



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

Processo nº 10314.729220/2012-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.973 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2016
Matéria Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
Recorrente AGFA HEALTHCARE BRASIL IMPORTACAO E SERVICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 09/01/2008 a 23/12/2010

NULIDADE. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INTERPRETAÇÃO DAS RGI. REVISÃO ADUANEIRA.

As RGI (Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado) devem ser aplicadas em conjunto. Assim, não representa mudança de critério jurídico o fato de a fiscalização e a DRJ terem concluído pela mesma classificação fiscal, porém com base em RGI distintas.

Também não representa mudança de critério jurídico, a reclassificação fiscal efetuada, após concluído o despacho aduaneiro, em procedimento de revisão aduaneira. O despacho aduaneiro não tem o condão de homologar o lançamento tributário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 09/01/2008 a 23/12/2010

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FUNÇÃO PRINCIPAL

Regra geral, a classificação fiscal de produtos com múltiplos usos deve ser identificada por meio da aplicação da RGI 3.

Dispensa-se a RGI 3 "a", se não houver posição específica. Havendo função principal, esta deve orientar a determinação da classificação fiscal, à luz da RGI 3, "b". No caso em comento, os filmes, cuja aplicação principal é em exames de raio x, devem ser classificados na posição 3701.10.10.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/05/2016 por MARCELO COSTA MARQUES D OLIVEIRA, Assinado digitalmente e

m 25/05/2016 por MARCELO COSTA MARQUES D OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 27/05/2016 por ANDRADA M

ARCIO CANUTO NATAL

Impresso em 07/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento à preliminar de nulidade. Por maioria de votos, negou-se a proposta de diligência para o CECLAM, efetuada pelo Conselheiro Luiz Augusto. Vencidos Conselheiro Luiz, Paulo e Hécio. Por maioria de votos deu-se provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Luiz Augusto. Os conselheiros Paulo e Hécio acompanharam pelas conclusões.

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ANDRADA MÁRCIO CANUTO NATAL (Presidente), SEMÍRAMIS DE OLIVEIRA DURO, LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, MARCELO COSTA MARQUES D'OLIVEIRA, PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA, VALCIR GASSEN, HÉLCIO LAFETÁ REIS, MARIA EDUARDA ALENCAR CÂMARA SIMÕES.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"A importadora submeteu a despacho aduaneiro, através das declarações de importação listadas nos autos, "filmes fotográficos", adotando a classificação fiscal 3701.10.10, relativa a chapas e filmes para raios X sensibilizados em uma face, da Tarifa Externa Comum, com alíquota reduzida a zero para o Imposto sobre Produtos Industrializados IPI.

A fiscalização entendeu corretas as classificações fiscais 3701.30.90, para os filmes cuja dimensão de pelo menos um dos lados fosse superior a 255mm, 3701.91.00, quando forem filmes para fotografia a cores (policromos) e 3701.99.00, quando consistirem apenas em outros filmes, em razão de os filmes importados não serem constituídos, conforme a própria interessada relata em Termo de Esclarecimento, de duas folhas mais um revelador, como estabelecem as NESH, e sim por uma base de PET emulsionada e coberta de uma gelatina protetora, o que o laudo técnico oficial confirma ao dizer que não se trata de filme de revelação instantânea, mas sim por impressão térmica, não sendo exclusiva para diagnósticos que utilizam raios X.

Em razão das classificações fiscais 3701.30.90, para os filmes cuja dimensão de pelo menos um dos lados seja superior a 255mm, 3701.91.00, quando forem filmes para fotografia a cores (policromos) e 3701.99.00, quando consistirem apenas em outros filmes, a alíquota do imposto sobre produtos industrializados – IPI é de quinze por cento, o que gera a cobrança desse tributo, acrescido de multa de ofício (75% do valor do tributo) e de multa regulamentar (1% do valor aduaneiro por erro de classificação fiscal), bem como cobrança de COFINS e de PIS/PASEP, acrescida de multas de ofício (75% do valor das contribuições), totalizando R\$ 21.769.149,38.

A interessada apresentou impugnação, alegando, objetivamente em sua defesa quanto aos autos de infração, que:

- a AGFA HEALTHCARE assumiu integralmente as atividades do ramo hospitalar sendo excluída a responsabilidade da AGFA GEVAERT.

- ainda que subsista a solidariedade, a empresa cindida AGFA GEVAERT somente pode ser solidária até dezembro de 2009 tendo em vista que a cisão ocorreu em janeiro de 2010.

- filmes impressos não tem uma destinação específica, sendo a função atribuída pelo uso a que se destinará.

- pelo entendimento da fiscalização não há filme fotográfico que atenda aos ditames da NCM 3701.10.10, pois esta não faz restrição de utilização exclusiva para filmes de raio X.

- o Capítulo 37 engloba os métodos diretos e indiretos de gravação de imagem, conforme Nota 2.

- os filmes importados são acoplados a equipamentos de diagnóstico médico, conforme padrão DICOM, não podendo ser utilizados para fotografias,

microfilmagem ou outras imagens que não sejam com a finalidade diagnóstica, devendo ser privilegiada a destinação do produto para uso médico.

- caso se entendam corretas as NCM 3701.30.90 e 3701.91.00, não haverá necessidade de anuência prévia para a importação da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA.

- a classificação utilizada pela fiscalização baseou-se na RGI 3 c, de caráter residual, carecendo de legitimidade.

- a multa de ofício não poderia ser aplicada por não ter havido declaração inexata.

- não poderiam ser aplicadas sanções por força da desclassificação fiscal das mercadorias por ter havido boa fé e seguido as normativas da ANVISA e a prática reiterada de todo o mercado, conforme artigos 100 e 112 do CTN.

- a aplicação cumulativa das multas de ofício e de 1% é incabível.

- a reclassificação fiscal configura mudança de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN.

- protesta pela produção de laudo junto ao INT.

- requer a improcedência do auto de infração lavrado. "

A DRJ/SP1 julgou a impugnação integralmente improcedente. O Acórdão nº 16-47.716 foi assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 09/01/2008 a 23/12/2010

Filmes para impressão térmica.

Filmes utilizados em impressoras que trabalham por meio de fiosresistores que quando aquecidos o sensibilizam, imprimindo a imagem que já foi processada nos equipamentos médicos digitais, utilizados sem raiosx em ultrassonografia, cintilografia, ressonância magnética e endoscopia, além de angiografia, tomografia computadorizada e radiografia computadorizada, apresentam corretas classificações tarifárias 3701.30.90, quando se tratarem de outros filmes cuja dimensão de pelo menos um dos lados seja superior a 255mm, 3701.91.00, quando forem outros filmes para fotografia a cores (policromos) e 3701.99.00, quando consistirem apenas em outros filmes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o qual foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF. Além das alegações contidas na impugnação, foram introduzidas algumas novas, assim sumarizadas por aquela Turma:

"- preliminarmente, suscita nulidade da decisão recorrida em razão de alegada alteração do critério jurídico. Afirma que a autuação se deu por aplicação da RGI/SH 3c, sendo que a decisão recorrida teria mantido a reclassificação fiscal com fundamento nas RGI/SH nº. 1 e 6.

- afirma que houve desobediência ao princípio da segurança jurídica, visto que sempre utilizou-se do código 3701.10.10 para efetuar importações das mercadorias, as quais foram submetidas a controle antes do embarque, por ocasião do requerimento da licença de importação no SISCOMEX, sem que a Administração refutasse a classificação fiscal adotada;

- que o Laudo Técnico e o Parecer acostados à impugnação foram ignorados pela autoridade julgadora administrativa de primeira instância, que levou em consideração apenas o Laudo expedido pelo Engenheiro Roberto Raya da Silva, o qual embasou a autuação. Referidos documentos foram encomendados pela entidade de classe a que pertence a recorrente, a ABIMFI, sendo o Laudo Técnico expedido pelo IPT - Instituto de Pesquisas Tecnológicas de São Paulo, e o Parecer, pela Slanders & Travis Advisory Services Inc, todos no sentido de afirmar que o código 3701.10.10 seria o adequado aos filmes importados em questão;

- que, para corroborar sua defesa, juntou ao recurso voluntário Laudo Técnico elaborado pelo INT - Instituto Nacional de Tecnologia (fls. 1.427/1.452) e Parecer Técnico de lavra de professores do Instituto de Física da Universidade de São Paulo (fls. 1.420/1.425);"

Em razão das conclusões diametralmente opostas apresentadas pelos laudos técnicos requeridos pela Fiscalização e pela Recorrente, por meio da Resolução nº 3202-000.263, de 23 de julho de 2014, o colegiado decidiu converter o julgamento em diligência, para que fosse emitido novo laudo técnico, por perito credenciado pela RFB, nos termos do voto do relator:

"A questão ora posta diz respeito à correta classificação fiscal de produtos identificados como filmes fotográficos, importados pela autuada, e por ela classificados na posição 3701.10.10; já a Fiscalização promoveu a reclassificação dos produtos para os códigos 3701.30.90, 3701.91.00 e 3701.99.00. Os textos dos códigos de classificação pretendidos encontram-se abaixo transcritos:

3701 – Chapas e filmes planos, fotográficos, sensibilizados, não impressionados, de matérias diferentes do papel, do cartão ou dos têxteis; filmes fotográficos planos, de revelação e copiagem (cópia) instantâneas, sensibilizados, não impressionados, mesmo em cartuchos

3701.10 – Para raios X

3701.10.10 – Sensibilizados em uma face

3701.10.2 – Sensibilizados das duas faces

3701.10.21 – Próprios para uso odontológico

3701.20.29 – Outros

3701.20 – Filmes de revelação e copiagem instantânea

3701.30 – Outras chapas e filmes cuja dimensão de pelo menos um dos lados seja superior a 255mm

3701.30.90 – Outros

3701.9 – Outros

3701.91.00 – Para fotografia a cores (policromos)

3701.99.00 Outros

O Capítulo 37 engloba os produtos para fotografia e cinematografia. A Nota 2 do referido Capítulo afirma:

2. No presente Capítulo, o termo fotográfico qualifica o processo pelo qual imagens visíveis são formadas, direta ou indiretamente, pela ação da luz ou de outras formas de radiação, sobre superfícies fotossensíveis.

O laudo elaborado pelo engenheiro Roberto Raya da Silva (efls. 418/463), o qual embasou a autuação, afirma, em conclusão, que “as imagens não são registradas nos filmes direta ou indiretamente pela ação da luz ou dos raios x”. Tal afirmativa parece sinalizar pela impossibilidade da classificação do produto no Capítulo 37, tendo em vista que, para enquadrar-se neste capítulo, de acordo com a nota 2 acima transcrita, é necessário que haja uma ação, direta ou indireta, da luz ou de outras formas de radiação. Vez que a Fiscalização concorda com a classificação na posição 3701, a afirmativa do laudo deixa a dúvida: seriam, então, as imagens registradas nos filmes, direta ou indiretamente, pela ação de outras formas de radiação que não raio X? Mas e a ultrassonografia, que utiliza ondas sonoras? Se não há ação, direta ou indireta, de luz ou radiação, conforme afirma o laudo, como é possível classificar na posição 3701, sendo o filme utilizado para imagens de ultrassonografia?

Por sua vez, no Laudo formulado pela INT, aquele Instituto, em resposta ao quesito nº 04, afirma que há, sim, ação do raio x na formação das imagens que utilizam os filmes fotográficos importados pela recorrente. Veja-se:

4. As imagens visíveis a serem registradas nos filmes Drystar serão formadas pela ação do raio X (ou outro tipo de radiação)? Qual é a radiação que carrega a informação da imagem do paciente?

Resposta: As imagens visíveis, registradas nos filmes DRYSTAR, eram formadas por sinais elétricos armazenados na memória do equipamento. Após a exposição do RaioX, toda a informação era convertida em sinais elétricos para visualização nos monitores e para impressão nos filmes DRYSTAR. Assim, os sinais elétricos, em código binário, carregavam a informação da imagem do paciente, que originalmente vieram veiculadas na radiação do RaioX. No método indireto, há duas conversões, de RaioX para luz, e esta, para sinais elétricos.”

São, assim, Laudos Técnicos, elaborados por autoridades competentes, que trazem informações diametralmente opostas, o que, no meu entender, leva à necessidade da elaboração de um outro Laudo Técnico, de caráter “oficial”, elaborado por perito credenciado junto à Receita Federal ou Instituição/Entidade de renome, diferentes daqueles que já se pronunciaram nos autos, a fim de dirimir a questão posta, bem como sanar outras dúvidas surgidas quando da análise da controvérsia instaurada nestes autos. Entendo, ainda, que, em razão da grande especificidade que o tema impõe, o novo Laudista deverá ter formação/especialização específica na área de produção fotoquímica ou na área de Física Médica.

1. Identificar cada uma das mercadorias importadas objeto da reclassificação.
2. Tratam-se de filmes fotográficos, ou seja, tratam-se de filmes utilizados em processo pelo qual as imagens visíveis são formadas, direta ou indiretamente, pela ação da luz ou de outras formas de radiação, sobre superfície fotossensível? Sim ou não? Justifique.
3. Os filmes, na forma como importados, podem ser destinados à aplicação em diagnósticos de raios X? Sim ou não? Justifique.
4. Se respondido sim à pergunta anterior: podem ser destinados à aplicação em diagnósticos de raios X, exclusivamente? Sim ou não? Justifique. Se não, em quais outros tipos de diagnósticos podem ser aplicados? Explique.
5. Independentemente de se tratar de método de radiografia direta ou indireta, analógica ou digital, pode-se afirmar que não existem, ou nunca existiram, filmes virgens ou não impressos especialmente destinados à aplicação em diagnósticos de raios X? Sim ou não? Justifique.
6. Os exames que utilizam raio X para formação de imagem, mas não exclusivamente raio X, podem ser denominados de exame de raio X? Sim ou Não. Justifique.
7. Nos dias de hoje, na área de diagnóstico médico, para ser considerado “exame de raio X” basta que seja utilizado raio X para realização do exame, ainda que o raio X não seja utilizado exclusivamente? Sim ou Não? Explique.
8. No Brasil, em face do volume de exames realizados na atualidade, pode-se dizer que, preponderantemente, os filmes, na forma com importados, são utilizados, em sua grande maioria, para realizar exames de raio X? Sim ou não. Justifique. Pode-se dizer que há uma função principal para tais filmes? Sim ou não? Justifique.

Devem, ainda, ser respondidos os 14 quesitos apresentados pela contribuinte quando do oferecimento da impugnação (e fls. 1.824/1.827), bem como ser facultado à Fiscalização para, querendo, formular quesitos."

Foram encaminhados para o perito os quesitos formulados por este colegiado e pela Recorrente. O Parecer Técnico foi elaborado e o relatório encontra-se nas fls. 2.273 a 2.289. A Fiscalização (fls. 2.337 e 2.338) e a Recorrente (fls. 2.319 a 2.335) manifestaram-se tempestivamente sobre a conclusão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Conforme consta no relatório, o Recurso Voluntário foi apreciado por este colegiado, que decidiu converter o julgamento em diligência. Foi elaborado laudo técnico, sobre o qual as partes se pronunciaram.

Nos parágrafos seguintes, enfrento as duas questões preliminares suscitadas e, então, vou ao mérito.

I) PRELIMINAR - DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DE LANÇAMENTO

A Recorrente aduz que *"a autuação teve como fundamento a Regra de Interpretação do Sistema Harmonizado 3 'C'"* e transcreve o seguinte trecho do Relatório Fiscal (fls. 423 e 424):

"Para resolver tal questão, lançamos mão das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e Regra Geral Complementar (RGI-SH e RGC) já comentadas neste relatório fiscal. Segundo a regra de número 01 e 6 da RGI-SH, a classificação é determinada pelos textos das posições e subposições. Até o presente momento, foi o que se buscou neste relatório fiscal, sendo esta regra insuficiente para a correta classificação dos filmes fotográficos. A regra de número 02 – que trata de artigos incompletos, inacabados, desmontados ou por desmontar, em estado puro ou misturados - também não se mostra suficiente para a correta classificação.

Já a regra de número 03 é utilizada quando uma mercadoria pareça classificar-se em duas ou mais posições, como no presente caso.

Esta regra, subdivide-se em três partes. A parte “a)” dispõe que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica. No presente caso a subposição 3701.10 não pode ser tomada como a mais específica que as outras duas, cujos textos contêm a expressão “outros/outras”. Por outro lado, ainda que haja muita boa vontade em se considerar a regra da especificidade, há que se considerar que alguns modelos de filmes possuem a mesma descrição do texto da suposição 3701.30 (filmes cuja dimensão de pelo menos um dos lados seja superior a 255 mm). Ou seja, por ser impossível estabelecer qual o texto mais específico, no presente caso, é insuficiente a aplicação da RGI-SG 3, “a”.

A RGI 3 “b)”, trata da classificação pela característica essencial do artigo. Uma vez definida essa característica prevalece o enquadramento por ela determinado. No caso dos filmes, buscou-se essa resposta por meio do quesito de nº 09 da solicitação técnica. O laudo responde a questão informando que não existe uma utilização principal para os filmes importados. Logo, não se pode afirmar que a utilização do produto em raio-x é a característica essencial, já que pode ser igualmente utilizado no processo sem utilização do raio-x.

Pela RGI 3 “c”, tem-se que , quando não for possível a classificação pelas 2 regras anteriores, deve se classificar pela posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

(. . .)”

Nos dois casos, por serem as classificações posicionadas em nível mais baixo da NCM, as subposições 3701.30 e 3701.90 serão as adotadas por esta fiscalização, dependendo do comprimento dos lados dos filmes.

Neste sentido foram levantadas as importações registras pela AGFA GEVAERT e pela AGFA HEALTHCARE no período estabelecido no Mandado de Procedimento Fiscal, por meio do extrator de dados da RFB, denominado DW Aduaneiro.”

Por outro lado, alega que a decisão recorrida *"manteve a desclassificação fiscal, com base nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado 1 a 6"*, a saber (fls. 2.035 a 2.037):

"Tratando-se dos filmes objetos dos presentes autos, de múltiplas aplicações, a utilização da suposição 3701.10 comprova-se inapropriada. Principalmente a partir da leitura dos textos das outras duas suposições possíveis, que podem adequar-se à descrição dos produtos importados: 3701.30 (Outras chapas e filmes cuja dimensão de pelo menos um dos lados seja superior a 255 mm) e 3701.90 (Outros).

A correta classificação fiscal deve obedecer às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado. A primeira dessas regras prevê que a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo desde que não sejam contrárias aos textos da referidas posições e notas:

(. . .)

Para efeito de concluir a classificação fiscal dos produtos em questão, devemos levar em conta a regra 6 para interpretação do sistema harmonizado:

(. . .)”

Diante de tais fatos, conclui que houve *"flagrante mudança de critério jurídico do lançamento empregada pela autoridade julgadora, o que é totalmente vedado em nosso ordenamento jurídico"*

Adicionalmente, alega que *"as mercadorias foram submetidas a controle, antes do embarque, por ocasião do requerimento do Licenciamento de Importação, no SISCOMEX, e, posteriormente, por ocasião do despacho de importação, sem que a Administração impugnasse a classificação fiscal adotada. Se tal alteração fosse possível, um dos sustentáculos do Estado de Direito, o Princípio da Segurança Jurídica, seria frontalmente lesado (. . .)"*.

Fundamenta seus argumentos no art. 146 do CTN. Cita doutrina e decisões administrativas e judiciais.

Não vejo razão para declarar a nulidade da decisão recorrida..

O art. 146 do CTN consagra o princípio da inalterabilidade do lançamento tributário, por erro de direito, protegendo fatos geradores já ocorridos de majorações por

mudança do critério jurídico. Os objetivos centrais são os de preservar os princípios da segurança jurídica e da ampla defesa e contraditório. O texto é o seguinte:

"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."

Em primeiro lugar, a Recorrente alega que o colegiado de primeira instância teria fundamentado sua decisão em regra de interpretação distinta da utilizada pela Fiscalização.

Verifica-se nos autos que a fiscalização e o colegiado de primeira instância utilizaram como fundamento para dirimir a dúvida quanto à classificação fiscal dos produtos importados pela Recorrente as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e o laudo técnico requerido pela Fiscalização.

Nas fls. 418 a 426 do Relatório Fiscal e nas 1.334 a 1.343 da decisão recorrida, vê-se que ambas perscrutaram todas as seis regras de interpretação, as quais não devem ser aplicadas individualmente, de forma isolada, porém em conjunto. E que adotaram as mesmas premissas para concluir quanto à melhor classificação fiscal.

E, também, não há que se falar que a alegada divergência entre os fundamentos legais indicados pela Fiscalização e pela DRJ tenham causado prejuízos quanto à formulação da contestação do lançamento ("cerceamento do direito de defesa"). A reclassificação fiscal foi amplamente combatida pela Recorrente, que, inclusive, trouxe aos autos nada menos do que três laudos técnicos para sustentar o procedimento fiscal que reputa como adequado.

Entendo que não houve imperfeição na capitulação legal da infração. Não obstante, quando esta ocorre, e não fulmina o lançamento, também não se deve falar em nulidade. Nesta linha, há uma série de decisões deste colegiado, das quais destaco o Acórdão nº 1301-001.587, de 30/7/2014:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

O erro no enquadramento legal da infração encontrada não acarreta nulidade do auto de infração quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e alentada defesa apresentada pelo contribuinte contra às imputações que lhe foram feitas, que inocorreu preterição do direito de defesa.

Em seguida, a Recorrente aduziu que os fatos de as mercadorias importadas, por sua natureza, terem sido submetidas a registro prévio no SISCOMEX e passado, sem ressalvas, pelo despacho aduaneiro, conferiram ao resultado da revisão aduaneira, que determinou a reclassificação fiscal, contorno de alteração de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do CTN.

Com efeito, o art. 638 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09) estabelece que a revisão aduaneira *"é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à*

Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação".

É pacífico que o despacho aduaneiro não tem o condão de homologar o lançamento efetuado pelo contribuinte. Neste sentido, há um grande número de decisões do CARF (ex: Ac. nº 3401-003.142, de 17/3/2016 e 3401-003.136, de 16/3/2016), dentre as quais destaco o Ac. nº 3401-003.137, de 5/4/2016, de cuja ementa extraio o seguinte trecho;

"ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227-TFR. ART. 146-CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMPAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.

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

Assim, nego provimento às alegações da Recorrente contidas neste tópico.

II) MÉRITO

II.1) DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

No período fiscalizado (4/2/2011 a 14/09/2012), a Recorrente importou filmes, cujo nome comercial é "Drystar", com as seguintes descrições nas respectivas Declarações de Importação (DI): "filme radiológico sensibilizado", "filme fotográfico plano" e "filme para raio-X, sensibilizado em uma face". A classificação fiscal adotada foi a de nº 3701.10.10, cuja alíquota do IPI estava reduzida a zero:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
37.01	Chapas e filmes planos, fotográficos, sensibilizados, não impressionados, de matérias diferentes do papel, do cartão ou dos têxteis; filmes fotográficos planos, de revelação e cópiagem instantâneas, sensibilizados, não impressionados, mesmo em cartuchos.	
3701.10	- Para raios X	
3701.10.10	Sensibilizados em uma face	0

A Fiscalização revisou as correspondentes DI e concluiu que os filmes deveriam ter sido classificados nas posições NCM nº 3701.30.90, 3701.91.00 e 3701.99.00, cujas alíquotas são do IPI são de 15%.

Por conseguinte, foram lançados de ofício diferenças de IPI e seus reflexos nas bases de cálculo do PIS e da COFINS Importação, com multa de 75% e juros Selic. Adicionalmente, foi cobrada a multa de 1%, por erro na classificação fiscal das mercadorias.

Antes de adentrar na análise da controvérsia, cumpre mencionar que, para lastrear suas conclusões, a Fiscalização nomeou como perito o Sr. Roberto Raya. A Recorrente, por sua vez, o Instituto Nacional de Tecnologia. Em razão do surgimento de controvérsias, este colegiado, por meio da Resolução CARF nº 3202-000.262, de 23/7/2014, determinou nova perícia, realizada pela Dra. Kellen Adrina Curci Daros.

A Recorrente solicitou ainda laudo ao Instituto de Física da Universidade de São Paulo e recorreu ao laudo emitido pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas de São Paulo (IPT), solicitado pela ABIMFI (Associação Brasileira de Indústrias de Material Fotográfico e Imagem). Por revestir-se de presunção de validade conferida pelo art. 30 do Decreto nº 70.235/72, para análise da peça recursal, centrei-me nas conclusões do laudo do INT.

Nos parágrafos seguintes, trilharemos o caminho percorrido pela Fiscalização e Recorrente, para concluir quanto à correta classificação fiscal dos filmes importados.

Iniciemos pela definição do Capítulo da NCM em que os produtos devem ser classificados. Neste ponto, não houve divergência entre a Recorrente e a Fiscalização. Ambas adotaram o Capítulo 37. Contudo, este colegiado levantou uma questão, que motivou-o a converter o julgamento em diligência e da qual trato nos itens subsequentes.

O Capítulo 37 da NCM abriga produtos destinados à reprodução fotográfica, definido pela Nota 2 como o *"processo pelo qual imagens visíveis são formadas, **direta ou indiretamente, pela ação da luz ou de outras formas de radiação, sobre superfícies fotossensíveis**"* (grifo nosso).

O colegiado do CARF identificou que o perito nomeado pela Fiscalização consignou em seu laudo que os filmes em questão revelavam imagens que **não eram geradas direta ou indiretamente por ação dos raios x** (item 10 "b", fl. 461), como segue:

b) Conforme vistoria física, análise às documentações e literaturas técnicas, foi verificado que as imagens visíveis registradas nos filmes não são formadas direta ou indiretamente pela ação da luz ou dos raios-X.

No quesito nº 10 do mesmo laudo, informa que as imagens dos filmes são produzidas via impressão térmica.

Em sentido contrário, atestou o Instituto Nacional de Tecnologia (INT), em laudo encomendado pela Recorrente:

"4. As imagens visíveis a serem registradas nos filmes Drystar serão formadas pela ação do raio X (ou outro tipo de radiação)? Qual é a radiação que carrega a informação da imagem do paciente?

Resposta: As imagens visíveis, registradas nos filmes DRYSTAR, eram formadas por sinais elétricos armazenados na memória do equipamento. **Após a exposição do RaioX**, toda a informação era convertida em sinais elétricos para visualização nos monitores e para impressão nos filmes DRYSTAR. Assim, os sinais elétricos, em código binário, carregavam a informação da imagem do paciente, que originalmente vieram veiculadas na radiação do RaioX. No método indireto, há duas conversões, de RaioX para luz, e esta, para sinais elétricos." (grifo nosso)

Diante de tais respostas, este colegiado levantou a seguinte questão: como a Fiscalização adotou o Capítulo 37, apesar da resposta de seu perito, acima transcrita, seriam as imagens formadas por algum outro tipo de radiação, de forma que pudessem ser classificadas no Capítulo 37? Além desta questão, põe-se ainda que o INT respondeu em sentido diametralmente oposto, isto é, que as imagens registradas nos filmes são geradas pela ação de raio x.

Para solucionar a contenda, recorramos ao laudo final, emitido pela Dra. Kellen Adrina Curci Daros, quesito nº 2 (fl. 1.524):

Quesito 2 (parte I):

2. Tratam-se de filmes fotográficos, ou seja, tratam-se de filmes utilizados em processo pelo qual as imagens visíveis são formadas, direta ou indiretamente, pela ação da luz ou de outras formas de radiação, sobre superfície fotossensível? Sim ou não? Justifique.

Sim. Trata-se de filmes fotográficos, utilizados em processo pelo qual as imagens visíveis são formadas direta ou indiretamente sobre sua superfície, pela ação de radiações eletromagnéticas como a luz, calor e os raios X.

A perita confirmou que as imagens geradas pelos filmes são formadas direta ou indiretamente pela ação de radiações, dentre elas o raio x. Portanto, devemos admitir que o produtos importados pela Recorrente classificam-se no Capítulo 37 da NCM, o qual, reitero, foi adotado pela Fiscalização e pela Recorrente.

Em seguida, temos de eleger em que posição situam-se, entre as seguintes:

"• posição 3701: chapas e filmes planos, fotográficos, sensibilizados, não impressionados, de matérias diferentes do papel, do cartão ou dos têxteis; filmes fotográficos planos, de revelação e cópiagem instantâneas, sensibilizados, não impressionados, mesmo em cartuchos.

• posição 3702: filmes fotográficos sensibilizados, não impressionados, em rolos, de matérias diferentes do papel, do cartão ou dos têxteis; filmes fotográficos de revelação e cópiagem instantâneas, em rolos, sensibilizados, não impressionados.

• posição 3703: papéis, cartões e têxteis, fotográficos, sensibilizados, não impressionados.

- *posição 3704: chapas, filmes, papéis, cartões e têxteis, fotográficos, impressionados mas não revelados.*
- *posição 3705: chapas e filmes, fotográficos, impressionados e revelados, exceto os filmes cinematográficos.*
- *posição 3706: filmes cinematográficos impressionados e revelados, que contenham ou não gravação de som ou que contenham apenas gravação de som.*
- *posição 3707: preparações químicas para usos fotográficos, exceto vernizes, colas, adesivos e preparações semelhantes; produtos não misturados, quer dosados tendo em vista usos fotográficos, quer acondicionados para venda a retalho para esses mesmos usos e prontos para utilização." (grifo nosso)*

Neste ponto, também não houve discordância entre as partes. Ambas concluíram pela posição 3701. Para entendermos a opção pela posição 3701, extraio excerto do Relatório Fiscal (fls. 261 e 262):

"Da leitura dos textos das posições acima, em confronto tanto com as descrições das mercadorias dispostas nas DI's, quanto com as respostas apresentadas pela empresa (anexo 03 – Termo de Esclarecimento), que indicam tratarem-se os produtos de filmes planos (não em rolos), sensibilizados, não impressionados, apenas a posição 3701 resta como opção adequada (RGI-SH nº 1), visto que a posição 3702 se exclui, por ser destinada a filmes comercializados em rolos, que a posição 3703 se exclui, por ser destinada a papéis, cartões e têxteis; as posições 3704 e 3705 se excluem, por serem destinadas a filmes impressionados; a posição 3706 se exclui, por ser destinada a filmes cinematográficos; e a posição 3707 se exclui, por ser destinada a preparações químicas."

Passemos à seleção da subposição, onde reside o ponto central do embate entre Fisco e contribuinte:

"• *Subposição 3701.10 : Para raios X;*

• *Subposição 3701.20 : Filmes de revelação e copiagem instantâneas;*

• *Subposição 3701.30 : Outras chapas e filmes cuja dimensão de pelo menos um dos lados seja superior a 255 mm*

• *Subposição 3701.90 : Outros"*

A Recorrente classificou seus produtos na subposição 3701.10. A Fiscalização, por sua vez, adotou as de nº 3701.30 e 3701.90. Ambas fundaram-se nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e nos laudos do peritos nomeados pela Fiscalização, Recorrente e colegiado do CARF.

Entre as RGI, que são numeradas de 1 a 6, a Fiscalização entendeu como a mais apropriada ao caso a RGI 3, pois é "*utilizada, quando uma mercadoria pareça classificar-se em duas ou mais posições, como no presente caso*". Transcrevo a RGI 3:

"3. *Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por*

qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração."

À luz da RGI 3, a Fiscalização descartou a subposição adotada pela Recorrente ("3701.10 - Para raio x"), basicamente, pelos seguintes motivos (fls. 264 a 266):

i) Em sua conclusão (fl. 461), o perito nomeado pela autuante afirmou que *"as imagens visíveis registradas nos filmes não são formadas direta ou indiretamente pela ação (. . .) do raio x."* Adicionalmente, no quesito nº 6 (fl. 445), afirmou há no mercado *"filmes para raio x (. . .) de aplicação exclusiva em procedimento fotográficos que utilizam os raios x."*

ii) *"Uma vez tratando-se de filmes, tais como os importados pela AGFA, de múltiplas aplicações, a utilização da suposição 3701.10 comprova-se inapropriada. Principalmente a partir da leitura dos textos das outras duas suposições possíveis, que podem adequar-se à descrição dos produtos importados: 3701.30 (Outras chapas e filmes cuja dimensão de pelo menos um dos lados seja superior a 255 mm) e 3701.90 (Outros).(. . .) a regra de número 03 é utilizada quando uma mercadoria pareça classificar-se em duas ou mais posições, como no presente caso."*

iii) A RGI 3, "a" não se aplica, porque *"dispõe que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica. No presente caso a subposição 3701.10 não pode ser tomada como mais específica que as outras duas, cujos textos contém a expressão "outros/outras". Por outro lado, ainda que haja muita boa vontade em se considerar a regra da especificidade, há que se considerar que alguns modelos de filmes possuem a mesma descrição do texto da suposição 3701.30 (filmes cuja dimensão de pelo menos um dos lados seja superior a 255 mm). Ou seja, por ser impossível estabelecer qual o texto mais específico, no presente caso, é insuficiente a aplicação da RGI-SG 3, "a"."*

iv) Também não seria apropriada a RGI 3, "b", pois esta *"trata da classificação pela característica essencial do artigo. Uma vez definida essa característica*

prevalece o enquadramento por ela determinado. No caso dos filmes, buscou-se essa resposta por meio do quesito de nº 09 da solicitação técnica. O laudo responde a questão informando que não existe uma utilização principal para os filmes importados. Logo, não se pode afirmar que a utilização do produto em raio-x é a característica essencial, já que pode ser igualmente utilizado no processo sem utilização do raio-x."

v) Por fim, deve ser utilizada a RGI 3, "c", porque *"quando não for possível a classificação pelas 2 regras anteriores, deve se classificar pela posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração. Neste caso abrem-se duas possibilidades diferenciadas, de acordo com o comprimento de um dos lados do filme: 1) quando estivermos diante de filmes com ao menos um dos lados superior a 255mm, (. . .) subposição 3701.30; 2) quando estivermos diante de filmes com nenhum dos lados superior a 255mm (. . .) subposição 3701.90."*

Em sua defesa, a Recorrente alega que *"não existe filme dry ou destinado a imagens médicas digitais exclusivo para raio x, o que revela a falácia do fundamento da autuação, mantida na decisão recorrida, que se baseou num critério classificatório que não encontra correspondência na realidade o que, em última instância, redundaria na inexistência de qualquer filme fotográfico que atendessem aos ditames da NCM 3701.10.10, i.e., num conjunto vazio, destituído de eficácia normativa"*.

Como suporte, apresenta a resposta ao quesito nº 6, do laudo encomendado ao Instituto Nacional de Tecnologia:

6.	Há filmes para impressão no "processo a seco", método indireto, de aplicação exclusiva para exames diagnósticos de Raio-X? <i>Resposta:</i> Não, O filme para impressão no "processo a seco" é utilizado para exames de diagnóstico, no campo dos exames diagnósticos, de maneira geral, independentemente de empregarem Raios-X.
----	---

Na peça recursal (fl. 2.086), ainda sustentando a classificação fiscal na subposição "3701.10 - Para raio x", dispõe que *"embora os filmes dry não sejam exclusivos para raio x, as estatísticas do setor demonstram que cerca de 90% é utilizado para essa destinação"*. E baseia tal afirmação em dados fornecidos pela ABIMFI (Associação Brasileira de Indústrias de Material Fotográfico e Imagem).

Outrossim, na manifestação acerca do laudo final, reitera que *"a destinação principal dos filmes é a utilização em exames de raio x"* e que *"a conclusão que se chega é que a subposição 3701.10 engloba filmes para raio x e para outros diagnósticos médicos, isto é, filmes para diagnósticos médicos. (grifo do autor)"*. Desta feita, contudo, além de apresentar como suporte os dados da ABIMFI, colaciona o quesito nº 8 do laudo final, elaborado pela Dra. Kellen Daros:

Quesito 8 (parte I):

8. No Brasil, em face do volume de exames realizados na atualidade, pode-se dizer que, preponderantemente, os filmes, na forma com importados, são utilizados, em sua grande maioria, para realizar exames de raio X? Sim ou não. Justifique. Pode-se dizer que há uma função principal para tais filmes? Sim ou não? Justifique.

Sim. Assim como ocorre no cenário internacional, figura 3 (A), atualmente no Brasil estima-se que mais de 80% dos exames de diagnóstico por imagens realizados pela exposição do paciente aos raios X (radiação ionizante) são radiografias, devido as suas características de diagnóstico primário, ou seja, exames realizados, geralmente, no primeiro atendimento ao paciente em prontos socorros e hospitais, figura 3 (B).^{14,15} Diante do exposto, pode-se dizer que a principal função dos filmes é a de documentação e geração de laudos clínicos de radiografias.^{9,10,11,12}

Analisemos as alegações das partes, à luz das RGI e laudos técnicos, notadamente do laudo final, requerido pelo colegiado do CARF.

As respostas aos quesitos 3 ao 5 do laudo final (fl. 1.525) dispõem que os filmes importados têm múltiplos usos, não sendo aplicados, exclusivamente, para exames de raio x. Este posicionamento esta em linha com os da Fiscalização e Recorrente.

Isto posto, para a escolha da RGI mais apropriada ao caso, reputo necessário novamente transcrever as subposições da posição 3701.10:

- *Subposição 3701.10 : Para raios X;*
- *Subposição 3701.20 : Filmes de revelação e cópiagem instantâneas;*
- *Subposição 3701.30 : Outras chapas e filmes cuja dimensão de pelo menos um dos lados seja superior a 255 mm*
- *Subposição 3701.90 : Outros"*

Como a aplicação dos filmes não é exclusiva em exames de raio x, além da própria subposição 3701.10, a princípio, poder-se-ia cogitar em classificá-los nas 3701.30 ou 3701.90. Diante disto, concordo com a Fiscalização. Devemos utilizar a RGI 3, utilizada "quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições".

E consigno que, sob o ponto de vista exclusivamente conceitual, também concordo com a autuante, no que tange às formas de aplicação das RGI 3, "a" a "c", anteriormente transcritas (subitens iii, iv e v).

Perscrutemos, então, as RGI 3, letras "a" a "c".

Tal qual a Fiscalização, descarto a RGI 3, "a" (a posição específica prevalece sobre a genérica), pois entendo que não soluciona a questão. Uma vez que os filmes têm diversos usos, não podemos afirmar que a "3701.10 - Para raio x", por exemplo, seria a posição mais específica, tampouco as 3701.30 ou 3701.90.

A RGI 3, "b", por sua vez, diz respeito à busca da classificação mais adequada, a partir da identificação da utilização principal da mercadoria. Segundo o Relatório Fiscal, esta regra "trata da característica essencial do artigo" e que "uma vez definida essa característica, prevalece o enquadramento por ela determinado" (fl. 265).

Esta regra, todavia, foi descartada pela Fiscalização, sob a alegação de que, na resposta ao quesito nº 9 do laudo do perito por ela nomeado, consta que *"não existe uma utilização principal para os filmes importados"* (fl.423).

Contudo, com a devida vênia, discordo da interpretação da Fiscalização à referida resposta, a qual reproduzo, abaixo:

9 – Dentre esses procedimentos citados no quesito acima, pode-se dizer que há um considerado principal? Em caso positivo nomeá-lo.

Não. Estes filmes não são utilizados especificamente em um procedimento médico.

Os filmes DT 1 B 100, DT 2 B 100 e DT 2 C 100 são utilizados para o registro de imagens de exames de ressonância magnética, tomografia computadorizada, radiografia computadorizada, ultrassonografia, cintilografia e angiografia.

O filme TS 2 C CE TS 100 é utilizado para Ultrassom Doppler, Endoscopia, Medicina Nuclear, Tomografia Computadorizada (CT) 3 D e Imagem de Ressonância Magnética (MRI).

Em simples leitura da resposta acima, depreende-se que o perito **NÃO** disse que a aplicação principal dos filmes não era em exames de raio x. Na verdade, consignou que não são utilizados **EXCLUSIVAMENTE** em um determinado tipo de procedimento médico.

E, sobre esta questão específica, a Dra. Kellen Daros, no quesito nº 8 do laudo final, consignou de forma clara e cristalina, que a aplicação principal dos filmes importados é em exames de raio x:

Quesito 8 (parte I):

8. No Brasil, em face do volume de exames realizados na atualidade, pode-se dizer que, preponderantemente, os filmes, na forma com importados, são utilizados, em sua grande maioria, para realizar exames de raio X? Sim ou não. Justifique. Pode-se dizer que há uma função principal para tais filmes? Sim ou não? Justifique.

Sim. Assim como ocorre no cenário internacional, figura 3 (A), atualmente no Brasil estima-se que mais de 80% dos exames de diagnóstico por imagens realizados pela exposição do paciente aos raios X (radiação ionizante) são radiografias, devido as suas características de diagnóstico primário, ou seja, exames realizados, geralmente, no primeiro atendimento ao paciente em prontos socorros e hospitais, figura 3 (B).^{14,15} Diante do exposto, pode-se dizer que a principal função dos filmes é a de documentação e geração de laudos clínicos de radiografias.^{9,10,11,12}

\\

Uma vez assentado que há uma aplicação principal para os filmes, definitivamente, temos de adotar a RGI 3, "b". E, adotando esta regra, conclui-se que a classificação mais adequada é na subposição "3701.10 - Para raios x", a qual foi adotada pela

Recorrente, haja vista que o laudo final indica que a utilização principal dos filmes é em exames de raio x.

Sobre a RGI 3, "c", nada há que se falar, haja vista que somente é utilizada, caso as RGI 3, "a" e 3, "b" não puderem sê-lo.

Por fim, quanto ao item da subposição 3701.10, temos as seguintes opções:

37.01	Chapas e filmes planos, fotográficos, sensibilizados, não impressionados, de matérias diferentes do papel, do cartão ou dos têxteis; filmes fotográficos planos, de revelação e copiagem instantâneas, sensibilizados, não impressionados, mesmo em cartuchos.
3701.10	- Para raios X
3701.10.10	Sensibilizados em uma face
3701.10.2	Sensibilizados nas duas faces
3701.10.21	Próprios para uso odontológico
3701.10.29	Outros

De acordo com as descrições constantes das DI (fls. 268 a 276), os filmes importados são sensibilizados e em apenas uma das faces. Sendo assim, o item correto é o adotado pela Recorrente, restando como classificação fiscal adequada a de nº 3701.10.10.

Isto posto, dou provimento aos argumentos da Recorrente, que tiveram como objetivo sustentar a classificação dos filmes importados na posição 3701.10.10.

II.2) DAS PENALIDADES

Não apreciei as alegações da Recorrente sobre a aplicação de penalidades, haja vista que voto pelo provimento daquelas que sustentavam a classificação fiscal e, por conseguinte, pelo cancelamento do lançamento de ofício.

CONCLUSÃO

Dou provimento ao Recurso Voluntário, cancelando os créditos tributários lançados de ofício.

É como voto.

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira