



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10494.000687/2009-79</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3004-000.145 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	INMED COMERCIO DE MATERIAIS HOSPITALARES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Importação - II**

Data do fato gerador: 23/06/2009

CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. PENALIDADE.

Prótese peniana classifica-se no código 9021.39.80 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), nos termos das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nºs 1 e 6 e Regra Geral Complementar nº 1 da NCM.

MULTA REGULAMENTAR. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REVOGAÇÃO PELA LC Nº 227/2026.

A multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria, com fundamento na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, §1º, foi revogada pelo art. 181, da Lei Complementar nº 227/2026, DOU 15/01/2026.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Data do fato gerador: 23/06/2009

COFINS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. INCONSTITUCIONALIDADE. ADEQUAÇÃO. RE 559.937.

Em face do efeito vinculante da declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições nas bases de cálculo da Cofins-Importação, devem as exigências correspondentes serem adequadas, mediante expurgo das parcelas consideradas indevidas.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Data do fato gerador: 23/06/2009

PIS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. INCONSTITUCIONALIDADE. ADEQUAÇÃO. RE 559.937.

Em face do efeito vinculante da declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS-Importação, devem as exigências correspondentes serem adequadas, mediante expurgo das parcelas consideradas indevidas.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-importação e da COFINS-importação, o valor do ICMS e o valor das próprias contribuições, nos termos do RE 559.937, e para afastar a aplicação da multa fundamentada no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que dava provimento parcial em maior extensão, para afastar ainda a multa de ofício, e indicou a intenção de apresentar declaração de voto. Encerrado o prazo regimental, a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário não apresentou a declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Rosaldo Trevisan** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Dionísio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de impugnação do crédito constituído por meio do Auto de Infração de fls. 02 a 72, que exige R\$ 8.998,38 de multa regulamentar e diferença de recolhimentos de II (R\$ 86.146,78), PIS (R\$ 320,87) e Cofins (R\$ 1.487,77), todos esses tributos com multa de ofício e juros de mora, em razão da reclassificação das mercadorias consignadas em 14 DIs, registradas de julho de 2006 a junho de 2009:

06/0765021-9	06/0910149-2	06/1257394-4	06/1479878-1	07/0083510-0
07/0660086-4	07/1138641-7	07/1711233-5	08/0235339-2	08/0813452-8
08/1561572-2	09/0101699-8	09/0340136-8	09/0764248-3	

Consta do Relatório Fiscal, integrante do auto de infração, que:

*"No decorrer da fiscalização verificamos e concluímos pela indicação de classificação fiscal errônea pela empresa em suas declarações de importação, em resumo, conforme segue:*

*Próteses penianas de silicone, modelos implante peniano, implante peniano maleável AMS, implante peniano AMS Ambicor e implante peniano inflável AMS 700, conforme declarados nas descrições dos produtos constantes nas DI's bem como no catálogo de produtos do fabricante, American Medical Systems, classificados no código NCM 9021.31.90 — reclassificados para o código NCM 9021.39.80.*

*Constatado simples erro de classificação fiscal das mercadorias importadas, ou seja, o contribuinte descreveu as mercadorias de forma correta, porém enganou-se no momento de enquadrá-las em uma das posições da NCM, não havendo indícios de intuito doloso ou má-fé, lavramos o presente Auto de Infração para cobrança do Imposto de Importação e dos demais impostos e contribuições incidentes e das penalidades correspondentes uma vez que a classificação correta possui alíquotas superiores a da classificação até então adotada pelo interessado."*

É mencionado que não foi acatada a classificação indicada em laudo técnico porque o § 1º do art. 36 da IN SRF nº 157/98 determina que *"Os laudos não poderão conter quaisquer indicações sobre posições, subposições, itens ou códigos da NCM."*

Adicionalmente, não foi observada a Solução de Consulta nº 604, de 13/12/2004, efetuada por outra empresa, ante a existência de restrição dos efeitos da consulta ao consulente, conforme determinação do art. 14 da IN SRF nº 740/2007.

Para corroborar a classificação apurada no lançamento, foi mencionado o Anexo III da Resolução Camex nº 42/2004 que instituiu EX mencionando para próteses penianas de silicone na NCM 9021.39.80:

*"9021.39.80 — Ex —(...), exceto próteses mamárias e penianas de silicone: 0%."*

A autoridade autuante também ressaltou que a empresa já havia sido alertada sobre a classificação incorreta das próteses penianas quando do registro da DI 06/0209008-8, na qual, nos itens 2 e 3 da adição 002, declarou próteses penianas classificando-as na NCM 9021.90.89, mas acatou a exigência de retificação da classificação para a NCM 9021.39.80, tendo inclusive recolhido a diferença de tributos.

Foram apuradas as seguintes diferenças de tributo, descritas à fl. 63:

*"O contribuinte classificou as mercadorias importadas no período de julho/2006 a junho/2009 na NCM 9021.31.90, tributando as mesmas em 0% com base nas listas de exceções da TEC conforme resoluções Camex n. 26/2005 e 43/2006, e em 4% a partir de setembro/2008 com base na resolução Camex n. 55/2008.*

*Caso tivesse classificado as mercadorias na NCM correta, 9021.39.80, teria tributado as mesmas em 14%, exceto as próteses testiculares que foram incluídas em lista de exceção sendo tributada em 0%, conforme resolução Camex n. 34/2002, válida até 31/12/2006.*

*Desta forma, cabe o lançamento da diferença de II em função da classificação errônea das mercadorias e seus respectivos reflexos nos valores de PIS e COFINS.*

*Para o IPI não existe lançamento a ser feito uma vez que, tanto para a classificação adotada pelo contribuinte como para a NCM correta, a alíquota é zero."*

Também foi exigida, como consequência do erro de classificação fiscal, a multa prevista no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 711 do Decreto nº 6.759/2009.

A atuada foi pessoalmente cientificada do lançamento em 18/12/2009, fls. 15, 29 e 40. Em 18/01/2010, por intermédio de procuradores - fl. 356, apresentou a impugnação de fls. 342 a 355, acompanhada dos documentos de fls. 356 a 365.

Inicialmente discorre sobre a finalidade e funcionamento das próteses penianas, esclarecendo que:

*"A impugnante importa e comercializa tanto a prótese maleável como a inflável, sendo ambos os tipos flexíveis e, pois, articulares e articuláveis. A bem de atender melhor suas finalidades e funcionalidades precípuas a prótese peniana flexível é retrátil, dobrável, o que permite que ela seja retesada e retraída mediante um mecanismo de insuflação e desinsuflação utilizado pelo usuário.*

*De fato, pode se afirmar com segurança que tais próteses penianas são articuláveis, ou seja, é coisa ou objeto que se pode articular, segundo o Dicionário de Aurélio, que também nos diz que o vocábulo articular significa não apenas "unir pelas articulações", pois também tem o significado de "juntar, formando cadeias; ligar, unir, juntar. "*

Enfatiza que produto idêntico foi objeto da Solução de Consulta nº 604/04 da 8ª RF, que concluiu pela classificação consignada nas DIs, não podendo essa decisão ser ignorada ante os princípios que *"orientam a atividade da administração pública em sua relação com os administrados. Dentre eles, o princípio da moralidade pública como instrumento de controle da atividade administrativa do Estado, já consagrado no art. 37 da Constituição Federal de 1988"* e que teria ganho normatização ordinária no art. 2.º da Lei nº 9.784/99. Ressalta também que a *"atitude do Fisco feriu o princípio da segurança jurídica"*.

Sustenta ter havido um *"apego excessivo à literalidade de disposição de uma Instrução Normativa da SRF (nº 740/07) o entendimento dos Auditores Fiscais de que a Solução de Consulta nº 604/04 somente seria eficaz para a SILIMED"*. Afirmando ser inegável que as Soluções de Consultas das diversas Regiões Fiscais da Receita funcionariam como verdadeiras normas complementares da legislação tributária de que trata o art. 100 do CTN, sendo, inclusive, publicadas no Diário Oficial da União.

Solicita a realização de perícia para determinar características dos produtos importados e verificar se são idênticos aos objetos da Solução de Consulta nº 604/04 da 8ª RF, formulando quesitos e indicando perito.

Afirma que a fiscalização teria efetuado uma análise equivocada das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, discorrendo como devem ser interpretadas as expressões "outras" e "outros" localizados *"logo abaixo da nomenclatura de uma posição, ou subposição/item"*.

Alega que a Resolução Camex nº 04/2004 não corrobora a classificação fiscal porque, segundo o seu entendimento, o "Ex" de próteses mamárias e penianas criadas no código 9021.39.80 serviram para ressaltar que elas não pertenciam a ele. Ressalta que a exceção, por ser inútil, teria sido suprimida pela Resolução Camex nº 42.

Insurge-se contra a aplicação concomitante da multa regulamentar com a multa de ofício, citando jurisprudência administrativa.

Finaliza solicitando a improcedência do lançamento e o cancelamento do crédito tributário.

A 4ª Turma da DRJ/CTA, Acórdão nº 06-62.168, negou provimento à impugnação:

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas que não se enquadram dentre as hipóteses que vinculam a administração tributária somente se aplicam à questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

PROCESSOS DE CONSULTA ANTERIORES À IN RFB Nº 1.464/2014. EFEITO ENTRE AS PARTES. .

Antes da publicação da IN RFB nº 1.464, de 08/05/2014, o processo administrativo de consulta formalizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária produzia efeitos exclusivamente para as partes - Consultante e Fisco - não se aplicando a terceiros não integrantes da relação processual.

VALIDADE DE NORMAS. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de ofensa a princípios constitucionais ou por juízo de valor.

CLASSIFICAÇÃO INCORRETA. PENALIDADE.

Prótese peniana classifica-se no código 9021.39.80 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), nos termos das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nºs 1 e 6 e Regra Geral Complementar nº 1 da NCM.

REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. PEDIDO PRESCINDÍVEL. QUESITOS DESNECESSÁRIOS PARA A SOLUÇÃO DA LIDE.

Descabe a realização de perícia quando os quesitos levantados são prescindíveis para a solução da lide, porque não há dúvidas quanto à identificação e características do produto importado.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA POR CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA DA MERCADORIA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. A natureza da de ofício e da multa por classificação equivocada da mercadoria possuem natureza distintas, devendo ser cobradas concomitantemente quando presentes os pressupostos legais para sua exigência.

Em recurso voluntário, o Contribuinte sustenta:

62. As próteses penianas foram corretamente classificadas no subitem 9021.31.90 pela contribuinte. Isso porque (i) ao viabilizarem o movimento permitem que o membro exerça a sua função, tal como as próteses articulares previstas na mesma subposição; (ii) são diferentes das próteses mamárias de silicone – estas sim classificáveis no subitem 9021.39.80 (iii) a prótese mioelétrica da subposição relativa a próteses “articulares” tampouco “substitui parte de articulação”; (iv) a mistura de órteses e próteses sob a mesma posição demonstra que a TIPI não é tão restrita, pelo que “articulares” não são apenas as próteses que substituem

parte de articulação; (v) os produtos da subposição 9021.31 (classificação contribuinte) são muito mais próximos das próteses penianas do que os da subposição 9031.39 (classificação Fiscalização); pelo que o enquadramento na primeira é intuitivo.

63. A SC 604/04, vigente e disponível/pública quando do início das importações, determinava a classificação 9021.31.90 para **produtos idênticos**. A alteração de posicionamento da Receita Federal do Brasil quanto à classificação fiscal das próteses penianas ocorreu apenas em 2013, com a publicação da SD 1/2013. Para os fatos geradores objeto do auto de infração deve prevalecer a orientação vigente à época, em respeito à boa-fé da contribuinte, segurança jurídica e igualdade.

64. Os artigos 101, III, do Decreto-lei nº 37/66 e 100, parágrafo único, do CTN, afastam a aplicação de juros e multa, nessas situações. Se assim não for, ao menos deve-se afastar a multa isolada, por aplicação do princípio da consunção de matéria tributário-penal.

Ao final, requer seja dado provimento ao recurso voluntário, para julgar totalmente insubsistente o auto de infração. Se assim não prevalecer, que se afaste completamente a aplicação das multas e juros. Subsidiariamente, que se afaste a aplicação da multa isolada, porque compreendida na multa de ofício.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

O contribuinte classificou os produtos como sendo outras próteses articulares, NCM 9021.31.90:

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

Posição 9021: Artigos e aparelhos ortopédicos, incluídas as cintas e fundas medicocirúrgicas 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;

Subposição 9021.3: Outros artigos e aparelhos de prótese;

Subposição 9021.31: Próteses articulares;

Subitem 9021.31.90: Outras.

Já a fiscalização entendeu que a classificação correta seria outras próteses, NCM 9021.39.80:

Subposição 9021.3: Outros artigos e aparelhos de prótese;

Subposição 9021.39: Outros.

Subitem 9021.39.80: Outros.

O recorrente importa diferentes tipos de próteses penianas:

(i) Implante peniano inflável AMS 700 – inflável, de três volumes, em elastômero de silicone sólido:

Os Implantes Penianos AMS 700™ são sistemas fechados, cheios de líquido, consistindo em um par de cilindros implantados dentro do corpo cavernoso, uma bomba implantada no escroto e um reservatório para líquidos implantado no abdômen. Todos os componentes estão interligados por tubagem resistente a dobras. A cada vez que o bulbo da bomba é apertado, solução salina é bombeada do reservatório para os cilindros. Esta etapa produz a insuflação que torna o pênis rígido. Apertar a base da bomba faz com que ambas as bombas de retenção sejam abertas, o que permite que a solução salina flua na direção oposta dos cilindros para o reservatório, produzindo desinsuflação. Um par de válvulas de retenção na bomba governa a direção de solução salina que ocorre durante insuflação ou desinsuflação.

(II) Implante peniano AMS AMBICOR – inflável, de dois volumes, em elastômero de silicone sólido:

A Prótese Peniana AMS Ambicor é um sistema fechado, cheio de fluido, consistindo de três componentes implantados: um par de cilindros implantados nos corpos cavernosos e uma bomba implantada no escroto. Os componentes são interligados através de tubagem resistente a dobras. O dispositivo é fornecido cheio de uma solução salina normal e pré-ligado.

Através de ação de bombeamento e duas válvulas em cada cilindro, o fluido é retirado do reservatório de cada cilindro para a bomba separada e então é expelido da bomba sob pressão para a câmara de insuflação. O tecido tubular na parede externa da câmara de insuflação controla o tamanho e formato da câmara de insuflação quando insuflado. Menos de 10 bombeamentos são tipicamente necessários para insuflar a prótese Ambicor®.

(iii) Implante peniano AMS MALEÁVEL – semirrígido, em elastômero de silicone sólido com cordoalha interna maleável em aço inoxidável cirúrgico:

Ambos os implantes consistem em dois cilindros de elastômero de silicone. Dentro de cada cilindro encontra-se um feixe de fios torcidos, cobertos com fios de poliéster trançados e contendo tampas metálicas nas extremidades. O feixe de fios torcidos tradicionalmente permite ao usuário a habilidade de dobrar o dispositivo para ocultação. Ao longo da parte externa dos cilindros está um invólucro de elastômero de silicone de encaixe firme, o qual pode ser removido se cilindros de diâmetro menor forem requeridos. Os cilindros são implantados no corpo cavernoso do corpo do pênis. O paciente opera o implante Peniano Maleável AMS posicionando manualmente a mesma em uma configuração reta para intercurso ou configuração curvada para ocultação do dispositivo.

Sustenta o contribuinte que não se trata de uma prótese rígida, estática, mas sim de prótese dotada de mecanismo que viabiliza a flexibilidade e a potência do membro. É diferente,

por exemplo, das próteses mamárias de silicone – estas sim classificáveis no subitem 9021.39.801, pretendida pelo Fisco. Essa noção de movimento está associada à característica de articulação. Por isso:

13. As articulações conectam partes e membros, a permitir exatamente o movimento. Portanto, a viabilização do movimento é elemento comum entre as próteses importadas e ditas “articulares”.

14. Não bastasse essa característica, há outro motivo para acatar o enquadramento realizado pela contribuinte em “outras próteses articulares”. É que não se pode tomar como verdadeira a afirmativa de que “a subposição de segundo nível 9021.31” “contém os artefatos para substituírem partes de articulações tais como próteses de joelho e de quadril”.

15. Primeiro, porque a decisão não justifica que prótese articular é aquela que substitui parte de articulação –assim afirma, mas não traz qualquer informação técnica nesse sentido. Tampouco contra-argumenta a conclusão de que prótese articular é aquela que proporciona movimento próprio da função do membro.

16. Segundo, porque as próteses “Mioelétricas”, de subitem 9021.31.20, pertencentes à subposição próteses articulares, tampouco substituem partes de articulações. Essas próteses substituem membros inteiros (especialmente braço) e caracterizam-se por utilizarem impulso elétrico para movimentação. Se prótese articular fosse aquela que, tão somente, substitui parte de articulação, as mioelétricas não poderiam estar sob a subposição 9021.31.

17. Terceiro porque, tecnicamente, os artefatos da posição 9021 dividem-se em próteses e órteses. Contudo, a TIPI não utiliza essa distinção e aparentemente inclui ambos os tipos sob a mesma posição, subposição, item ou subitem. Com isso, demonstra-se que os conceitos da TIPI não são tão fechados e tecnicamente precisos como quer fazer parecer o acórdão recorrido quando afirma que próteses articulares seriam apenas as que substituem parte de articulação. Uma prótese que não substitui parte de articulação mas como tal permite, através do movimento, que o membro realize sua função, também pode ser tida como pertencente ao conjunto articular para fins de classificação na subposição 9021.31.

18. Quarto porque, se analisarmos os produtos listados no subitem “outros”, que descreve a classificação pretendida pela Fiscalização, verificaremos que são completamente diferentes das próteses penianas objeto do presente processo. Com efeito, válvulas cardíacas, válvulas mecânicas, lentes intraoculares, próteses de artérias vasculares e próteses mamárias em nada se assemelham às próteses penianas objeto do presente processo.

19. A classificação em “outras próteses articulares” atrai de maneira muito mais intuitiva a classificação das próteses penianas que a classificação 9021.39.80, pretendida pela Fiscalização. Esse critério – enquadramento na classificação dos artigos mais semelhantes – é, inclusive, uma das regras de interpretação do

Sistema Harmonizado (regra 4), pelo que justifica, por si só, a classificação utilizada pela contribuinte.

Dessa forma, a controvérsia a ser solucionada é se a prótese peniana é uma prótese articular ou não, uma vez que não há dúvida acerca da posição 90.21, tampouco do desdobramento na subposição de 1º nível 9021.3.

Como bem apontado pela decisão de piso, em razão de a dúvida versar sobre subposição, deve-se observar as diretrizes da RGI nº 6 para o enquadramento dos produtos:

"A CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS NAS SUBPOSIÇÕES DE UMA MESMA POSIÇÃO É DETERMINADA, PARA EFEITOS LEGAIS, PELOS TEXTOS DESSAS SUBPOSIÇÕES E DAS NOTAS DE SUBPOSIÇÃO 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."

A RGI nº 6 dispõe, em sua parte inicial, que a base legal para o enquadramento de determinada mercadoria em subposições é dado pelo texto das subposições ou pelas notas de subposições; em sua segunda parte, que só devem ser comparados desdobramentos do mesmo nível; e, em sua parte final, que os ensinamentos das RGI anteriores se aplicam aos desdobramentos em subposições.

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 e de quadril.

A subposição residual de segundo nível 9021.39 inclui outros artigos e aparelhos de prótese que não sejam próteses articulares, tais como: as próteses penianas; as mamárias; urinárias e uretrais, ainda que sejam flexíveis. Por não serem válvulas cardíacas (9021.39.1), lentes articulares (9021.39.20), próteses de artérias vasculares revestidas (9021.39.30) ou próteses mamárias não implantáveis (9021.39.40), as próteses penianas são classificadas no código 9021.39.80, de acordo com a RGC-1:

"AS REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO SE APLICARÃO, MUTATIS MUTANDIS, PARA DETERMINAR DENTRO DE CADA POSIÇÃO OU SUBPOSIÇÃO, O ITEM APLICÁVEL E, DENTRO DESTE ÚLTIMO, O SUBITEM CORRESPONDENTE, ENTENDENDO-SE QUE APENAS SÃO COMPARÁVEIS DESDOBRAMENTOS REGIONAIS (ITENS E SUBITENS) DO MESMO NÍVEL".

Importante destacar que próteses com classificação explícita dentro da subposição de segundo nível 9021.39 (Outros), como as de artérias vasculares revestidas, também são flexíveis, mas nem por isso seriam articulares, como o são as femurais (9021.31.10) e as mioelétricas (9021.31.20).

Dessa forma, correta a classificação dada pela fiscalização. Nesse sentido:

Acórdão n° 3201-003.662, j. 19 de abril de 2018

CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DAS MERCADORIAS NA NCM. Próteses mamárias 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 n° 43, de 2006, nos termos das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado n°s 1 e 6 e Regra Geral Complementar n° 1 da NCM

Acórdão n° 3402-004.892, 1 de fevereiro de 2018

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 n° 43, de 2006, nos termos das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado n°s 1 e 6 e Regra Geral Complementar n° 1 da NCM, na medida em que não se amoldam ao conceito de próteses articulares.

No que tange à alegação de que a classificação adotada na DI foi a definida na Solução de Consulta (SC) SRRF/7ª RF Diana n° 604, de 13/12/2004, e que a exigência de outra classificação ofenderia o princípio da segurança jurídica, cumpre esclarecer que o lançamento não se deu por mudança de interpretação da legislação, mas por sua utilização incorreta por parte do contribuinte.

Ademais, os efeitos das consultas administrativas, até a publicação da IN RFB n° 1.464, de 05/08/2014, alcançavam apenas as partes intervenientes no respectivo processo de consulta, nos termos dos art. 15, 27, §1º, e 32:

Art. 15. A Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda qualquer sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

[...]

Art. 27. Da apreciação de recurso especial ou de representação deverá resultar Solução de Divergência emitida pela Cosit. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n° 1705, de 13 de abril de 2017)

§ 1º Aplica-se à Solução de Divergência, no que couber, o disposto no art. 15.

[...]

Art. 32. O disposto no art. 15 e no § 1º do art. 27 aplica-se somente às Soluções de Consulta e às Soluções de Divergência publicadas a partir da entrada em vigor desta Instrução Normativa.

Assim, por ser anterior a 05/08/2014, a solução proferida em processo de consulta acerca da classificação fiscal de determinada mercadoria formulada por sujeito passivo da obrigação tributária somente produz efeitos para o consulente, inexistindo previsão legal que lhe confira caráter normativo geral, ou seja, é inadmissível a extensão dos efeitos a terceiros que não tenham sido parte no processo, segundo determinação existente nos arts. 48 e 51 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II - de decisão de segunda instância.

Art. 51. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos no artigo 48 só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.

Destaca-se que a Solução de Consulta citada já foi objeto da Solução de Divergência Coana nº 1, de 23/09/2013, que determinou a classificação no código 9021.39.80 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM):

"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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 no 435, de 28 de janeiro de 1992, com seu texto consolidado pela IN RFB no 807, de 11 de janeiro de 2008, e atualizado até a IN RFB no 1260, de 20 de março de 2012."

Por conseguinte, correta a reclassificação para a NCM 9021.39.80 efetuada pela fiscalização.

**Das multas exigidas**

A multa de ofício incidente sobre o imposto devido tem fundamento legal no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

O dispositivo legal determina que a multa será aplicada quando, no lançamento de ofício, se constatar o não pagamento ou recolhimento da diferença de tributo. E esse é precisamente o caso em concreto, pois se constatou que as mercadorias importadas foram classificadas incorretamente, resultando ausência ou recolhimento a menor dos tributos sobre elas incidentes. Logo, sobre diferenças de tributos apuradas em lançamento de ofício deve-se aplicar a multa acima prevista.

Em relação à multa regulamentar lançada, prevista no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, deve haver seu cancelamento.

A autoridade fiscal lançou a multa regulamentar de 1%, conforme art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35:

Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou

Contudo, a Lei Complementar nº 227/2026, DOU 15/01/2026, em seu art. 181 revogou expressamente a referida multa:

Art. 181. Revogam-se:

(...)

II - o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;

III - o art. 69 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

Por conseguinte, a multa objeto deste processo foi suprimida do ordenamento jurídico.

Logo, a cobrança da multa deve ser cancelada.

### **Inaplicabilidade ao caso do Tema STJ nº 1293**

O STJ, no julgamento do Tema nº 1293, Recursos Especiais nº 2147578/SP e 2147583/SP, decidiu pela aplicação da prescrição intercorrente prescrita no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 às infrações aduaneiras:

ADMINISTRATIVO. ADUANEIRO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO

INTERCORRENTE. ART. 1º, § 1º, DA LEI 9.873/99. INCIDÊNCIA DO COMANDO LEGAL NOS PROCESSOS DE APURAÇÃO DE INFRAÇÕES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA (NÃO TRIBUTÁRIA). DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO CORRESPONDENTE À SANÇÃO PELA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA QUE SE FAZ A PARTIR DO EXAME DA FINALIDADE PRECÍPUA DA NORMA INFRINGIDA. FIXAÇÃO DE TESES JURÍDICAS VINCULANTES. SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO: PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1. A aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 encontra limitações de natureza espacial (relações jurídicas havidas entre particulares e os entes sancionadores que compõem a administração federal direta ou indireta, excluindo-se estados e municípios) e material (inaplicabilidade da regra às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária, conforme disposto no art. 5º da Lei 9.873/99).

2. O processo de constituição definitiva do crédito correspondente à sanção por infração à legislação aduaneira segue o procedimento do Decreto 70.235/72, ou seja, faz-se conforme "os processos e procedimentos de natureza tributária" mencionados no art. 5º da Lei 9.873/99. Todavia, o rito estabelecido para a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pelo descumprimento de uma norma de conduta é desimportante para a definição da natureza jurídica da norma descumprida.

3. É a *natureza jurídica* da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.

4. Este Tribunal Superior possui sedimentada jurisprudência a reconhecer que nos processos administrativos fiscais instaurados para a constituição definitiva de créditos tributários, é a *ausência de previsão normativa específica* acerca da prescrição intercorrente a razão determinante para se impedir o reconhecimento da extinção do crédito por eventual demora no encerramento do contencioso fiscal, valendo a regra de suspensão da exigibilidade do art. 151, III, do CTN para inibir a fluência do prazo de prescrição da pretensão executória do art. 174 do mesmo diploma. Nesse particular aspecto, o regime jurídico dos créditos "não tributários" é absolutamente distinto, haja vista que, para tais créditos, temos justamente a *previsão normativa específica* do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 a instituir prazo para o desfecho do processo administrativo, sob pena de extinção do crédito controvertido por prescrição intercorrente.

5. Em se tratando de infração à legislação aduaneira, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela violação da norma será de direito administrativo se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Precedente sobre a matéria: REsp n. 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 9/5/2023, DJe de 15/5/2023.

6. Teses jurídicas de eficácia vinculante, sintetizadoras da *ratio decidendi* do julgado paradigmático: *1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos. 2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. 3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.*

7. Solução do caso concreto: ao conferir natureza jurídica tributária à multa prevista no art. 107, IV, e, do DL 37/66, e, por consequência, afastar a aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 aos procedimentos administrativos apuratórios objeto do caso concreto, o acórdão recorrido negou vigência a esse dispositivo legal, divergindo da tese jurídica vinculante ora proposta, bem como do entendimento estabelecido sobre a matéria em precedentes específicos do STJ (REsp 1.999.532/RJ; AgInt no REsp 2.101.253/SP; AgInt no REsp 2.119.096/SP e AgInt no REsp 2.148.053/RJ).

No caso concreto, é imprescindível o debate da natureza da multa aplicada pela fiscalização na origem, se se trata de descumprimento de uma disposição legal ou regulamentar administrativo-aduaneira ou de inobservância de uma hipotética obrigação tributária acessória. Isso porque não se aplica a regra da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/99 às infrações de natureza tributária.

Ressalte-se que o STJ, no julgamento do Tema nº 1293, consignou que:

(...) em razão da complexidade do procedimento de despacho aduaneiro, seja o de importação ou o de exportação, diversas obrigações são impostas aos agentes

envolvidos na operação (importador, exportador, transportador, despachante aduaneiro etc.), as quais, não raro, prestam-se não apenas ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro (escopo, digamos, "administrativo" da obrigação), mas também a auxiliar na fiscalização do cumprimento das exigências tributárias incidentes sobre o negócio jurídico (escopo "tributário" da norma). Nesse caso, definir a natureza jurídica da obrigação legal constitui tarefa de fôlego, já que a dupla função que ela exerce no contexto do despacho aduaneiro de mercadorias permite, em princípio, tomar a infração da norma de conduta tanto como descumprimento de uma disposição legal ou regulamentar administrativo-aduaneira, como inobservância de uma hipotética obrigação tributária acessória.

(...)

Em conclusão, o que se tem é que, segundo a jurisprudência uniforme das Turmas de Direito Público do STJ, é a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pelo descumprimento de obrigação estabelecida no curso do procedimento de despacho aduaneiro o elemento determinante para se definir a incidência da regra do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 em benefício do infrator, reconhecendo-se a prescrição da pretensão punitiva se paralisado o procedimento administrativo, sem justa causa, por mais de três anos. A natureza jurídica desse tipo de crédito será de direito administrativo se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Assim, serão tributárias as obrigações cujo escopo repercute, de maneira direta, na fiscalização e na arrecadação das exigências fiscais.

No caso, a infração refere-se ao erro de classificação fiscal que gerou a cobrança dos tributos incidentes na importação. Logo, tem natureza tributário, portanto não se aplica o Tema nº 1293.

#### **Base de cálculo do PIS/Pasep - Importação e da COFINS - Importação**

No RE nº 559.937, julgado na sistemática de repercussão geral, o STF reconheceu que o art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004 extrapolou os limites previstos no artigo 149, §2º, III, "a" da Constituição Federal, nos termos definidos pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que prevê o valor aduaneiro como a base de cálculo para as contribuições sociais.

Assim, declarou inconstitucional a inclusão de ICMS, bem como do PIS/Pasep e da COFINS na base de cálculo dessas mesmas contribuições sociais incidentes sobre a importação de bens e serviços.

A ementa do julgado é reproduzida abaixo:

Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS - importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de *bis in idem*. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou *ad valorem*. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

1. Afastada a alegação de violação da vedação ao *bis in idem*, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.

2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo exposto, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.

3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.

4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas *ad valorem* e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.

5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota *ad valorem* sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS - Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.

8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.

10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Este Colegiado está vinculado a essa decisão, nos termos dos art. 98 e 99, do RICARF/2023, por isso reconheço sua aplicabilidade de ofício.

Tal decisão passou a ter efeito vinculante também no âmbito da Receita Federal, em face das disposições do art. 19, §§ 4º, 5º e 7º, da Lei nº 10.522, de 2002, combinado com a Nota PGFN/CAST/Nº 1.254, de 2014, que incluiu a matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

Logo, devem ser excluídos da base de cálculo do PIS/Pasep-importação e da COFINS-importação, o valor do ICMS e o valor das próprias contribuições, conforme decidiu o STF no julgado acima colacionado.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do PIS/Pasep-importação e da COFINS-importação, o valor do ICMS e o valor das próprias contribuições, nos termos do RE 559.937 e para cancelar a multa regulamentar de 1%, em razão da revogação pela Lei Complementar nº 227/2026.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**