



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10111.720504/2012-98</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-004.159 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Data do fato gerador: 16/09/2010, 25/10/2010, 09/12/2010, 26/04/2011, 16/06/2011, 17/08/2011, 22/09/2011

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRÓTESES PENIANAS. NCM 9021.39.80.

Próteses penianas não constituem próteses articulares no sentido técnico do termo, devendo ser classificadas no código residual 9021.39.80 (Outros artigos e aparelhos de prótese), e não em 9021.31.90 (Próteses articulares).

MULTA REGULAMENTAR. REVOGAÇÃO. LEI COMPLEMENTAR Nº 227/2026. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, fundamentada no artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, foi revogada pela Lei Complementar nº 227/2026, aplicando-se o princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. A alegação de caráter confiscatório da multa de ofício de 75% extrapola a competência deste órgão julgador administrativo.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a multa de 1% sobre o valor aduaneiro.

*Assinado Digitalmente*

**Neiva Aparecida Baylon** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Carsola Mascarenas, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (Presidente).

## RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Trata-se de auto de infração lavrado para a exigência de Imposto de Importação (II), acrescido de multa de ofício de 75%, dos respectivos acréscimos legais, bem como de multa regulamentar de 1% do valor aduaneiro, observados os valores mínimos individuais de R\$ 500,00, em razão de classificação fiscal incorreta de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Conforme descrito no Relatório de Atividade Fiscal (fls. 29–36), a autuação decorre da constatação, em relação às Declarações de Importação (DI) nºs 11/1798112-8, 11/1545103-2, 11/1110031-6, 11/0745993-3, 10/2201377-9, 10/1884919-1 e 10/1619158-0, de enquadramento fiscal incorreto de mercadorias declaradas como “próteses penianas, kits de montagem para próteses penianas, reservatórios para próteses penianas, cilindros e conjuntos da bomba, também para as referidas próteses”.

O importador classificou os produtos no código 9021.31.90 da NCM, entendimento que foi afastado pela fiscalização sob o fundamento de que as mercadorias não se enquadrariam como “próteses articulares”, procedendo-se, assim, à reclassificação para o código residual 9021.39.80 da NCM.

Cientificada por via postal em 13/04/2012 (fl. 185), a interessada, por intermédio de procuradores regularmente constituídos (fl. 238), apresentou impugnação tempestiva em 11/05/2012 (fls. 211–219), instruída com documentos (fls. 220–333), cujas alegações são a seguir sintetizadas.

Sustenta que os produtos importados caracterizam-se como próteses articulares, argumentando que, se a intenção do legislador fosse restringir a classificação apenas às próteses implantadas em articulações do corpo humano, a descrição normativa seria “próteses para articulação”. Afirma que a redação adotada alcança todos os produtos dotados de articulação, inclusive as próteses penianas, as quais, por possuírem mecanismos articuláveis, permitem ao paciente o controle voluntário dos estados de ereção e flacidez.

Alega, ainda, a existência de diversos laudos técnicos que atestariam que as próteses penianas da Coloplast (modelos Gênese e Titan), objeto da autuação, são materiais de classificação articulável (documento 6). Acrescenta que, à luz do art. 110 do Código Tributário Nacional, o legislador não pode alterar conceitos de direito privado para modificar competências tributárias, tampouco poderia a fiscalização restringir o alcance da expressão “próteses articulares”, afastando-se do significado técnico adotado no âmbito da medicina, conforme demonstrado nos laudos juntados.

Por fim, questiona as multas aplicadas, alegando caráter confiscatório, com fundamento nos arts. 5º, XXII, 150, IV, e 170, II e IV, da Constituição Federal, citando precedentes do Supremo Tribunal Federal.

À fl. 334, a repartição preparadora informou a ocorrência de equívoco procedimental que resultou na lavratura de Termo de Revelia e de Carta de Cobrança, circunstância esta questionada pela interessada (fls. 197–198).

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. INCORREÇÃO. LANÇAMENTO.** Em decorrência de incorreção na classificação fiscal adotada pelo importador, é devido o lançamento de ofício das diferenças de tributos, seus correspondentes consectários legais, além da multa regulamentar prevista para a hipótese.

**MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.** No lançamento tributário efetuado pela autoridade administrativa, é aplicável a multa de ofício.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente pretende, em síntese, a reforma da decisão recorrida, formulando os seguintes pedidos:

Requer o cancelamento integral da autuação fiscal, ao argumento de que as próteses penianas importadas possuem caráter articulável, na medida em que permitem o controle voluntário de ereção e flacidez, conforme demonstrado por laudos médicos constantes dos autos.

Sustenta, ainda, que a Solução de Consulta SRRF 7ª RF/Diana nº 604/2004 teria classificado produtos idênticos na mesma posição tarifária defendida pela contribuinte, de modo que não poderia a autoridade julgadora atribuir interpretação diversa ao conceito de “próteses

articulares”, sob pena de violação ao disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, que veda a alteração, pela legislação tributária, do conteúdo e alcance de institutos de direito privado.

Subsidiariamente, requer:

1. A exclusão das penalidades, juros de mora e correção monetária, com a manutenção apenas do tributo principal, com fundamento no artigo 101, inciso III, do Decreto-lei nº 37/66 e no artigo 100 do CTN, sob o argumento de que sua conduta estaria amparada por ato interpretativo da Receita Federal;

2. Alternativamente, a exclusão da multa de 1% sobre o valor aduaneiro aplicada em razão de suposta classificação incorreta, à luz do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 12/97 e do Acórdão nº 3402-004.617, sustentando que o produto foi corretamente descrito na declaração de importação, inexistindo dolo ou má-fé.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora.

Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 06.234.797/0001-78, dirigido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em face do Acórdão nº 06-65.927, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba.

### 1. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS

A controvérsia central reside na correta classificação fiscal das “próteses penianas” importadas pela recorrente. A recorrente defende o enquadramento na subposição 9021.31 (“Próteses articulares”), enquanto a fiscalização e a decisão recorrida as enquadram na subposição 9021.39 (“Outros”).

A matéria não é nova neste Conselho. A correta classificação de mercadorias na NCM deve seguir as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e, de forma subsidiária, pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

A Posição 90.21 da NCM abrange “Artigos e aparelhos ortopédicos, (...) artigos e aparelhos de prótese; (...) que se destinam a ser transportados à mão ou sobre as pessoas ou a ser implantados no organismo.”

Dentro desta posição, encontramos as subposições em disputa:

- 9021.31: – Próteses articulares
- 9021.39: – Outros

A recorrente argumenta que o termo “articular” deveria ter um sentido amplo. Contudo, a melhor técnica de classificação tarifária exige uma interpretação estrita e técnica dos termos.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), ao tratarem dos “demais aparatos e artigos de prótese”, fornecem exemplos claros do que se considera “próteses articulares”, citando “...brazos, antebrazos, manos, piernas, pies, narices, articulaciones artificiales (por ejemplo, para las caderas o las rodillas), así como los tubos de tejido sintético que se utilizan para reemplazar los vasos sanguíneos y las prótesis valvulares cardiacas.”

Como se vê, os exemplos de próteses articulares (quadril, joelho) referem-se inequivocamente a juntas do esqueleto que unem dois ou mais ossos, permitindo-lhes movimento. As próteses penianas, embora possuam mecanismos que lhes confirmam rigidez, não substituem uma articulação no sentido anatômico e funcional do termo. Sua função é restaurar a capacidade de ereção, e não a de uma articulação óssea.

Este Conselho já se debruçou sobre tema idêntico. No Acórdão nº 3302-011.681, que tratava da classificação de próteses mamárias e penianas, restou decidido que tais produtos não se enquadram como próteses articulares, devendo ser classificados no código residual. Naquela ocasião, o acórdão destacou:

“A fiscalização procedeu à reclassificação fiscal das mesmas para o código 9021.39.80, cujas alíquotas, são, respectivamente, 14% e 0% argumenta que a subposição adotada pelo importador (9021.31.90) diz respeito apenas a próteses articulares, sendo que as mercadorias despachadas pelas mencionadas declarações de importação tendo em conta suas descrições, tem classificação adequada no código 9021.39.80 ‘Outros’. (...)”

O argumento da recorrente de que a fiscalização não poderia alterar o conceito de “prótese articular” com base no art. 110 do CTN também não prospera. Não se trata de alteração de conceito de direito privado, mas sim da aplicação de norma técnica aduaneira (NCM) a um produto específico, atividade plenamente inserida na competência da autoridade fiscal.

Dessa forma, não há reparos a fazer na decisão recorrida. A classificação fiscal determinada pela autoridade fiscal, no código 9021.39.80, é a que se mostra tecnicamente correta.

## 2. DA MULTA REGULAMENTAR DE 1% SOBRE O VALOR ADUANEIRO

Foi aplicada multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria, com fundamento no artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que dispõe:

“Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria: I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria.”

A responsabilidade por infrações à legislação aduaneira é de natureza objetiva, conforme dispõe o § 2º do artigo 94 do Decreto-Lei nº 37/1966, que afirma que tal responsabilidade “independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Assim, a simples constatação do erro na classificação fiscal seria suficiente para a aplicação da penalidade, não havendo que se perquirir sobre o dolo ou culpa do importador.

Contudo, situação fática relevante alterou o panorama normativo aplicável. A Lei Complementar nº 227, de 2026, revogou expressamente o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, conforme disposto em seu artigo 181, inciso II. Tal revogação eliminou a base normativa que fundamentava a imposição da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro.

Essa revogação encontra respaldo no princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei deve retroagir quando deixa de definir determinada conduta como infração. Ao revogar o dispositivo que tipificava a infração de classificação incorreta de mercadoria como ensejadora de multa de 1%, a Lei Complementar nº 227/2026 reconheceu que tal penalidade não mais se justificava no ordenamento jurídico tributário.

Portanto, ainda que reconhecida a incorreção da classificação fiscal (questão que já foi decidida neste voto), a multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro não encontra mais fundamento legal, devendo ser cancelada.

### 3. DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO

A recorrente alega que a multa de ofício de 75% teria caráter confiscatório, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal.

Contudo, a análise da constitucionalidade de leis e atos normativos é matéria afeta exclusivamente ao Poder Judiciário, sendo vedada a este órgão julgador administrativo. Tal entendimento está consolidado na Súmula CARF nº 2, que dispõe: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Adicionalmente, apenas para argumentar, o Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de repercussão geral (Tema 863, RE 736.090), firmou entendimento de que as multas punitivas não devem ultrapassar o patamar de 100% do valor do tributo. A multa de 75% aplicada no presente caso está, portanto, em conformidade com o parâmetro estabelecido pela Suprema Corte, não havendo que se falar em confisco.

Assim, afasto a alegação quanto ao caráter confiscatório.

## DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento, a fim de cancelar a multa regulamentar de 1% incidente sobre o valor aduaneiro, em razão da revogação do artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 pela Lei Complementar nº 227/2026, aplicando-se ao caso o princípio da retroatividade benigna, nos termos do artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Neiva Aparecida Baylon**