



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.009834/2008-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-006.712 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2019
Recorrente IMACT IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Data do fato gerador: 24/08/2007

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

Próteses mamárias, apresentadas em variados modelos e tamanhos, para implantes no corpo humano, classificam-se no código 9021.39.80 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 43, de 2006, nos termos das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nºs 1 e 6 e Regra Geral Complementar nº 1 da NCM, na medida em que não se amoldam ao conceito de próteses articulares.

MULTA DE OFÍCIO. NÃO QUALIFICADA. EXCLUSÃO. DESCRIÇÃO CORRETA DO PRODUTO. IMPOSSIBILIDADE.

A multa de ofício não qualificada, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não exige que a conduta da autuada seja dolosa, bastando, para a sua imputação, que haja a falta de pagamento do tributo, falta de declaração ou declaração inexata, de forma que a eventual boa-fé da recorrente ou a descrição correta do produto na Declaração de Importação não a exime da penalidade.

A partir da vigência do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13/2002, publicado em 11.09.2002, não é mais cabível a exclusão da multa de ofício para a "classificação tarifária errônea" nas circunstâncias especificadas no referido Ato Declaratório, que não traz em sua redação essa hipótese, remanescendo a desoneração apenas para as hipóteses de solicitação indevida de benefícios fiscais (imunidade, isenção, redução, preferência tarifária ou ex tarifário) nas mesmas circunstâncias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

1. Por bem retratar o caso em tela, emprego como meu parte do relatório desenvolvido pela DRJ de São Paulo quando da lavratura do acórdão n. 16-071.564 (fls. 100/117), o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 02/09/2008, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Imposto de Importação e Contribuições PIS/COFINS - Importação, acrescidas de multa de ofício (75%) e juros de mora, além de multa regulamentar, no valor de R\$ 229.169,34, em virtude dos fatos a seguir descritos.

O importador, devidamente qualificado, por meio das declarações de importação abaixo relacionadas (constantes do Anexo I), submeteu a despacho aduaneiro na importação as mercadorias descritas como:

"PRÓTESES MAMARIAS DE SILICONE, MARCA ARION, UTILIZADAS PARA IMPLANTE EM SERES HUMANOS, DO TIPO MAMARIO".

A mercadoria recebeu classificação tributária no código 9021.31.90 da Tarifa Externa Comum (TEC), com alíquota de 14% reduzida a 0% para o Imposto de Importação, por estar a classificação incluída na Lista de Exceção Básica/BIT (Resoluções Camex 43/2006 e suas alterações), e de 0% para o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Em ato de revisão aduaneira das referidas declarações, efetuada na forma como dispõe o art. 570 do Decreto n.º 4.543/02 (Regulamento Aduaneiro), foi constatado que a posição tarifária adotada pelo contribuinte é indevida.

A mercadoria descrita como Prótese Mamária de Silicone trata-se de prótese mamária constituída por elastômero de silicone fabricada em monobloco, preenchida com gel de silicone de grau médico coesivo e biocompatível, sendo indicada para: intervenção cosmética de aumento; reconstrução imediata ou posterior a uma mastectomia.

A Regra n.º 1 de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), em sua primeira parte, informa que, para os devidos efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas. Mais ainda, a RGI n.º 6 dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma dada posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos destas subposições. Já a Regra Geral Complementar n.º 1 do SH/TEC/NCM dispõe que as Regras Gerais de Interpretação são aplicadas para itens e subitens.

A correta classificação para tal mercadoria seria dada pelo texto da posição 9021, mais especificamente pelo texto da subposição 9021.39, já que a subposição utilizada pelo importador - 9021.31 - trata apenas de próteses articulares.

As próteses articulares se prestam a substituir (total ou parcialmente) uma articulação humana ou animal, o que não é o caso, já que a mercadoria importada trata-se de prótese mamária. Logo, a classificação adequada para esta mercadoria se dá no código 9021.39.80, com alíquota de 14% para o Imposto de Importação e 0% para o Imposto sobre Produtos Industrializados. Tal entendimento é corroborado pelo Acórdão DRJ/SPOII n.º 17- 14412, de 22 de fevereiro de 2006.

Sendo assim, cobra-se a diferença de imposto, apurada em face de tal incorreção, somado aos acréscimos legais devidos.

Cientificado do auto de infração, via Aviso de Recebimento, em 18/09/2008 (fls. 119), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 17/10/2008, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 122 à 131, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

(...).

2. Devidamente processada, a citada impugnação foi julgada improcedente pelo acórdão alhures referido e assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 24/08/2007

Importação de PRÓTESE MAMARIA com classificação tributária no código NCM 9021.31.90.

As próteses articulares, posição eleita pelo importador, se prestam a substituir (total ou parcialmente) uma articulação humana ou animal, o que não é o caso, já que a mercadoria importada trata-se de prótese mamária.

Portanto, a classificação tributária adequada é no código NCM 9021.39.80 - Outros.

Em momento alguma a fiscalização procedeu com a modificação de critérios jurídicos. Pelo contrário, toda a ação fiscal se baseia em erro de fato atribuído ao importador que elegeu uma classificação fiscal indevida.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

3. Diante deste quadro, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 304/322, oportunidade em que repisou o questionamento quanto ao erro de classificação fiscal por parte da fiscalização, bem como, de forma subsidiária, a necessidade de afastamento da multa aplicada em razão da sua boa-fé.

4. É o relatório.

Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, Relator.

5. O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento, o que passo a fazer a seguir.

I. Da classificação das mercadorias em análise e os efeitos da solução de consulta n. 604/2004

6. Conforme relatado no presente voto, o contribuinte importou próteses mamárias, classificando-as no código NCM 9021.31.90 e que apresenta a seguinte descrição:

1- Capítulo 90: Instrumentos e Aparelhos de Óptica, Fotografia e Cinematografia, Medida, Controle ou de Precisão, Instrumentos ou Aparelhos Médico-Cirúrgicos, suas Partes e Acessórios.

2- Posição 9021: Artigos e aparelhos ortopédicos, incluídas as cintas e fundas médico-cirúrgicas e as muletas; talas, goteiras e outros artigos e aparelhos para fraturas; artigos e aparelhos de prótese; aparelhos para facilitar a audição de surdos e outros aparelhos

para compensar deficiências ou enfermidades, que se destinam a ser transportados a mão ou sobre as pessoas ou a ser implantados no organismo;

3- Subposição 9021.3: Outros artigos e aparelhos de prótese;

4- Subposição 9021.31: Próteses articulares;

5- Subitem 9021.31.90: Outras.

7. A fiscalização, por seu turno, entendeu que a classificação realizada pelo contribuinte estaria correta até a subposição 9021.3, mas que os materiais aqui tratados não poderia ser subclassificados na subposição 9021.31, uma vez que não tratar-se-iam de próteses dotadas de articulação.

8. Assim, segundo a fiscalização, a devida classificação dos bens importados seria aquela descrita no código NCM 9021.39.80, *in verbis*:

1- Capítulo 90: Instrumentos e Aparelhos de Óptica, Fotografia e Cinematografia, Medida, Controle ou de Precisão, Instrumentos ou Aparelhos Médico-Cirúrgicos, suas Partes e Acessórios.

2- Posição 9021: Artigos e aparelhos ortopédicos, incluídas as cintas e fundas médico-cirúrgicas e as muletas; talas, goteiras e outros artigos e aparelhos para fraturas; artigos e aparelhos de prótese; aparelhos para facilitar a audição de surdos e outros aparelhos para compensar deficiências ou enfermidades, que se destinam a ser transportados a mão ou sobre as pessoas ou a ser implantados no organismo;

3- Subposição 9021.3: Outros artigos e aparelhos de prótese;

4- Subposição 9021.39: Outros.

5- Subitem 9021.39.80: Outros.

9. Diante do quadro aqui delineado, resta claro que não há nos autos qualquer divergência acerca da natureza das mercadorias importadas, já que tanto o fisco como o contribuinte partem do pressuposto que as mercadorias em questão são próteses de silicone mamária. Neste mesmo diapasão, não há dissenso quanto a posição de tais mercadorias no código 9021, bem como quanto ao desdobramento dessa posição na subposição de 1º nível, cujo código é o 9021.3. A divergência, portanto, se limita a subposição de 2º nível, o que demanda responder se as próteses importadas pela recorrente são ou não articulares e, a respeito disso, assim esclarece a RGI n. 6:

A classificação de mercadorias nas **subposições** de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das notas de subposições respectivas, assim como, *mutatis mutandis*, pelas regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente regra, as notas de seção e de capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário. (*Grifamos*)

10. Considerando-se, portanto, a primeira parte da regra, exceção feita aos artigos e aparelhos ortopédicos ou para fraturas artigos e aos artigos aparelhos de prótese dentária, os demais artigos classificam-se na **Subposição** de primeiro nível **9021.3**.

11. Por seu turno, a Subposição de segundo nível **9021.31** compreende as **próteses articulares**, ou seja, aquelas próteses próprias para implante nas articulações, tais como próteses de joelho, de quadril etc.. Logo, é fácil percebermos que as mercadorias sob análise não se prestam ao implante nas articulações, não podendo, pois, serem classificadas naquela Subposição de segundo nível. Assim, resta-nos a Subposição residual de segundo nível **9021.39**, a qual inclui outros artigos e aparelhos de prótese que não sejam próteses articulares, tais como as mamas e que são aqui analisadas.

12. Quanto ao desdobramento regional, a RGC n.º 1 dispõe que a classificação dar-se-á pelo texto do Item e do Subitem e pelas Notas Complementares e que só se pode comparar desdobramentos regionais do mesmo nível. Dessa forma, as próteses de silicone em comento (mamárias), a serem implantadas no corpo humano, haverão de ser enquadradas no Item residual 9021.39.80, por serem mercadorias diversas daquelas especificadas nos outros Itens, tais como válvulas cardíacas, lentes intraoculares, próteses de artérias vasculares e próteses mamárias não implantáveis.

13. Em suma, os bens aqui importados não são próteses **articulares** o que, inclusive, se depreende do documento de fls. 66/107.

14. Nem se alegue, como quer fazer crer a recorrente, que a citada classificação fiscal estaria em compasso com o teor da solução de consulta n. 604/2004, o que, por conseguinte, vincularia a Administração Pública. E isto se deve ao fato de que tal solução não foi ofertada para a recorrente, mas sim para outra pessoa jurídica em situação análoga a aqui tratada.

15. Em outros termos, à época em que veiculada a sobredita solução de consulta, seus efeitos estavam restritos às partes envolvidas, exatamente como prescrito nos artigos 48 e 50 da lei n. 9.430/96, *in verbis*:

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

(...).

§ 5º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º.

(...).

§ 10. O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada, sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no § 5º, no prazo de trinta dias contados da respectiva publicação.

§ 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência.

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

(...).

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos [arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972](#) e do art. 48 desta Lei.

§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

§ 2º Da alteração ou reforma mencionada no parágrafo anterior, deverá ser dada ciência ao consulente.

§3º Em relação aos atos praticados até a data da ciência ao consulente, nos casos de que trata o § 1º deste artigo, aplicam-se as conclusões da decisão proferida pelo órgão regional da Secretaria da Receita Federal.

§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul -

MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pelo órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.

(...).

16. O efeito *erga omnes* pretendido pelo recorrente só passou a ser previsto com o advento da IN RFB n. 1396/2013, cuja eficácia está limitada as consultas formuladas após o advento de tal instrução normativa, exatamente como estabelecem os artigos 9º e 32 do citado diploma normativo:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

(...).

Art. 32. O disposto nos arts. 9º e 22 aplica-se somente às Soluções de Consulta Cosit e às Soluções de Divergência publicadas a partir da entrada em vigor desta Instrução Normativa.

(...).

17. Neste mesmo diapasão já decidiu este colegiado, em sua anterior composição, conforme se observa do acórdão n. 3402-004.892, cuja parte da ementa pertinente segue abaixo transcrita:

Ementa

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 22/12/2005 a 03/03/2008

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

Próteses mamárias, testiculares e penianas, de silicone, apresentadas em variados modelos e tamanhos, para implantes no corpo humano, classificam-se no código 9021.39.80 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 43, de 2006, nos termos das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nºs 1 e 6 e Regra Geral Complementar nº 1 da NCM, na medida em que não se amoldam ao conceito de próteses articulares.

(...).

18. Ademais, convém destacar que a solução de consulta mencionada pela recorrente não retratava o entendimento consolidado da Receita Federal. Tanto é verdade que adveio a solução de **divergência** n. 01, de 23-09-2013, que assim estabeleceu:

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Reforma a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/Diana nº 604, de 13 de dezembro de 2004.

Mercadoria: “Próteses de Silicone utilizadas para implante em seres humanos, dos tipos mamário, peniano, panturrilha, glúteo, testicular, faciais, para reconstrução ou reparação em decorrência de traumas, casos de hipomastia ou amastia (mamário) e para fins estéticos, apresentados estéreis em “blister” plástico, acondicionados em caixa de papelão com protetor, e à base de elastômero de silicone ou de envelopes de elastômeros cheios de gel de silicone transparente”, classifica-se no código 9021.39.80 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI 1ª (texto da posição 90.21), RGI 6ª (textos da subposição de 1º nível 9021.3 e da subposição de 2º nível 9021.39), RGC-1 (texto do item 9021.39.80) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), aprovada pela Resolução Camex nº 94, de 8 de dezembro de 2011, atualizada até a Resolução Camex

no 63, de 2 de dezembro de 2011 e, subsidiariamente, pelos esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 28 de janeiro de 1992, com seu texto consolidado pela IN RFB n.º 807, de 11 de janeiro de 2008, e atualizado até a IN RFB n.º 1260, de 20 de março de 2012.

19. Nesse sentido, não há que se falar em aplicação do teor da solução de consulta n. 604/2004 para o caso em julgamento.

20. Ademais, também não há que se falar em incidência do art. 24 da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro – LINDB, *in verbis*:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

21. Isso porque, conforme estabelece o parágrafo único do referido dispositivo, há que se respeitar a confiança legítima do contribuinte na hipótese de mudança de orientação da Administração Pública que tenha caráter **geral**, o que não ocorre no caso tela. Primeiro porque, como visto acima, a solução de consulta n. 604/2004 referia-se a um único contribuinte, não tendo efeito vinculante, já que anterior ao previsto na IN RFB n. 1396/2013. No mais, o teor da citada solução de consulta não configurava a orientação da RFB, uma vez que existiam soluções de consulta em sentido diverso daquela aventada pelo contribuinte, ao ponto de advir a solução de **divergência** n. 01, de 23-09-2013 para consolidar o entendimento da RFB.

III. Do afastamento das multas aplicadas

22. Por fim, subsidiariamente, o contribuinte protesta pela exoneração da multa moratória decorrente da exigência fiscal.

23. Tal questão não é nova neste colegiado e já foi bem decidida pela Conselheira *Maria Aparecida Martins de Paula* no âmbito do acórdão n. 3402-004.617, que assim se manifestou:

(...).

Como se vê, a multa de ofício não qualificada, prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não exige que a conduta da autuada seja dolosa, bastando, para a sua imputação no caso presente, que haja a falta de pagamento do Imposto sobre a Importação, de forma que a eventual boa-fé da recorrente ou a descrição correta do produto na Declaração de Importação não lhe socorre neste caso.

Não obstante isso, há que se esclarecer que, à época do fato gerador sob análise (...), já não mais vigia na Receita Federal o entendimento veiculado pelo Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 10/1997, o qual foi expressamente revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo n.º 13, de 10 de setembro de 2002, que assim dispõe:

ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF N.º 13, DE 10-9-2002 (DOU DE 11/9/2002)

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do artigo 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 259, de 24 de agosto de 2001, e considerando o disposto

no artigo 84, e seu § 2º, da Medida Provisória n.º 2.15835, de 24 de agosto de 2001, DECLARA:

Art. 1º – Não constitui infração punível com a multa prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má-fé por parte do declarante.

Art. 2º – Fica revogado o Ato Declaratório (Normativo) COSIT n.º 10, de 16 de janeiro de 1997.

[grifos da Relatora].

Dessa forma, à época da importação da recorrente, não mais era cabível a exclusão da multa de ofício para a "classificação tarifária errônea" nas circunstâncias especificadas acima, eis que o **Ato Declaratório Interpretativo n.º 13/2002**, vigente à época do fato gerador, não traz em sua redação essa hipótese, remanescendo a desoneração apenas para as hipóteses de solicitação indevida de benefícios fiscais (imunidade, isenção, redução preferência tarifária ou ex tarifário).

(...). (grifos constantes no original).

24. Assim, amparado pelo disposto no art. 50, § 1º da lei 9.784/94, emprego tais fundamentos como razão de decidir do presente voto, mantendo, portanto, a multa aplicada.

Dispositivo

25. Diante do exposto, **voto por negar provimento ao recurso voluntário.**

26. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro