica, segundo o descrito no manual, a função desta estrutura (acelerador linear) é de acelerar os elétrons na direção do alvo metálico para gerar raios X.

Sendo assim é possível confirmar o atendimento a parte inicial da NESH, onde está descrito que os aparelhos de raios X devem ter como elemento fundamental um bloco radiógeno onde se encontram os tubos geradores de raios X.

Também na NESH consta que este bloco, geralmente suspenso ou montado sobre uma coluna ou outro suporte com mecanismo de orientação e de elevação, é equipado com um dispositivo especial de alimentação que consiste num conjunto de transformadores, retificadores, etc., os quais, captando a energia de uma fonte qualquer, geralmente da rede geral, levam a corrente à voltagem apropriada, o que precisa ser verificado se foi identificado no laudo técnico.

No item 2 do laudo técnico é informado que o o bloco radiógeno é montado sobre o braço superior do módulo GANTRY. Este módulo GANTRY possui um mecanismo de rotação (GANTRY ROTATION) no eixo central afixado num outro módulo do equipamento chamado de DRIVE STAND (ver figura 3.5 da Ref. 1). Segundo especificações do manual, o range de rotação vai desde -5 a 365 graus. Como o bloco radiógeno está fixo no módulo GANTRY do equipamento não é possível mudar a elevação do bloco radiógeno com respeito ao eixo de giro (isocentro).

No item 3 é esclarecido que o bloco recebe alimentação externa para seu funcionamento, e no item 4 que ele possui uma série de componentes eletrônicos usados para adequar a voltagem para o adequado funcionamento do bloco radiógeno. Esta alimentação é realizada pelo sistema de distribuição de energia elétrica do equipamento que é composta por: uma fonte de alimentação de alta voltagem, um regulador de voltagem, uma válvula de alta potência chamada de THYRATRON, um transformador de pulso que alimenta um gerador de micro-ondas de alta potência chamado de MAGNETRON, além de retificadores.

As mesmas respostas são confirmadas em outros itens do laudo técnico.

Podemos concluir a partir de todos os laudos, manuais e explicações que o aparelho importado possui um bloco radiógeno onde se encontram os tubos geradores de raio X, e esta de acordo com o que está definido na NESH como *Aparelhos de raios X*.

Também não é demais recordar que o aparelho é descrito pela fabricante como um acelerador de partículas que são descritos como *equipamentos que fornecem energia a feixes de partículas subatômicas eletricamente carregadas*.

Assim o equipamento pode ser enquadrado na subposição de primeiro nível 9022.1 *Aparelhos de raios X, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluídos os aparelhos de radiofotografia ou de radioterapia*.

Logo esta descartada a subposição 9022.90 – *outros, incluídos as partes e acessórios*, já que segundo as regras gerais de interpretação do sistema harmonizado a posição específica deve prevalecer sobre a genérica, regra RGI 3a e RGI 6.

Poderíamos parar nossa análise aqui, já que foi demonstrado que tanto a classificação proposta pela empresa quanto a classificação efetuada pela fiscalização estão equivocadas. Entretanto prosseguimos nossa análise para dar segurança na identificação da classificação e demonstração de que só é possível uma classificação fiscal para a mercadoria.

Na subposição de primeiro nível 9022.1 é possível o desdobramento em duas subposições de segundo nível:

9022.14 --Outros, para usos médicos, cirúrgicos ou veterinários

9022.19 --Para outros usos

Já foi dito que o equipamento, de acordo com as especificações constantes na documentação técnica é utilização na área médica, o que permite o enquadramento na subposição 9022.14.

Dentro da subposição 9022.14 temos o desdobramento nos seguintes itens:

9022.14.1 De diagnóstico

9022.14.90 Outros

Necessário se verificar se o equipamento é para diagnóstico ou outros usos.

A empresa informa que o acelerador Linear Clinac 6EX é um equipamento especialmente construído para produzir RAIÓ – X, sendo um “Acelerador de Partículas”, usado “na radioterapia do câncer”. E também tem finalidade médica para produzir fótons com energia maior que IMeV a partir da aceleração de elétrons por radiofrequência.

E a fiscalização afirma ter ficado comprovado pela documentação acostada aos autos e analisada que o ACELERADOR LINEAR CLINAC 6EX, é um equipamento de "Acelerador de Partículas" usado exclusivamente para RADIOTERAPIA.

Portanto, podemos concluir que não é um equipamento para diagnóstico, já que o diagnóstico é o processo analítico de que se vale o especialista ao exame de uma doença ou de um quadro clínico, para chegar a uma conclusão, sendo mais propício para identificação como equipamento para tratamento.

Assim é que a NCM 9022.14.90 é a adequada para o equipamento, pela aplicação das regras RGI 3a e RGI 6 do SH.

Quanto a multa aplicada por erro na classificação fiscal da mercadoria, não merece grandes comentários já que o assunto foi pacificado no CARF com a edição da súmula nº 161:

Súmula CARF nº 161

O erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, prevista no art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001, ainda que órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.

Por todo exposto voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito dar parcial provimento para manter a multa prevista no art. 84, I da MP nº 2.158-35/2001, por força da aplicação da súmula CARF nº161.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes

Declaração de Voto

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior.

Em razão do voto proferido pela Conselheira Mara Cristina Sifuentes, que em seu voto condutor compreendeu que tanto a classificação fiscal adota pela contribuinte e fiscalização estavam equivocadas, sendo a correta a NCM 9022.14.90, resultou na aplicação do art. 771 de Regulamento Aduaneiro, faço a presente declaração de voto.

Ocorre com o advento da súmula nº 161 CARF restou consignado a imposição de multa de 1% sobre o erro de classificação dos contribuintes, vejamos:

Súmula CARF nº 161

O erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, prevista no art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001, ainda que órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.

Com a devida vênia, entendo de maneira diversa do conteúdo da referido súmula, explico.

Ao passo quando a fiscalização realiza a revisão aduaneira, ela tem o condão de aplicar ou afastar o critério estabelecimento pela contribuinte, em discordando, deve se atribuir a classificação correta.

A fiscalização divergindo da classificação adotada pela contribuinte, por dever de ofício deve ser apontado qual é a motivação da revisão aduaneira o auto de infração passando a carregar consigo um o “correto critério jurídico” sobre a classificação da mercadoria declarada na importação.

Diante disso, passa lavra o auto de infração, trata-se de um ato administrativo vinculado no qual estabelece um critério jurídico sobre a classificação e o debate acerca (tese “A” da contribuinte e “B” da fiscalização), se reconhece que a fiscalização adotou de determinado critério do Sistema Harmonizado, as quais estabelecem os padrões de classificação para que se aplique a correta regra.

Nesse passo, devemos rememorar as lições de Ruy Barbosa Nogueira, que descreve sobre a tridimensionalidade do direito “fato-norma-valor”:

Quando se diz que o Direito é tridimensional, quer-se esclarecer que o jurídico se compõe de fato-norma-valor, indissociavelmente: valor corresponde à demonstração da ligação, vínculo, "tensão" ou subjunção da norma ao fato ou subsunção do fato à norma.

(...)

Sem a ocorrência ou realização dos elementos de fato (fonte real), não surge a obrigação tributária, ainda que ela já esteja prevista in abstracto na lei. Sem a previsão legal também não nasce o fato gerador: é a realização em concreto da situação de fato previamente descrita na lei que dá nascimento à obrigação tributária.

Por isso que na interpretação científica do Direito Tributário não se pode ter em conta apenas o texto da lei, o sentido puramente gramatical, mas para se chegar ao sentido completo é preciso fazer-se a apreciação também do estado de fato ou, em outras palavras, compreender a "situação" descrita pela lei como "necessária e suficiente" para a ocorrência do fato gerador. É exatamente neste sentido que a legislação alemã, dispondo sobre a interpretação, manda se faça a "apreciação" não só da legislação (fonte formal), como dos "estados de fato" (fonte real) descritos na lei.

No entanto, para que seja mantida a autuação com as suas respectivas infrações sanções, o auto deve estar lastreado pela dicção do art. 2º, parágrafo único, I, da Lei 9.784/99, quais sejam, estando dentro da legalidade e motivação.

O fato do auto de infração apontar qual a ilicitude que a contribuinte teria incorrida, não afasta o dever da fiscalização estar motivando com “fato-norma-valor” sobre a tese correta a ser aplicada, carregando consigo os conceitos legais, no caso as regras do Sistema Harmonizado.

Com isso, na dicção do art. 50, da Lei 9.784/99, a motivação ela tem de ser explícita, assim, se a fiscalização alega que a classificação adotada pela contribuinte é errada, ela tem de demonstrar que por ela adotada – fiscalização – é a correta, assim, para que se possa apresentar sua defesa. Nesse sentido Sérgio André Rocha leciona:

Como dito, a principal função da exigência de motivação dos atos administrativos decisórios praticados no âmbito do processo e do procedimento administrativos consiste na possibilidade de controle da legalidade das decisões proferidas pelos seus destinatários, isso por intermédio da verificação dos fundamentos externados pela Administração Pública, a justificar a sua prática.

(...)

No âmbito do processo administrativo federal encontra-se o princípio da motivação estabelecido, como regra geral, no art. 2º, VII, da Lei nº 9.784/99, que determina a obrigatoriedade da “indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”.

Estabelece o art. 50 do citado diploma legal, de forma explícita, a tipologia dos atos que devem, necessariamente, ser motivados, prevendo ainda, em seu § 1º, que “a motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

De tal perspectiva, se a fiscalização ao aplicar o Sistema Harmonização de forma equivocada, trata-se de aparente vício, devendo o auto ser anulado por sua integridade:

Ademais, são igualmente nulos os atos administrativos em geral praticados em desconformidade com os princípios que regem a atuação da Administração Pública e, no âmbito dos processos administrativos, aqueles atos que não se coadunem com os princípios processuais que decorrem do clausulado devido processo legal.

Note-se que a nulidade relativa não representa faculdade da Administração em anular seus atos dotados de tal vício, mas sim a possibilidade de que a anulação seja evitada, por intermédio da convalidação.

Nessa esteira, é notório que a fiscalização ao realizar o lançamento o ato por ela praticado deve demonstrar e comprovar qual seria a hipótese correta, caso contrário, estaríamos diante de um vício formal, que impactaria em nulidade do auto de infração:

Isso porque o erro sempre resulta do contraste com o caso correto. Assim, a indicação da classificação fiscal aplicável é inerente ao dever de motivação dos atos administrativos. Se o Auditor-Fiscal indica uma NCM igualmente equivocada, o auto de infração é nulo por falta de fundamentação adequada.

Nessa mesma esteira em declaração de proferida no Acórdão CSRF n.º 9303-006.331 pelo Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza:

“Declaração de Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza

No presente caso, segundo o acórdão recorrido, o Fisco, no ato lançamento, e a contribuinte, quando da importação, igualmente equivocaram-se ao promover a classificação fiscal do produto importado.

Donde a integral exoneração dos valores lançados, inclusive da multa de um por cento em face do erro de classificação fiscal, entendimento contra a qual, especificamente quanto ao cancelamento desta última, insurgiu-se a Recorrente, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

(...)

Segundo o il. Conselheiro LUÍS EDUARDO BARBIERI, a "autoridade fiscal, ao efetuar o lançamento, deve demonstrar e comprovar que a situação fática (fato jurídico relatado) se enquadrou perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal).

Deve-se, portanto, demonstrar a subsunção entre o evento, ocorrido no mundo fenomênico e relatado na linguagem competente – fato jurídico, à hipótese de incidência tributária" (BARBIERI, Luís Eduardo Gorrossino, Lançamento tributário: vícios e seus defeitos, São Paulo: Novas Edições Acadêmicas, 2015, p. 226).

Um dos equívocos apontados, na mesma obra, quanto à motivação do lançamento, e com a qual concordamos, é a ausência, insuficiência ou o erro na descrição dos fatos do auto de infração (p. 227), erro como o que ora constatamos no presente lançamento, uma vez que, na sua motivação, a autoridade fiscal deveria ter demonstrado, como antes defendemos, o equívoco em que laborou a contribuinte, mediante a análise das regras de

interpretação que seriam aplicáveis ao caso e a indicação, em face dessas mesmas regras, da classificação correta.

A nosso juízo, portanto, a autoridade fiscal cometeu um vício de motivação no lançamento, do qual resulta, pura e simplesmente, a sua nulidade por vício material.

Ainda que persista o erro de classificação – e isso não está em discussão –, há um defeito no ato administrativo que não admite convalidação. Ante o exposto, somos por negar provimento ao recurso especial da PFN.”

Ademais a mais, ao passo que é reconhecida que a classificação utilizada pela contribuinte e fiscalização estão equivocada, não se pode manter tal multa diante da alteração de critério jurídico, encontrando limite nos termos dos artigos 146 e 149 do CTN. Nesse sentido:

Tem-se, no artigo 146 do Código Tributário Nacional, um mesmo valor jurídico - a segurança jurídica - que agasalha tanto a legalidade tributária como a proteção da boa-fé do contribuinte³⁷.

Como já foi visto no Capítulo II, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar inclui-se entre as incumbências da lei complementar (artigo 146 da Constituição Federal). Daí que se essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à proteção à boa-fé, não se pode invocar a legalidade para a revisão do lançamento por erro de direito. Afinal, o Princípio da Legalidade foi inserido entre as limitações ao poder de tributar, sendo acertado, daí, não o fazer prevalecer em prejuízo do próprio contribuinte que se quis proteger.

Em que pese meu entendimento pessoal sobre a aplicação do art. 711 do Regulamento Aduaneiro, aplico o enunciado da súmula 161 CARF.

Diante do exposto, voto em acompanhar a relatora pelas conclusões.

(assinatura digital)

Laércio Cruz Uliana Junior

Declaração de Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Venho por esta declaração de voto registrar que observo e aplico a Súmula n.º 161 do CARF somente em razão da responsabilidade que tenho como Conselheiro perante o regimento interno deste Conselho e demais dispositivos que regulam a obrigatoriedade da observação de tais súmulas nos julgamentos do processo administrativo fiscal.

Pessoal e academicamente não concordo com seu conteúdo.

Portanto, apesar de aplicar e observar a Súmula n.º 161, como determina a legislação, pessoalmente entendo que a Multa de 1% (Art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001) por “erro” de indicação da classificação do produto na Declaração de Importação deveria ser cancelada junto com o Auto de Infração e os tributos cancelados.

A multa não deveria prosperar de forma autônoma e apartada dos tributos.

Também, tanto a reclassificação fiscal de produto quanto a aplicação da mencionada multa não deveriam ser realizadas por negativa, mas somente por assertiva.

O Art. 142 do Código Tributário Nacional, amparado por outros dispositivos do Decreto 70.235/72 e dentro de uma hierarquia infra constitucional, em perfeita consonância com regras constitucionais de limitação ao Poder do Estado, determinou que os lançamentos de ofício devem ser acompanhados da prova da ocorrência da infração fiscal.

Não existindo prova no Auto de Infração, o lançamento não deve prosperar como um todo, por ausência de provas, fatos e, portanto, materialidade.

Caso contrário, ao permitir que lançamentos sejam realizados pela “negativa” ou pela “tentativa” de erros e acertos, bastaria que o fisco autuassem os contribuintes sem quaisquer critérios para “ver se acerta” pelo menos a multa de 1% (Art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001) por “erro” de indicação da classificação do produto na Declaração de Importação.

Peço vênica para fazer uma breve metáfora.

Imagina-se que em um torneio de arco e flecha o primeiro arqueiro acerta a flecha no centro do alvo, na esfera central pintada de amarelo, sendo que o segundo arqueiro não acertou a esfera central pintada de amarelo, pois sua flecha distanciou-se da esfera central e atingiu a esfera vermelha, a segunda mais próxima do centro.

A regra do torneio, antes de seu início, era a seguinte: ganha quem acertar na esfera central pintada de amarelo. No meio do torneio, antes da proclamação do resultado esta regra do torneio foi alterada para a seguinte: ganha quem acertar na esfera vermelha. Com a nova regra, o arqueiro menos talentoso ganhou o torneio e toda a torcida perdeu interesse no evento, assim como o arqueiro mais talentoso.

Tal metáfora serve para o presente caso pois, comparando o “processo administrativo fiscal” com o “torneio” e o “alvo” com o “Auto de Infração”, aplicar a multa de 1% sobre uma classificação que era equivocada para a fiscalização de uma forma e manter a aplicação dessa multa de outra forma ou por fato diferente, que não o apontado pela fiscalização, deveria configurar uma inovação no lançamento, situação vedada pelo disposto no Art. 146 do CTN.¹

As razões do Auto de Infração configuraram o meio pelo qual decidiu-se cobrar determinados tributos ou multas, assim como a regra do torneio de arco e flecha configurou o meio pelo qual o vencedor será definido.

Alterar a regra do torneio, assim como modificar as razões de decidir da cobrança fiscal, deveriam configurar inovação. Uma regra que não estava presente desde o início.

É razoável acreditar que não deveria ser possível dissociar a aplicação de quaisquer multas que sejam, das razões inicialmente apresentadas no Auto de Infração que originou a cobrança.

¹ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Diante de critério novo, a defesa do contribuinte pode restar prejudicada, pois, o fundamento pelo qual se concluiu que houve “erro” na indicação da classificação é outro. Vejamos: inicialmente a fiscalização concluiu que houve erro na classificação fiscal de um produto porque tal classificação deveria ser “X” e não “Y”, contudo, em um segundo momento decide-se que houve erro na classificação porque esta deveria ser “Z” e não “Y”.

É fácil perceber que o auto de infração descreve a infração de um jeito e a decisão em segunda instância administrativa fiscal descreve de outro jeito quando mantém a multa por fatos e razões diversas.

Como ensinado por diversos autores notáveis da área tributária, administrativa e processual, o Poder Público somente pode fazer aquilo que está determinado em Lei e o contribuinte pode fazer tudo, menos aquilo que está proibido em Lei. Essa é a máxima fundamental que norteia a aplicação do princípio da legalidade no Direito. Ou seja, todos os atos administrativos estão estritamente vinculados ao Auto de Infração e tudo que ele contém (materialidade e autoria). A lide deve estar restrita aos termos, fundamentos e razões do Auto de Infração, nada a mais e nada a menos.

Além de inovação no fundamento do lançamento, diante de tais medidas, o processo administrativo fiscal poderá criar apenas uma obediência passageira (vide Beccaria, Cesare. "Dos Delitos e das Penas", fls. 107) na sociedade, o que, com certeza, não é um dos objetivos da administração pública.

Ao analisar os acórdãos que foram objeto de análise para a criação da Súmula Carf n.º 161, observei que esta possui somente três Acórdãos paradigmas proferidos no âmbito da CSRF, sendo que todos os três (9303008.194, 9303006.474 e 9303006.331) foram desempatados pelo “voto de qualidade”, antes de sua metamorfose jurídica ocasionada pelo Art. 19 da Lei n.º 10.522/02.

Esta pequena quantidade de paradigmas e na forma como foram decididos no âmbito da CSRF, demonstra somente a falta de solidez e a existência de controvérsia sobre a matéria, como pode ser observado na declaração de voto proferida no citado Acórdão CSRF n.º 9303006.331 pelo nobre Ex-Presidente desta Turma de julgamento, Charles Mayer de Castro Souza, à época conselheiro integrante da 3.ª Turma da CSRF/CARF:

“Declaração de Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza

No presente caso, segundo o acórdão recorrido, o Fisco, no ato lançamento, e a contribuinte, quando da importação, igualmente equivocaram-se ao promover a classificação fiscal do produto importado.

Donde a integral exoneração dos valores lançados, inclusive da multa de um por cento em face do erro de classificação fiscal, entendimento contra a qual, especificamente quanto ao cancelamento desta última, insurgiu-se a Recorrente, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

Consoante o mesmo acórdão recorrido, a exoneração da multa aplicada, decorrente do erro de classificação, deveu-se ao fato de o lançamento não estar bem fundamentado

("ausência de laudo técnico por parte da fiscalização, impossibilitando inclusive a análise comparativa com o laudo técnico produzido pela recorrente justifica a exoneração da multa por classificação fiscal incorreta").

Já para o il. relator, bastaria, para a aplicação da mesma penalidade isolada, ser necessário apenas comprovar a errônea classificação fiscal do produto importado, sendo absolutamente irrelevante o fato de o Fisco também ter se equivocado em sua classificação fiscal, porque, acredita, o erro de classificação persistiu, bem como as consequências deste erro decorrentes.

Discordamos.

Primeiro, o fato de o erro de classificação fiscal persistir, ou seja, o fato de a classificação fiscal correta não ser a adotada pela contribuinte (classificação "A"), tampouco ser a indicada pelo Fisco (classificação "B"), mas, sim, uma terceira classificação (classificação "C"), não autoriza, só por isso, a manutenção da multa isolada.

Se assim fosse, também se deveria manter a exigência do crédito tributário lançado, no caso em que, não obstante o erro de classificação da contribuinte e do Fisco, a terceira classificação fiscal, a classificação "C", se apresentasse com as mesmas alíquotas de II e de IPI vinculado que aquela indicada pelo Fisco no lançamento, a classificação "B". Afinal, neste caso, também continuaria a haver a falta de recolhimento de tributos na importação, assim como, é o que se defende, o erro de classificação ("Onde há a mesma razão, há de se aplicar o mesmo direito").

Segundo, porque, para apontar um erro de classificação fiscal, o Fisco deve indicar as regras de classificação não observadas e a classificação fiscal correta. E assim é porque, não fosse pelo caráter norteador das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado – as quais se direcionam a apontar como chegar à correta classificação fiscal do produto importado, não à errada! –, a Administração Tributária deve informar ao administrado (no caso, o importador) não apenas o erro que cometera, mas, também, como deveria ter agido, a fim de que o erro não venha a se repetir, com todas as consequências daí advindas (o art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 9.784, de 1999, impõe que, nos processos administrativos, a atuação da Administração Pública se dê segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé).

Não se pode afirmar errada uma classificação, senão indicando a correta e apontando as regras que autorizam esta nova classificação.

Terceiro, o lançamento tributário, como se sabe, é um ato administrativo e, como tal, como outros de mesma natureza, apresenta requisitos cuja não observância enseja a declaração de sua nulidade. Um desses requisitos é a motivação, consistente no relato, em linguagem adequada, do motivo do ato – o fato do mundo fenomênico que autoriza o lançamento. Noutras palavras, é a exposição, por escrito e em forma inteligível, de que os seus pressupostos de fato realmente ocorreram.

Segundo o il. Conselheiro LUÍS EDUARDO BARBIERI, a "autoridade fiscal, ao efetuar o lançamento, deve demonstrar e comprovar que a situação fática (fato jurídico relatado) se enquadrou perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal).

Deve-se, portanto, demonstrar a subsunção entre o evento, ocorrido no mundo fenomênico e relatado na linguagem competente – fato jurídico, à hipótese de incidência tributária" (BARBIERI, Luís Eduardo Gorrossino, Lançamento tributário: vícios e seus defeitos, São Paulo: Novas Edições Acadêmicas, 2015, p. 226).

Um dos equívocos apontados, na mesma obra, quanto à motivação do lançamento, e com a qual concordamos, é a ausência, insuficiência ou o erro na descrição dos fatos do auto de infração (p. 227), erro como o que ora constatamos no presente lançamento,

uma vez que, na sua motivação, a autoridade fiscal deveria ter demonstrado, como antes defendemos, o equívoco em que laborou a contribuinte, mediante a análise das regras de interpretação que seriam aplicáveis ao caso e a indicação, em face dessas mesmas regras, da classificação correta.

A nosso juízo, portanto, a autoridade fiscal cometeu um vício de motivação no lançamento, do qual resulta, pura e simplesmente, a sua nulidade por vício material.

Ainda que persista o erro de classificação – e isso não está em discussão –, há um defeito no ato administrativo que não admite convalidação. Ante o exposto, somos por negar provimento ao recurso especial da PFN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza.”

O entendimento de que a multa de 1% não deve prosperar na hipótese da fiscalização ter se equivocado na reclassificação do produto possui diversos precedentes nas turmas ordinárias, como pode ser observado na ementa e trechos reproduzidos do Acórdão n.º 3201003.039 (desta turma de julgamento):

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2009

DECADÊNCIA OCORRÊNCIA LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Aplica-se o § 4º do Art. 150 do Código Tributário Nacional CTN, aos impostos lançados por homologação, quando não evidenciado casos de dolo, fraude ou simulação. Ultrapassado o prazo quinquenal extingue-se o crédito tributário, sendo irregular a formalização de lançamento tributário após o termo ad quem.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL COMPOSIÇÃO DO PRODUTO NECESSIDADE DE PROVA.

Nos casos em que a reclassificação fiscal efetuada pelo fisco levar em consideração a composição de produto, esta deve estar irremediavelmente provada nos autos do processo, de modo a categorizar a situação de fato, sob pena da insubsistência da exigência fiscal.”

(...)

Em votação unânime, esta DRJ/SP aplicou o Art. 112 do CTN, interpretando a lide administrativa em favor do contribuinte, uma vez que o lançamento criou dúvida com relação à reclassificação. E diante desta premissa, não foi necessário sequer analisar a classificação do produto, se estaria correta a do contribuinte ou não.

Assim, ainda que a Receita Federal do Brasil, representada pelo Auditores Fiscais da Receita, tenha competência para reclassificar os produtos de acordo com as posições das Nomenclaturas Comuns do Mercosul e com as regras gerais do sistema harmonizado de classificação, tal reclassificação deve ser acompanhada da verossimilhança e de alguma

prova, que convença de forma suficiente os julgadores administrativos, seja de primeira ou de segunda instância.

Neste caso, a fiscalização não juntou nenhuma prova que poderia dar reforço à reclassificação e, ao seu favor, o contribuinte apresentou provas e verossimilhança suficiente para comprovar que a reclassificação apresentada pela fiscalização não deveria prosperar.

Nos documentos anexos à impugnação o contribuinte juntou declaração do fornecedor do produto reclassificado com a afirmação de que não havia malte no produto, assim como juntou os rótulos do produto, que apontam somente substâncias químicas diversas, sendo que nenhuma era malte.

Ainda, apesar deste produto ter o nome de "Concentrado de Malte Natural", o contribuinte explicou que a nomenclatura é utilizada de acordo com a destinação que será dada ao produto adquirido, se para o "Concentrado de Malte Natural", se para o "Concentrado de Malte com Limão" ou para o "Concentrado de Malte Zero", por exemplo.

Todas as alegações e provas favoráveis ao contribuinte fazem sentido e merecem provimento, ao mesmo tempo que o lançamento não comprovou a divergência na classificação do produto e, portanto, em razão da dúvida que paira sobre o lançamento, este não deve prosperar.”

No mesmos sentido, conforme ementa e trechos transcritos a seguir, por unanimidade de votos, no Acórdão de n.º 3201003.670, proferido no âmbito desta Turma de julgamento, decidiu-se pelo cancelamento integral do Auto de Infração:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARDIOSCÓPIO.

A mercadoria denominada “cardioscópico”, quando se constitui em aparelho de eletrodiagnóstico endoscópico, classifica-se na NCM 9018.19.10.

LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

O lançamento decorrente de reclassificação fiscal de mercadorias deve ser declarado improcedente, na hipótese de não apontar a classificação correta da mercadoria.”

(...)

“Considerando que o Fisco não apontou corretamente a classificação fiscal, prejudicando a defesa do contribuinte, o lançamento deve ser declarado improcedente.

Conselheiro - Marcelo Giovani Vieira.”

Outras turmas de julgamento também adotaram o mesmo critério ao longo de anos julgando a matéria, conforme pode se extrair dos Acórdãos de n.º 3302002.930, 380200.148 e 3201002.152, reproduzidos parcialmente a seguir:

“ACÓRDÃO N.º 3302002.930:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 15/12/2008 a 26/10/2009

NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). PLACAS DE MICROPROCESSAMENTO COM DISSIPADOR DE CALOR. CÓDIGO NCM.

As placas de microprocessamento com dispositivo de dissipação de calor e de proteção do processador (placa de metal IHS Integrated Heat Spreader), especialmente concebida para utilização em uma máquina automática de processamento de dados, classificam-se no código NCM 8473.30.43.

ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONTRIBUINTE E DA FISCALIZAÇÃO. TERCEIRO CÓDIGO NCM CONTENDO AS MESMAS ALÍQUOTAS DO CÓDIGO INFORMADO PELO CONTRIBUINTE. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO DOS TRIBUTOS E CONSECUTÓRIOS LEGAIS. CABIMENTO.

Se autuação foi fundamentada em código NCM não pertencente ao produto importado, cujo código NCM contém as mesmas alíquotas do código NCM errado declarado pelo contribuinte, inexistente diferença de tributos e respectivos consecutórios legais (juros moratórios e multa de ofício), por ausência da diferença de alíquotas que fundamentava o lançamento.

ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA DA AUTUAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA COBRANÇA DOS TRIBUTOS E CONSECUTÓRIOS LEGAIS LANÇADOS. POSSIBILIDADE.

Se código NCM correto do produto importado não corresponde ao código NCM declarado pelo importador nem ao utilizado na autuação pela fiscalização, por erro na fundamentação da autuação, não procede a cobrança dos tributos e consecutórios legais lançados.

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. DESCABIMENTO. AUSÊNCIA DE LAUDO TÉCNICO PARA A PERFEITA IDENTIFICAÇÃO DA MERCADORIA NA AUTUAÇÃO. INTERPRETAÇÃO BENIGNA AUTORIZADA PELO ARTIGO 112 DO CTN.

Restando demonstrado nos autos que a fiscalização não se utilizou de assistência técnica para identificar a mercadoria importada na autuação, requisito indispensável no caso da espécie dos autos pela especificidade técnica, aplica-se a interpretação benigna autorizada pelo artigo 112 do CTN.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.”

(...)

Assim a ausência de laudo técnico por parte da fiscalização, impossibilitando inclusive a análise comparativa com o laudo técnico produzido pela recorrente justifica a

exoneração da multa por classificação fiscal incorreta, estabelecida no art. 84, I, da Medida Provisória 2.15835/2001, com escopo no artigo 112 do Código Tributário Nacional-CTN. Ressalte-se que a interpretação benigna autorizada pelo art. 112 do CTN norteia-se pelo que dispõe seus incisos [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: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.].

No presente caso existindo dúvida razoável quanto à precisa identificação técnica do produto importado com relação à sua característica principal, visto que prejudicada a perfeita identificação desta pela ausência de laudo técnico, dado o grau de especificidade técnica do referido produto importado, impossibilitando inclusive a análise comparativa com o laudo técnico produzido pelo contribuinte, aplica-se a interpretação benigna autorizada pelo art. 112, II do CTN, para exonerar o crédito referente à multa por classificação fiscal incorreta.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário notocante à multa de um por cento sobre o valor da mercadoria.

ACÓRDÃO N.º 380200.148:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 19/04/1999, 12/11/1999, 02/12/1999, 22/08/2000, 16/05/2000, 24/01/2001, 20/06/2001, 12/07/2002, 28/08/2003, 04/11/2003, 13/07/2004

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. CLASSIFICAÇÃO NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM) INCORRETA PELO IMPORTADOR. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 84, I, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158 35/2001. IMPOSSIBILIDADE NO CASO CONCRETO; RECURSO PROVIDO PARA ANULAR O LANÇAMENTO POR VÍCIO MATERIAL.

No acórdão recorrido, a DRJ cancelou todos os tributos lançados, mantendo apenas a multa do Art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.15835/2001, por entender que a recorrente classificou incorretamente, na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), a mercadoria que importou. No caso em foco, tanto a importadora, quanto a fiscalização equivocaram-se na classificação da mercadoria, empregando ambos códigos distintos da NCM. O tema somente restou esclarecido a partir das provas realizadas, inclusive laudos técnicos, quando foi possível promover o adequado enquadramento num outro código.

Ausente, portanto, deliberada intenção de fraudar ou impor prejuízo ao Fisco. Ademais, consoante revelam os documentos encartados nos autos (fls. 68 e ss.), houve descrição detalhada e completa da mercadoria, tomando possível a identificação sem margem de dúvidas. Presentes o comportamento transparente e de boa-fé da importadora, inclusive com recolhimento do tributo devido na importação, a multa do Art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.15835/2001 deve ser afastada, nesta hipótese. Recurso voluntário a que se dá provimento.

ACÓRDÃO N.º 3201002.152:

"Note-se, inicialmente, que o fundamento utilizado pela DRJ para manter a exigência da penalidade isolada é diverso daquele registrado no campo "Descrição dos

Fatos” do auto de infração. Com efeito, a fiscalização alegou que a classificação fiscal correta do produto importado seria 3809.91.90 (“preparação química à base de poliéster do ácido tereftálico, em meio aquoso, apta para uso na indústria têxtil”), com base em que promoveu a cobrança do II, acrescido de multa e juros, e da penalidade por erro de classificação fiscal. Não sendo correta a classificação fiscal utilizada pela fiscalização para proceder ao lançamento, não poderia a instância de origem, considerando correta uma terceira classificação, manter a penalidade isolada, pois esse fato caracteriza cerceamento ao direito de defesa, uma vez que à Recorrente não se conferiu oportunidade de se pronunciar, em sua impugnação, sobre esta terceira classificação fiscal. Abraçando esse entendimento, transcreve-se a seguinte ementa de decisão do CARF:

FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO. PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE.

É nula, por prejuízo ao direito de defesa do sujeito passivo, a decisão de primeira instância que apresenta fundamentos fáctojurídicos ao lançamento impugnado não constantes da peça de ataque.

(CARF/Segunda Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Acórdão n.º 2401002.593, de 14/08/2012).

Assim, a instância de origem nada mais fez do que promover uma alteração na fundamentação do ato administrativo (lançamento), visto que o motivo de fato do qual resultou a exigência da penalidade foi que a classificação fiscal adotada pela Recorrente estava errada porque correta era a indicada pela fiscalização. Configurado prejuízo ao direito de defesa, é de se declarar nula decisão proferida pela DRJ, com fulcro no art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para anular a decisão proferida pela DRJ.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza"

Registrada a divergência pessoal no entendimento da matéria, apenas para cumprir e observar o regimento interno deste Conselho, acompanho o relator na aplicação da Súmula Carf n.º 161.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima