



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.723136/2014-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-005.726 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrente AUTO SUTURE DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 07/01/2010 a 16/04/2014

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FUNDAMENTAÇÃO E MOTIVAÇÃO DEMONSTRADAS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Encontrando-se devidamente demonstrados os fundamentos e as razões que ensejaram o lançamento de ofício, bem como a sua manutenção por parte do órgão julgador administrativo de primeira instância, afasta-se a alegação de nulidade por cerceamento da ampla defesa e do contraditório e por ausência de motivação.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 07/01/2010 a 16/04/2014

TROCARTE. CONJUNTO FORMADO PELA CÂNULA E O MANDRIL.

Classifica-se no código NCM 9018.39.99 o produto identificado como “trocarte”, formado pelo conjunto da cânula e mandril, utilizado em cirurgias do abdômen.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, que lhe davam provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata-se de autos de infração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Importação (II) e multa regulamentar, lançados em decorrência de erro na classificação fiscal de produtos importados, denominados de forma genérica como “trocarte versaport”, classificados indevidamente pelo contribuinte sob o subitem NCM 9018.39.29, com consequente reconstituição da base de cálculo dos referidos impostos.

Segundo a Fiscalização, a classificação fiscal correta para as referidas mercadorias era a NCM 9018.39.99, classificação essa utilizada pelo próprio contribuinte no período de 2009 a 2011, e que, em razão do ex tarifário existente para a NCM 9018.39.29 (alíquota zero para II e IPI), passou a efetuar a classificação nessa última NCM a partir de 2012.

De acordo com a Fiscalização, o “trocarte” é um instrumento utilizado em cirurgias videolaparoscópicas que tem como função criar um acesso ao abdômen do paciente, por meio de uma cânula, para a entrada dos instrumentais cirúrgicos.

Ainda segundo a Fiscalização, sob o termo “trocarte”, define-se todo o sistema composto por (i) cânula, consistente em um tubo oco, podendo ser liso ou roscado, (ii) o estilete, trocarte ou mandril - são pontiagudos no seu interior e se projetam para além da cânula para penetrar na cavidade abdominal, sendo posteriormente removidos, deixando no local somente a cânula por onde serão inseridos os instrumentais para a realização da cirurgia e (iii) o sistema de vedação de CO2 (válvula interna unidirecional que permite a entrada dos instrumentos sem que ocorram fugas de gás).

Por se tratar de um conjunto não identificado em nenhum dos itens e subitens da subposição 9018.39, concluiu a Fiscalização pela aplicação da classificação fiscal NCM 9018.39.99.

No que tange às contribuições incidentes nas importações (PIS-Importação e Cofins-Importação), não houve lançamento em razão da redução de alíquotas promovida pelo Decreto nº 6.426/2008.

Com base no art. 711 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), lançou-se a multa por erro de classificação fiscal.

Cientificado das autuações, o contribuinte apresentou Impugnação e requereu o seu cancelamento, alegando o seguinte:

a) a Fiscalização se baseara apenas em informações constantes das DIs e em suposições, sem qualquer fundamento ou análise do produto importado para compreender sua composição ou funcionalidade;

b) não lhe fora oportunizado o direito de esclarecer ao Fisco a classificação fiscal por ele adotado, com violação dos princípios da ampla defesa e do contraditório;

c) o produto importado nada mais era do que uma cânula acompanhada de um acessório, o obturador, indispensável para sua utilização conjunta em cirurgias, sendo o trocarte, portanto, uma cânula evoluída que desempenha a sua principal função;

d) o tipo de trocarte importado não é fabricado no Brasil, sem similar nacional, o que reforça a tese de que não deveria haver qualquer tributação sobre ele, dado tratar-se de um produto essencial;

e) na classificação fiscal, a função mais específica deve prevalecer sobre as mais genéricas, sendo relevante o “princípio da plena identificação da mercadoria”, sendo aplicável, no presente caso, a classificação fiscal NCM 9018.39.29, já que a característica principal do produto é a cânula;

f) se a característica específica não for considerada na classificação (RGI 3a), deve-se, então, considerar a característica essencial do produto (RGI 3b);

g) o benefício previsto para a NCM 9018.39.29 não é um ex tarifário propriamente dito, mas uma exceção concedida espontaneamente pelo próprio governo, chamada de Ex – Exceção à TEC, voltada a incentivar uma determinada importação.

Posteriormente, o contribuinte trouxe aos autos laudo técnico de identificação do produto importado.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) julgou a impugnação improcedente, tendo o acórdão sido ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 07/01/2010 a 16/04/2014

TROCARTE.

Classifica-se no código 9018.39.99 da Nomenclatura Comum do Mercosul a mercadoria identificada como trocarte, instrumento para medicina e cirurgia, específico e diverso de cânula. Aplicação da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 e 6, e da Regra Geral Complementar nº 1.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após afastar as arguições de nulidade por cerceamento do direito de defesa, a DRJ concluiu que o “trocarte” era um instrumento específico, único e distinto dos demais instrumentos e aparelhos utilizados em medicina ou cirurgias humanas, entendimento esse ratificado pelo próprio Parecer Técnico anexado aos autos pelo então impugnante.

Aduziu o julgador *a quo* que o “*Ex-tarifário*” não é uma isenção ou redução de imposto, mas a atribuição de uma alíquota diferenciada a determinada mercadoria, não se tratando, portanto, de um benefício fiscal, mas de “adequação ou ajustamento das alíquotas na tarifa aduaneira”.

Cientificado da decisão de primeira instância em 21/07/2017 (e-fl. 5.260), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 22/08/2017 (e-fl. 5.262) e requereu o cancelamento dos autos de infração, repisando grande parte dos argumentos de defesa, sendo destacado o seguinte:

a) nulidade dos autos de infração em decorrência de falhas e vícios verificados no procedimento de fiscalização, tendo em vista a não apresentação de razões e provas suficientes para a reclassificação fiscal, o que viola os princípios da ampla defesa e do contraditório, dada a falta de embasamento técnico;

b) nulidade da decisão recorrida por terem sido desconsideradas as provas robustas apresentadas, tendo havido uma fundamentação precária com a utilização de “frases soltas” sem encadeamento lógico, em total desrespeito aos princípios da motivação e da ampla defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de lançamentos decorrentes da reclassificação fiscal do produto identificado como “trocarte”, opinando a Administração tributária pela aplicação da Regra Geral Complementar nº1 (RGC 1) do Mercosul (NCM 9018.39.99) e o Recorrente a regra RGI 3a ou a regra RGI 3b (9018.39.29).

I. Preliminares de nulidade.

Preliminarmente, o Recorrente alega nulidade dos autos de infração por violação dos princípios da ampla defesa e do contraditório, dada a falta de embasamento técnico na ação fiscal, e nulidade do acórdão recorrido por ausência de motivação e desrespeito à ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal, o Recorrente alega que “a fiscalização cerceou o direito de defesa da ora Recorrente, pois ao lavrar o presente auto de infração a d. autoridade fiscal não apresentou razões e provas suficientes para justificar a reclassificação fiscal do produto trocarte, baseando-se exclusivamente nas parcas informações constantes nas Declarações de Importação e em definições constantes no dicionário para reclassificar as mercadorias.” (e-fl. 5.269)

Analisando-se o Relatório Fiscal (e-fls. 50 a), constata-se, de pronto, que, diferentemente do alegado pelo Recorrente, a Fiscalização se baseou, inicialmente, nas (i) informações prestadas pelo próprio contribuinte sob intimação quanto à conceituação do produto identificado genericamente como “trocarte” (e-fl. 63), em (ii) informações constantes dos sistemas da Receita Federal em que se identificaram importações do mesmo produto realizadas no período de 2009 a 2014 (e-fl. 63), em (iii) artigo científico da *Brazilian Journal of*

Videoendoscopic Surgery (e-fl. 68) e em (iv) catálogos técnicos obtidos na página da internet do produtor estrangeiro (www.covidien.com/autosuture), a empresa United States Surgical Corporation, atualmente denominada Covidien, e no Brasil representada pela AUTO SUTURE (e-fls. 69 a 70).

Portanto, mostra-se indevida a alegação do Recorrente de que a Fiscalização se baseara apenas em dados constantes das DIs e de definições obtidas em dicionários para identificar o produto “trocarte”, pois, conforme se pode verificar do referido Relatório Fiscal, a Fiscalização discorreu amplamente acerca das características técnicas do produto, coincidindo suas descrições com aquelas trazidas aos autos pelo ora Recorrente, sendo os desenhos e esquemas apresentados por ambos muito próximos uns dos outros.

Registre-se, ainda, que, no laudo técnico apresentado pelo Recorrente, o profissional também fez uso de dicionários para definir os termos técnicos referenciados, prática essa que não viciou a análise efetuada, o que fragiliza ainda mais os argumentos de nulidade ora analisados.

O Recorrente não trouxe aos autos qualquer elemento relevante de identificação do produto que não tenha constado do Relatório Fiscal, conforme se pode verificar dos excertos de tal relatório a seguir transcritos:

4.3. Análise do produto importado

4.3.1. Características do produto

A mercadoria cuja classificação se analisa é o Trocarte. Trata-se de instrumento utilizado em cirurgias videolaparoscópicas que tem como função criar um acesso no abdômen do paciente através de uma cânula para a entrada dos instrumentais cirúrgicos.

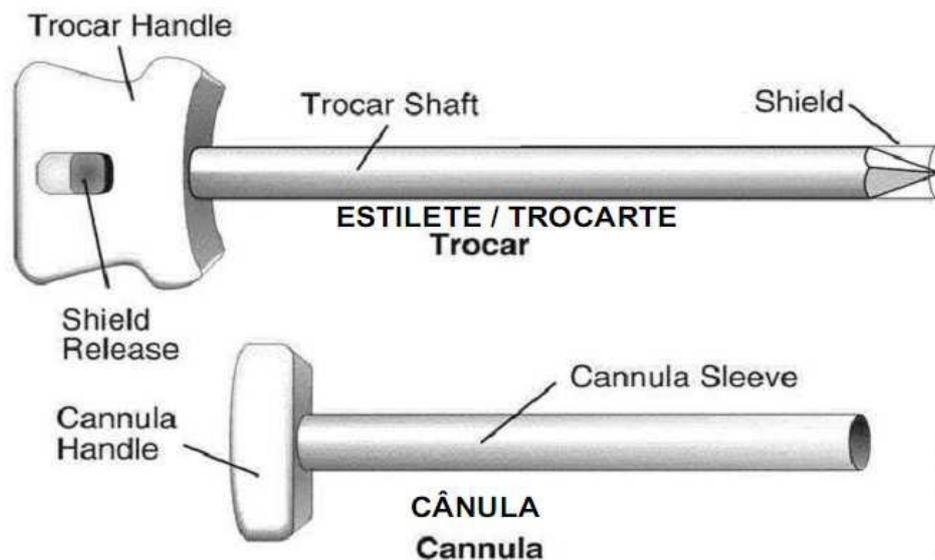
Um editorial escrito pela Brazilian Journal of Videoendoscopic Surgery esclarece que o produto Trocater também é comumente chamado de Trocar ou Trocarte, conforme se pode verificar no documento em anexo (<Documentos Diversos - Outros – Editorial Brazilian Journal>). Para melhor entendimento será usado a palavra Trocarte nesse relatório, o mesmo utilizado pelo sujeito passivo na descrição das mercadorias de suas Declarações de Importação (DI).

A palavra Trocarte é usada para definir todo o sistema composto por:

1. A Cânula: consiste de um tubo oco, podendo ser liso ou roscado;
2. O Estilete, Trocarte ou Mandril - são pontiagudo no seu interior, que se projeta para além da Cânula para penetrar na cavidade abdominal, sendo posteriormente removido. Deixando no local somente a Cânula por onde serão inseridos os instrumentais para a realização da cirurgia;
3. E o sistema de vedação de CO₂: válvula interna unidirecional que permite a entrada dos instrumentos sem que ocorram fugas de gás.

A figura abaixo ilustra melhor todo esse sistema:

SISTEMA TROCARTE



(...)

Através de uma pesquisa feita na página da internet do produtor estrangeiro (www.covidien.com/autosuture), a empresa United States Surgical Corporation, atualmente denominada Covidien, e no Brasil representada pela AUTO SUTURE, conseguiu-se o catálogo dos produtos cirúrgicos.

Abaixo reproduzo parte do catálogo, onde se ilustra algumas das mercadorias importadas pela AUTO SUTURE com seus respectivos códigos de produto, os mesmos códigos informados nas suas DIs.

Como se pode ver esses produtos são denominados “Sistema Trocarte”, que inclui o Trocarte e a Cãnula. (<Documentos Diversos - Outros – Catálogo de produtos>)

Sistema Trocarte com laçre universal de uso único
Versaport™ V²

Single Use Trocar System with Universal Seal



Order Code	Description
179093	Versaport™ V² 5 mm Short Trocar with Radiolucent RPF Smooth Cannula
179094	Versaport™ V² 5 mm Standard with Radiolucent RPF Smooth Cannula
179095P	Versaport™ Plus V² 5 mm-11 mm with Radiolucent RPF Smooth Cannula and Universal Seal
179096P	Versaport™ Plus V² 5 mm-12 mm with Radiolucent RPF Smooth Cannula and Universal Seal
179097P	Versaport™ Plus V² 5 mm-12 mm Long with Radiolucent RPF Smooth Cannula and Universal Seal
179093F	Versaport™ V² 5 mm Short with Fixation Cannula
179094F	Versaport™ V² 5 mm Standard with Fixation Cannula
179095PF	Versaport™ V² 5 mm-11 mm Standard with Fixation Cannula and Universal Seal
179096PF	Versaport™ V² 5 mm-12 mm Standard with Fixation Cannula and Universal Seal
179097PF	Versaport™ V² 5 mm-12 mm Long with Fixation Cannula and Universal Seal

Verifica-se dos trechos do Relatório Fiscal supra que a Fiscalização procedeu a uma extensa pesquisa para a correta identificação do produto, inclusive em seu catálogo técnico, não se vislumbrando qualquer traço de superficialidade que pudesse comprometer a classificação fiscal defendida, sendo que a identificação do mesmo produto nas peças recursais do contribuinte

e em seu laudo técnico, embora ligeiramente mais extensos, não difere substancialmente daquela apresentada pelo Auditor-Fiscal.

Todos os elementos relevantes e essenciais do conjunto importado foram identificados pelo agente fiscal, não tendo o Recorrente apontado especificamente uma omissão relevante que pudesse comprometer a identificação do produto, restringindo sua acusação a alegações genéricas e não coincidentes com a realidade dos autos.

Nesse contexto, afasta-se a nulidade arguida em preliminar no que se refere ao procedimento fiscal que antecedeu a autuação.

Melhor sorte não pode ter também a alegada nulidade do acórdão recorrido, pois, conforme se pode extrair dos trechos do seu voto condutor, o julgador de primeira instância também buscou identificar o produto importado a partir de suas características essenciais, valendo-se, inclusive, de informações constantes da Impugnação e do laudo técnico carreadas aos autos pelo próprio Recorrente.

Tal forma de proceder evidencia que, ao contrário do afirmado pelo Recorrente, as provas apresentadas foram sim analisadas, tendo sido extraídos delas os dados considerados relevantes que levaram o julgador a caminhar na direção então adotada.

Eis trechos da decisão de piso que corroboram esse entendimento:

Em sua peça de defesa a interessada assim identifica a mercadoria (fl. 5.107): (...)

Dentre a vasta gama de equipamentos e suprimentos médicos líderes do setor, um dos produtos importados utilizados para este tipo de cirurgia é o Trocarte. **Trata-se de instrumento valvulado**, composto de uma cânula (bainha) acompanhada de um obturador (mandril), com a finalidade de criar o acesso para outros instrumentos em cirurgias laparoscópicas e toracoscópicas. ...(Grifos acrescidos)

O Parecer Técnico anexado aos autos pela interessada traz as seguintes informações (fls. 5.180, 5.181, 5.189) :

O Trocarte é um instrumento utilizado na medicina com o fim de promover a comunicação entre o interior de uma cavidade anatômica e o meio externo.

Utilizado em videocirurgias e biópsias, **sua origem remonta alguns séculos**, tendo sido, através dos anos, aperfeiçoado e modernizado, alargando sua aplicação nos mais variados procedimentos médicos.

É composto de duas peças (cânula e mandril), sendo que a essência do trocarte é a cânula, servindo o mandril (instrumento perfuro cortante) somente para vencer a resistência da pele e dos tecidos internos para introdução da cânula...

Se consultados, os filólogos não conseguirão afirmar, com certeza, qual o termo correto (trocar, trocarte, trocater) **para definir este instrumento utilizado com o fito de manter a comunicação entre uma cavidade anatômica com o meio exterior**.

O termo tem sua origem na língua francesa "trocart" (1694 - **instrumento de cirurgia**), existindo escolas que defendem a origem do nome deste instrumento no início do século XVIII, em 1706, como abreviação de "troisequarts", um instrumento com três facetas (perfurador) combinado com uma cânula, para a punção abdominal e drenagem da ascite¹²...

A cânula, representa a verdadeira razão do trocarte, é ela que exerce a função principal deste instrumento.

De outra banda, o mandril é a peça secundária, serve unicamente para a introdução da peça principal (cânula) e nada mais.

Pode-se afirmar, portanto, que a CÂNULA é o INSTRUMENTO FIM, enquanto que o MANDRIL é o INSTRUMENTO MEIO... (Grifos acrescidos)

O artigo do “Brazilian Journal of Videoendoscopic Surgery” (fl. 5.093), indicado pela fiscalização, assim dispõe:

Esse instrumental teria que ser perfuro-cortante e longo o suficiente para ultrapassar todas as camadas da parede abdominal. Além disso, deveria possuir um sistema de vedação de gás adequado. São **compostos basicamente de duas partes**: Bainha (porção externa que possui um canal para introdução das pinças com um sistema valvulado que impede o escape do gás) e Mandril (porção interna constituída de elemento cortante para atravessar a parede abdominal durante sua introdução) (1). **Esse instrumental específico**, composto de bainha e mandril é comumente chamado de trocar, **trocater** ou trocarte...(Grifos acrescidos)

A imagem e informação do catálogo técnico indicado pela fiscalização (fl. 5.022) está em sintonia com as informações apresentadas pela impugnante.

Em seguida, após expor as regras de classificação fiscal aplicáveis ao caso, o julgador de piso demonstrou as razões que o levaram a concluir em sentido inverso do defendido pelo Recorrente:

Tratando-se, pois, de instrumento específico é prescindível a discussão, como pretende a interessada, sobre qual das partes do instrumento (mandril ou cânula) teria a função principal. O caso não requer o esquiteamento do instrumento para fins da correspondente classificação fiscal. Isto porque, como acima indicado, não obstante as informações técnicas, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) da posição 9018 tratam tal instrumento (item 3) como único e diverso do instrumento cânula (item 9). Logo, para fins de classificação fiscal, não há motivos para discutir qual parte do instrumento “trocarte” teria função mais nobre. (...)

Como registrado anteriormente, a mercadoria em apreço se trata de instrumento específico, não se enquadra como agulhas, sondas, cateteres, cânulas, lancetas para vacinação e cauterios, logo deve a mercadoria ser classificada, por exclusão e, por aplicação da Regra Geral Complementar nº 1, no desdobramento em nível regional (item) 9018.39.9- “**Outros**” (...)

Como não se trata de artigo para fístula arte-riovenosa, deve a mercadoria ser enquadrada, por exclusão no seguinte subitem regional: 9018.39.99 – “**Outros**”, por aplicação da Regra Geral Complementar nº 1.

Resta claro, por conseguinte, que a mercadoria em tela classifica-se no código **NCM 9018.39.99**, por força da aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 1 e 6, e também da Regra Geral de Interpretação Complementar nº 1, classificação indicada pela fiscalização.

Importante esclarecer à impugnante que a mesma comete equívoco ao adotar o entendimento de que as mercadorias em apreço fariam jus a redução de alíquota com base em “*Ex-tarifário*”.

Como se sabe, o “*Ex-tarifário*”, contração de exceção tarifária, é verdadeira ferramenta dinâmica, utilizada pela administração federal, para promover modificação na alíquota do imposto de importação, dentro de determinada classificação fiscal (NCM), para uma mercadoria específica inclusa naquela classificação fiscal. Isto é, por meio de ato normativo específico da CAMEX, cria-se dentro de determinada classificação fiscal uma alíquota específica para uma determinada mercadoria em especial, distinta da alíquota geral vigente para as demais mercadorias classificáveis naquela mesma classificação fiscal (NCM).

Portanto, para determinada mercadoria cria-se uma exceção tarifária à alíquota normalmente aplicável às mercadorias classificáveis naquele código tarifário NCM. A rigor, tais alterações das alíquotas podem ser tanto para maior, quanto para menor em relação à alíquota normalmente aplicável, evidentemente dependendo apenas da política que a administração federal pretende adotar: se estimular a importação daquela determinada mercadoria ou desestimular.

Feitas estas considerações, cumpre então definir qual o critério a ser utilizado para que se possa adotar a alíquota do imposto de importação aplicável a determinada mercadoria classificável em determinado código tarifário (NCM): se a alíquota geral normalmente adotada para aquele código tarifário (NCM) ou a alíquota apresentada em determinado “*Ex-tarifário*” contido naquele mesmo código tarifário (NCM).

Como se percebe, “*Ex-tarifário*” não se trata de isenção ou mesmo de redução de imposto, mas sim de atribuição de alíquota diferenciada a determinada mercadoria. Se dúvidas pairavam sobre a natureza do “*Ex-tarifário*”, estas foram dissipadas com o publicação dos Atos Declaratórios Normativos CST nº 14/92 e 66/94, que de modo muito pertinente indicam que as alterações (redução) de alíquotas “*ad valorem*” do imposto de importação referem-se, de maneira objetiva aos produtos mencionados, não caracterizando benefício fiscal, e sim adequação ou ajustamento das alíquotas na tarifa aduaneira. Não se confundem com hipótese de redução de imposto, não configuram benefício fiscal.

Assim, a primeira providência a ser tomada, para conhecimento da alíquota do imposto de importação aplicável é a pertinente classificação fiscal do produto.

Após tal procedimento, tendo sido corretamente classificada a mercadoria no código tarifário (NCM), cumpre finalmente verificar se dentro daquele código tarifário existem produtos específicos a que devam ser aplicadas alíquotas diferenciadas em relação à alíquota vigente para aquele código tarifário.

Finalmente, como último passo, há que se verificar se a mercadoria efetivamente importada se enquadra na descrição apontada pelo texto do “*Ex-tarifário*”. Assim as especificações da mercadoria importada devem estar perfeitamente alinhadas com os requisitos definidos no texto do “*Ex-tarifário*”. Havendo divergência entre as características da mercadoria importada e o texto apontado no “*Ex-tarifário*” há que se aplicar à mercadoria importada a alíquota geral vigente para os produtos enquadrados naquele código tarifário (NCM). Por outro lado, havendo compatibilidade entre a mercadoria importada e o texto apontado no “*Ex-tarifário*” há que se aplicar a alíquota ali definida, sendo esta mais benéfica ou mais gravosa.

No caso dos autos as mercadorias devem ser classificadas no código NCM **9018.39.99**, restando inaplicável a tese defendida pela impugnante, que pretende seja aplicado “*Ex-tarifário*” de código tarifário diverso do aplicável às mercadorias (“*Ex-tarifário*” do código NCM 9018.39.29 – Ex 001).

Verifica-se mais uma vez que o Recorrente se vale de argumentos inconsistentes para afirmar a inexistência de motivação na decisão recorrida, pois o julgador não se privou de expor todos os fundamentos que o levaram a decidir de maneira oposta a ele, tendo, inclusive, apontado os equívocos cometidos pelo contribuinte na identificação da extensão da aplicação do ex tarifário.

Afasta-se, portanto, a alegação de nulidade do acórdão recorrido.

II. Mérito. Classificação fiscal.

De início, registre-se que, neste voto, em prol dos princípios da eficiência e da economicidade, não serão apresentadas de forma extensiva as regras de classificação fiscal, restringindo-se a análise à parte controvertida nos autos, tendo em vista que tais regras foram exaustivamente expostas no Relatório de Fiscalização (e-fls. 70 a 75), na Impugnação (e-fls.

5.111 a 5.118), no acórdão recorrido (e-fls. 5.229 a 5.233) e no Recurso Voluntário (e-fls. 5.287 a 5.301).

Não obstante, merecem registro a Nota Explicativa do Sistema Harmonizado (NESH) relativa à posição 9018, reproduzida pela Fiscalização no Relatório Fiscal (e-fls. 71 a 72), em que se verifica que as cânulas e os trocartes são identificados separadamente enquanto instrumentos distintos aplicados em cirurgias, *verbis*:

A presente posição compreende um conjunto - particularmente vasto - de instrumentos e aparelhos, de quaisquer matérias (incluídos os metais preciosos), que se caracterizam essencialmente pelo fato de que o seu uso normal exige, na quase totalidade dos casos, a intervenção de um técnico (médico, cirurgião, dentista, veterinário, parteira, etc.), para estabelecer um diagnóstico, para prevenir ou tratar uma doença, para operar, etc. Classificam-se também nesta posição os instrumentos e aparelhos para trabalhos de anatomia ou de dissecação, para autópsias e, sob certas condições, os instrumentos e aparelhos para oficinas de prótese dentária (...)

I.- INSTRUMENTOS E APARELHOS UTILIZADOS EM MEDICINA OU EM CIRURGIA HUMANAS

Entre estes, devem mencionar-se:

A) Os instrumentos e aparelhos que, sob denominações idênticas, servem para atividades múltiplas, tais como:

1) Agulhas (de suturas, de ligaduras, de vacinação, extração de sangue, hipodérmicas, etc.).

2) Lancetas (de vacinação, de sangrias, etc.).

3) Trocartes (de punções, para bÍlis, universais, etc.).

4) Bisturis e escalpelos de qualquer tipo.

5) Sondas (retais, prostáticas, vesiculares, uretrais, etc.).

6) Espéculos (nasais, bucais, laríngeos, vaginais, retais, etc.).

7) Espelhos e espelhos-refletores (para exames dos olhos, laringe, ouvidos, etc.).

8) Tesouras, cisalhas, pinças, boticões, buris, goivas, malhetes, martelos, serras, facas, curetas, espátulas.

9) Cânulas (cateteres, cânulas de aspiração, etc.). (...)

Tanto o Recorrente quanto a Fiscalização concordam, embora por caminhos interpretativos distintos, que o produto sob comento (trocarte) se classifica na subposição 9018.39, dado tratar-se de aparelho para cirurgia (9018) semelhante a seringas, agulhas, cateteres e cânulas (9018.3), que, por exclusão, se encaixa na denominação genérica “Outros” (9018.39).

A controvérsia reside na definição do item e do subitem.

Argumenta a Fiscalização que, por não se enquadrar em nenhuma das descrições expressamente previstas na tabela para o sétimo dÍgito da NCM, o trocarte deve se classificar no item 9018.39.9 (Outros), enquanto que o Recorrente, identificando o produto como uma “cânula evoluída”, defende sua classificação na posição mais específica (RGI 3a) ou em decorrência de seu caráter essencial (RGI 3b), do que resulta no item 9018.39.2.

Segundo o Recorrente, “a função principal do trocarte é de cânula, visto que é este objeto que permite o acesso ao corpo humano durante todo o procedimento cirúrgico, e que possibilita a inserção de diversos outros instrumentos, como câmara, pinças, entre outros.” Ainda

segundo o Recorrente, “o trocarte é um instrumento composto pela cânula e o acessório obturador. São elementos separáveis, porém vendidos em conjunto.” (e-fl. 5.301)

O referido produto “trocarte” encontra-se descrito no Relatório Fiscal, no Recurso Voluntário e no laudo técnico, da seguinte forma:

1ª) Relatório Fiscal:

Trata-se de instrumento utilizado em cirurgias videolaparoscópicas que tem como função criar um acesso no abdômen do paciente através de uma cânula para a entrada dos instrumentais cirúrgicos.

(...)

A palavra Trocarte é usada para definir todo o sistema composto por:

1. A Cânula: consiste de um tubo oco, podendo ser liso ou roscado;
2. O Estilete, Trocarte ou Mandril - são pontiagudos no seu interior, que se projeta para além da Cânula para penetrar na cavidade abdominal, sendo posteriormente removido. Deixando no local somente a Cânula por onde serão inseridos os instrumentais para a realização da cirurgia;
3. E o sistema de vedação de CO2: válvula interna unidirecional que permite a entrada dos instrumentos sem que ocorram fugas de gás. (e-fls. 68 a 70)

2ª) Recurso Voluntário:

O trocarte é um instrumento valvulado, composto de uma cânula (bainha) acompanhada de um obturador (mandril), que tem por finalidade criar acesso para outros instrumentos em cirurgias laparoscópicas e toracoscópicas, o qual possui a seguinte aparência:

(...)

Para gerar acesso na parede abdominal, o trocarte deverá ser posicionado no local em que a intervenção cirúrgica deverá ocorrer. Ato seguinte, o obturador será utilizado para fazer uma 1ª punção e perfurar o tecido, oportunidade em que o equipamento será parcialmente introduzido na cavidade. Após a inserção do trocarte no corpo humano, o cirurgião deverá desacoplar o componente obturador, permanecendo apenas a cânula que propiciará acesso para os demais instrumentos cirúrgicos. (e-fl. 5.285)

3ª) Laudo técnico:

O Trocarte é um instrumento utilizado na medicina com o fim de promover a comunicação entre o interior de uma cavidade anatômica e o meio externo.

(...)

É composto de duas peças (cânula e mandril), sendo que a essência do trocarte é a cânula, servindo o mandril (instrumento pérfuro cortante) somente para vencer a resistência da pele e dos tecidos internos para introdução da cânula.

Em resumo, a **cânula é o instrumento fim** e o **Mandril o instrumento meio**.

Em outras palavras, o trocarte é uma cânula sofisticada provida de material acessório (mandril) necessário para sua introdução. (e-fls. 5.180 a 5.181)

Considerando as três definições supra, pode-se chegar aos seguintes pontos coincidentes, a saber: (i) trata-se de um instrumento utilizado em cirurgias que tem como escopo a criação de uma ligação entre o meio externo e o interior do abdômen do paciente de forma a permitir a utilização de outros instrumentos cirúrgicos; (ii) composto, basicamente, de uma cânula e de um mandril (ou trocarte), sendo este destinado à perfuração da pele e dos tecidos internos para a introdução da cânula que permanecerá no corpo do paciente durante o procedimento operatório.

Destaque-se neste ponto que somente a Fiscalização fez referência a um terceiro elemento que faz parte do conjunto, o sistema de vedação de CO₂, que nada mais é do que uma válvula interna unidirecional que permite a entrada dos instrumentos sem que ocorram fugas de gás.

Não há dúvida, portanto, que se está diante de um conjunto formado, principalmente, por duas peças que exercem funções específicas, sendo uma delas utilizada para perfurar o corpo (mandril ou trocarte) e a outra para permitir a introdução de instrumentos cirúrgicos durante a operação (cânula).

A sua função precípua é, portanto, permitir que instrumentos cirúrgicos sejam introduzidos no abdômen do paciente de forma a tornar a cirurgia menos invasiva, pois que somente a perfuração feita pelo mandril, acompanhada da introdução da cânula, será suficiente à realização do procedimento.

É de se notar que, sem o mandril, perfuração não haverá e a pretendida ligação entre meio externo e interior do corpo não se efetivará; logo, não se vislumbra a possibilidade de se caracterizar o mandril como acessório, pois que é ele que viabiliza, efetivamente, a conexão exterior-interior necessária à realização da cirurgia. Paralelamente, a cânula tem a função de estabilizar a perfuração corporal realizada pelo mandril, de forma a permitir a introdução dos instrumentos cirúrgicos com menos riscos para os demais órgãos e tecidos, em prol da integridade corporal.

Uma peça complementa a outra, não havendo a prevalência de nenhuma delas, pois, sem mandril, comunicação exterior-interior não haverá e, sem cânula, a cirurgia com a segurança pretendida pode não se concretizar. É de se destacar que o conjunto é denominado como “Trocarte” que vem a ser um outro nome do mandril.

Essa conclusão demonstra a fragilidade do argumento do Recorrente de que a cânula seria o elemento mais específico do conjunto em função do seu caráter essencial, pois, conforme apontado, ambas as peças desempenham funções primordiais, não se vislumbrando uma razão lógica para a prevalência de uma sobre a outra.

Repisando-se: se o mandril não perfurar o abdômen, a cânula não poderá ser introduzida e, portanto, não haverá cirurgia com segurança nos moldes pretendidos. Da mesma forma, sem a cânula, a perfuração efetuada pelo mandril pode não permitir uma introdução mais segura dos instrumentos cirúrgicos. São funções complementares que viabilizam a cirurgia sem necessidade de se abrir o abdômen do paciente, conforme prática comum há alguns anos.

Para justificar a relevância da cânula em relação ao mandril, o laudo técnico carreado aos autos pelo Recorrente informa que, no lugar do mandril, poder-se-ia utilizar uma pequena tesoura para fazer a perfuração (e-fl. 5.195). Contudo, a indicação alternativa de uso de uma tesoura, conforme consta do laudo, sem as especificações técnicas exigidas de um produto utilizado em cirurgias de tal complexidade, denota, no mínimo, um alheamento em relação ao cuidado exigido numa prática cirúrgica segura, bem como quanto à modernização da indústria de instrumentos cirúrgicos que busca incessantemente, conforme demonstrado pelo próprio Recorrente, evoluir em direção a procedimentos médicos cada vez mais seguros e práticos.

A busca por um procedimento cirúrgico menos invasivo e mais seguro encontra-se demonstrado no Relatório Fiscal, no Recurso Voluntário e no próprio laudo técnico, formando a cânula e o mandril um conjunto de peças milimetricamente acopladas, em que o mandril permite a introdução da cânula nas exatas dimensões tecnicamente requeridas.

Ainda que o técnico especializado tenha expressado seu ponto de vista, no laudo técnico, no sentido de que a cânula era o instrumento fim e o mandril o instrumento meio, não se pode ignorar que, além do aspecto técnico do produto sob exame, está-se diante da identificação de uma classificação fiscal, que não prescinde da aplicação da legislação tributária a um caso concreto.

Os operadores do Direito tributário e aduaneiro não poderão desconsiderar, logicamente, as descrições técnicas específicas de cada área, mas eles as deverão levar em conta enquanto subsídio em sua árdua tarefa de classificar as diferentes mercadorias num contexto tributário complexo.

Conforme já demonstrado, o conjunto formado pela cânula e o mandril funciona enquanto unidade, não se vislumbrando a possibilidade de se fazer uso de instrumento tão útil à prática cirúrgica, que tanto tem evoluído, desconsiderando a ciência que o embasara. Se fora concebido dessa forma, inclusive recebendo o conjunto o nome de uma de suas partes (trocarer – e não cânula), isso se deveu, indubitavelmente, à necessidade de se obter um conjunto seguro e eficaz, objetivo esse que não se atinge com a substituição do mandril ou trocarer por uma pequena tesoura, como constou do laudo técnico. Essas indicações alternativas não são compatíveis com a pretendida atenuação de práticas cirúrgicas invasivas e mais arriscadas.

Em consultas realizadas na internet, colheram-se algumas informações que indicam que o conjunto deve ser preservado para se obter o resultado pretendido, conforme se verifica dos excertos a seguir transcritos:

- a) “O uso do trocarer traz benefícios significativos para o paciente: menor tempo de recuperação e, em decorrência, retorno mais breve às atividades cotidianas, redução da dor no período pós-operatório, menor risco de infecção e melhor resultado estético”¹;
- b) “A utilização de instrumentos com diâmetro inferior ao do trocarer pode provocar a desinsuflação da cavidade na qual o dispositivo está sendo aplicado”²;
- c) “A incorporação do mandril na cânula do trocarer objetiva minimizar a possibilidade de provocar lesões por penetração nas estruturas intra-abdominais ou intratorácicas”³.

Verifica-se, portanto, que o trocarer foi concebido para ser utilizado enquanto conjunto, sob risco de provocar efeitos adversos não pretendidos caso se utilizem outros instrumentos não criados especificamente para essa atividade cirúrgica; logo, trata-se de um todo cujas partes são, todas elas, imprescindíveis a uma eficaz prática médica.

¹ <http://www.e-med.net.br/wp-content/uploads/2015/12/Manual-do-Usu%C3%A1rio-Kit-trocarer-com-1%C3%A2mina-c%C3%A2nula-torneira-de-g%C3%A1s-e-registro-Vers%C3%A3o-website-Rev.02.pdf>

² Idem

³ Idem

Além disso, o Recorrente não esclareceu, no Recurso Voluntário, a razão específica que o motivou a alterar a classificação fiscal do produto que ele vinha utilizando no período de 2009 a 2011, que é aquela defendida pela Fiscalização, passando a adotar uma outra que então se mostrou interessante. O elemento técnico específico que porventura o tivesse motivado a mudar de posição não ficou bem claro nos autos.

Por fim, destaque-se que os princípios da seletividade e da essencialidade do produto invocados pelo Recorrente são, em verdade, vetores constitucionais que deverão nortear a atividade do legislador, bem como do Administrador Público competente, na elaboração das normas jurídicas aplicáveis, inclusive na definição das alíquotas dos tributos, tendo-se em conta o panorama constitucional principiológico em que se inserem.

III. Conclusão.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

Declaração de Voto

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Com respeito e admiração ao sério e detalhado trabalho do nobre colega relator, venho por meio desta declaração de voto registrar e esclarecer o voto feito em sessão de julgamento, que é divergente.

A classificação fiscal do produto em questão encontra uma dificuldade técnica em sua identificação, fato que antecede o próprio enquadramento do produto nas posições classificatórias.

O contribuinte classificou na NCM 9018.39.29, por se tratar de uma “Cânula” que possui o “mandril” já acoplado.

A fiscalização classificou na NCM 9018.39.99, por entender que se trata de um “trocarte”, que é um conjunto não identificado em nenhum dos itens e subitens da subposição 9018.39.

Não há, no lançamento, um laudo ou uma posição técnica de profissional habilitado na área médica que confirme se o produto é um “trocarte” ou se é uma “cânula”.

O contribuinte, por sua vez, apresentou laudo técnico de pessoa habilitada na área médica.

Ficou evidente que a semântica entre “trocarte” e “cânula” é tênue e acaba por complicar a própria identificação o produto. Como foi explicado no relatório, a palavra “trocarte” surgiu com a evolução da própria cânula, somente para denominar o conjunto.

Assim, o produto em questão não deixa de ser uma cânula, esse é o centro da questão. Em que pese fazer sentido denominar o produto como um “trocarte”, o produto não deixa de ser uma cânula, conforme pode ser verificado na conclusão do relatório técnico de fls. 5173:

9. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, pode-se concluir que:

- O **TROCARTE** é, por definição, uma **Cânula** sendo esta, a peça principal, o **instrumento fim**;
- A outra peça do trocarte (mandril/obturador) é somente uma acessório que se presta unicamente para a introdução da peça principal (cânula);
- É possível o uso do trocarte sem o mandril;
- A cânula é o próprio trocarte;
- O trocarte é uma cânula modernizada, usada em videocirurgias;
- O trocarte é classificado como cânula e como tal deve ser enquadrado no juntamente com as outras cânulas, inclusive o "**Kit Cânula**", já que este último é um **tipo de trocarte**.

O laudo técnico é mais extenso e explica a evolução da cânula, assim como aponta suas funções, implicações e denominações.

Em razão do exposto, em primeiro lugar, faz sentido classificar a “evolução de uma cânula” dentro do item próprio para a “cânula” (porque corresponde ao texto) e, na sequência, classificar no subitem “outros”, que corresponde à “cânula evoluída”, acompanhada do mandril.

Este enquadramento, por si, já supri a necessidade de enquadrar o “trocarte” em um outro subitem. Terminar o enquadramento no item e subitem somente da cânula é que poderia ser um erro na classificação.

Estes subitens existem justamente para que as variações dos produtos sejam classificadas, sem perder a sua característica essencial e se manter a classificação do subitem próxima à do item.

Assim, considerando o histórico evolutivo apresentado no laudo técnico de fls. 5173, considerando que não existe uma posição criada somente para o “trocarte” e considerando

que a posição sugerida pela fiscalização é muito genérica e distante da “cânula”, é possível aplicar a RG 3ª para reconhecer que a posição utilizada pelo contribuinte é a mais específica, a NCM 9018.39.29.

É inegável a importância que a palavra “cânula” possui na identidade do produto. O lançamento, com base no Art. 142 do CTN, deveria ter demonstrado o contrário por meio de um laudo técnico, mas assim não procedeu e, em razão desse não cumprimento do dever de comprovar a reclassificação proposta, deve ser cancelado.

Diante do exposto, sobre a base fática e legal apresentada, voto para que seja DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Declaração de voto proferida.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima