



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10825.722424/2020-31
ACÓRDÃO	3001-004.023 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2020

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Ausentes os predicados contidos no artigo 59, do Decreto 70.235/72, bem como preservada a ampla defesa e o contraditório, mera divergência de entendimento legal e classificatório não enseja a nulidade de ato administrativo devidamente fundamentado.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. SH/NCM. REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO.

A classificação decorre do texto legal das posições e notas (RGI 1), e a escolha faz-se entre subposições do mesmo nível (RGI 6). Nos casos de conjuntos/sortidos classificam-se pelo caráter essencial (RGI 3(b)).

As partes e acessórios seguem a posição do aparelho quando identificáveis exclusiva ou principalmente (p.ex., Nota 2(b)), aplicando-se, então, a RGI 6 para a identificação da subposição própria.

As NESH são auxílio interpretativo e exigem a plena identificação da mercadoria.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Daniel Moreno Castillo (relator), Larissa Cassia Favaro Boldrin e Fabiana Francisco, que lhe deram provimento parcial, para reverter apenas o lançamento em relação ao item Ventilador Hamilton (C5/G5). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marco Unaian Neves de Miranda.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Assinado Digitalmente

Marco Unaian Neves de Miranda – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Daniel Moreno Castillo, Fabiana Francisco (substituto[a] integral), Larissa Cassia Favaro Boldrin, Marco Unaian Neves de Miranda, Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Por retratar de forma adequada e suficiente, transcrevo e utilizo o relatório do acórdão da DRJ em prestígio à eficiência e celeridade.

Trata o presente processo de Auto de Infração, no valor de R\$ 221.196,00, referente à diferença a recolher dos impostos incidentes sobre a importação de mercadorias classificadas incorretamente, acrescidos de suas respectivas multas e juros, além de multa por erro de classificação fiscal. Os valores lançados foram os seguintes:

Tributo	Total R\$
Imposto de Importação	124.253,96
IPI	89.471,61
Multa	7.470,43
Total Crédito Tributário	221.196,00

Conforme descreve, após procedimento de Revisão Aduaneira abrangendo Declarações de Importação registradas entre 12/11/2019 e 13/12/2019, a fiscalização entendeu ter havido erro de classificação fiscal nas mercadorias importadas, registradas com o código NCM 9019.20.10, que deveriam ter sido classificadas nas NCM 9019.20.30 e 9019.20.90: O relatório fiscal descreve que os documentos e informações apresentados pela empresa, juntamente com a aplicação das regras de classificação fiscal, frente às características das mercadorias, levaram à conclusão de que a classificação fiscal adequada para as mercadorias de cada DI seria: "

a) Os ventiladores Hamilton G5, devem ser classificados na NCM 9019.20.30, com fulcro na Solução de Consulta nº 1, vista no tópico (37) deste relatório, e com base no registro deste equipamento na Anvisa, onde está registrado como “Ventilador Pulmonar” no campo “Produto”, corroborando, portanto, ser esta sua função principal.

b) Os acessórios dos ventiladores modelo Trilogy, mais especificamente, o circuito pediátrico, da marca Respironics, deve ser classificado na mesma NCM do aparelho a que se destina, com base na Nota Explicativa 2 b) do Capítulo 90, vista no tópico (27) deste relatório. Salientamos que o ventilador pulmonar modelo Trilogy da Philips, por força da Solução de Consulta nº 1, deve ser classificado na NCM 9019.20.30.

c) As máscaras consideradas como acessórios dos dispositivos utilizados na terapia de distúrbios do sono (CPAP e BIPAP), por força da Nota Explicativa 2 b) do Capítulo 90, devem ser classificadas na NCM 9019.20.90, com fulcro na Solução de Consulta nº 186, referenciada no tópico (26) deste relatório, que trata de aparelhos utilizados na terapia do sono (CPAP e BIPAP) d) Por fim, os umidificadores modelo “Precision Flow”, considerados como suportes ventilatórios, conforme o visto nos tópicos (30 a 34) deste relatório, devem ser classificados na NCM 9019.20.30, com base na Solução de Consulta nº 1.”

Uma vez que as mercadorias foram classificadas incorretamente, houve recolhimento a menor dos tributos incidentes sobre sua importação. Dessa maneira foi lavrado Auto de Infração para cobrança desses valores, acrescidos dos respetivos juros e multa, além da multa de 1% por classificação fiscal incorreta. Devidamente cientificada, a empresa apresentou sua impugnação (fl. 130-151), na qual, defende a classificação fiscal adotada para seus produtos.

Alega a nulidade do Auto de Infração, pois entende que a reclassificação foi realizada apenas com o entendimento do Fiscal sobre a descrição formulada pela Impugnante e à aplicação das Regras de Classificação Fiscal, inexistindo prova que ateste, através de elementos técnicos extraídos dos produtos importados, que a reclassificação deva prevalecer àquela empregada pela Impugnante.

Destaca que a Autoridade Fiscal se pauta na classificação dada pela ANVISA aos produtos importados para reclassificar os produtos. Com base em conceitos alheios às normas tributárias, o Fisco incorreu em evidente violação ao princípio da reserva legal e inobservância quanto à definição e alcance de tais conceitos e os seus respectivos efeitos tributários.

A empresa afirma que foi desconsiderada a redução da alíquota do II através de Ex Tarifário concedida aos bens importados pela Impugnante, instituída pelas Resoluções CAMEX nº 117/2015 (Ex 01 e 03), nº 22/2016 (Ex 07) e 85/2018 (Ex 18). Entende haver também ilegalidade na cobrança de juros sobre a multa aplicada.

Por fim, a Impugnante requer que sejam acolhidas as razões apresentadas e reconhecida a nulidade do Auto de Infração, ou caso assim não se entenda, seja desconstituído o crédito tributário exigido e cancelado integralmente o Auto de Infração. Subsidiariamente, a Impugnante requer, ao menos, o cancelamento da multa imposta, bem como o afastamento da incidência de juros sobre multa, nos termos do artigo 112 do CTN.

Protesta, ainda, com base no princípio da verdade material, pela realização de todas as provas em direito admitidas que eventualmente se fizerem necessárias para o julgamento deste caso.

O acórdão da DRJ vem da seguinte forma ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2020

FUNDAMENTAÇÃO NA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL NCM.

A reclassificação fiscal na Nomenclatura Comum do Mercosul, efetuada pela autoridade fiscal aduaneira, deve embasar-se, minimamente, nos seguintes pontos: i - Perfeita identificação da mercadoria objeto da análise, com descrição adequada e suficiente; ii - A fundamentação da reclassificação deve indicar especificamente quais regras de interpretação foram utilizadas, com indicação precisa de cada desdobramento considerado nesse procedimento, não se limitando a afirmações genéricas do tipo "com base na RGI", "com base na RGC", "com base nas Notas de Capítulo, Seção, Notas Explicativas", dentre outros exemplos; iii - A fundamentação da reclassificação não pode ficar restrita à reprodução dos textos das normas de interpretação, devendo-se estabelecer algum vínculo entre a mercadoria analisada e o texto da norma.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA DO CECLAM. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO E DOS CONTRIBUINTES.

Solução de Consulta do CECLAM a respeito de classificação fiscal tem caráter vinculativo, até sua eventual revogação ou reforma.

ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MULTA REGULAMENTAR.

Aplicável é a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada quando se constata que a mercadoria foi classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

No seu recurso voluntário o contribuinte argui, em síntese:

- Nulidade (motivação/ônus da prova), uma vez que haveria falta de elementos técnicos idôneos e uso indevido de conceitos extra-tributários;

- Requer aplicação estrita de RGI 1, 3, 6 e NESH, ao ponto em que a DRJ teria mantido as reclassificações com base em SC.
- Sustenta 9019.20.10 e Ex 018 para máscaras;
- Defende 9019.20.10 (e Ex 018);
- Sustenta 9019.20.10 e que não é ventilador;
- Ventiladores Hamilton. Contesta uso de 9019.20.30 (reanimação) e pede 9019.20.10;
- Circuito pediátrico. Defende 9019.20.10; DRJ considerou não impugnado especificamente e aplicou 9019.20.30 por Nota 2(b).
- Aplicação do artigo 112 CTN, por uma interpretação mais favorável em dúvida razoável;
- Pede cancelamento da multa de 1% (erro NCM);
- Impugna SELIC sobre penalidade;

Faz-se necessária uma delimitação do objeto passível de apreciação por essa C. Turma Extraordinária.

O acórdão da DRJ acolheu integralmente a defesa no tocante ao VapoTherm Precision Flow (umidificador/aquecedor de ar), reconhecendo o equívoco classificatório e restabelecendo a NCM declarada, com exoneração do IPI (R\$ 13.153,71) e da multa de 1% (erro de NCM) nessa DI; para II, a própria conclusão registra exoneração igual a R\$ 0,00 na mesma DI.

Por outro lado, foram mantidas as reclassificações e respectivas exigências de II/IPI quanto às máscaras (enquadradas pela DRJ em 9019.20.90), ao circuito pediátrico (vinculado pela DRJ ao ventilador e posicionado em 9019.20.30) e ao ventilador Hamilton (em 9019.20.30).

Cumprе registrar, com observação crítica expressa, a incongruência entre a fundamentação e o quadro numérico de conclusão quanto à multa de 1% (erro de NCM), uma vez que o texto do acórdão exonera explicitamente a multa de 1% nas DIs 19/2158277-6 e 19/2307644-4, mas a planilha conclusiva só reflete o valor exonerado da DI 19/2101990-7. Assim, tudo aponta para o fato de a multa de 1% ter sido integralmente cancelada integralmente nas três DIs, devendo a recomposição aritmética espelhar a fundamentação do acórdão.

Diante desse recorte, não serão objeto de apreciação pelo CARF:

- o item **VapoTherm Precision Flow**, já exonerado pela DRJ com restabelecimento da NCM declarada e baixa correspondente do IPI e da multa de 1%; e
- (ii) a multa de 1% (erro de NCM) em todas as DIs, por ter sido cancelada na decisão de primeira instância;

Integram, portanto, o objeto de apreciação pelo CARF, exclusivamente, as matérias mantidas pela DRJ:

- a classificação e os reflexos tributários de **máscaras** (que a DRJ manteve como 9019.20.90);

- (b) a classificação e os reflexos de **circuito pediátrico** (que a DRJ vinculou ao ventilador em 9019.20.30); e
- a classificação e os reflexos de **ventilador Hamilton** (em 9019.20.30), com os respectivos II/IPI remanescentes.

Esse enquadramento delimita o escopo apreciável do recurso voluntário, evitando a reanálise de parcelas já exoneradas pela DRJ.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Moreno Castillo, Relator

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma Extraordinária apreciar, nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. Síntese introdutória.

Cuida-se de autuação aduaneira que discutiu diferenças de II e IPI e imputou multa de 1% por suposto erro de classificação fiscal, a partir da reclassificação de itens ligados à terapia respiratória.

Preliminarmente, afasto a prescrição intercorrente, uma vez que do exame das datas constantes dos autos não se constata lapso igual ou superior a três anos entre a impugnação e o acórdão de primeira instância. Na mesma esteira, tampouco houve transcurso de 3 ou mais anos contados entre o recurso voluntário e a decisão deste Colegiado.

Ainda que assim não fosse, incide, no caso, o item 3 do Tema 1.293 do STJ, segundo o qual:

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. (grifamos)

A controvérsia aqui posta trata expressamente de classificação fiscal com reflexos diretos em II/IPI, inserindo-se precisamente nessa hipótese, razão pela qual a prescrição intercorrente fica afastada.

3. Conhecimento.

3.1 Preliminar de nulidade.

A recorrente alega que a fiscalização não apresentou elementos técnicos suficientes e utilizou conceitos extra tributários para majorar carga tributária, o que impõe a nulidade dos lançamentos.

No caso concreto a nulidade arguida não se sustenta, na medida em que não está presente nenhum dos elementos constantes do artigo 59 do Decreto 70.235/72, ensejadores da mácula apontada ao procedimento de lançamento. Não fosse o bastante para afastar a nulidade suscitada pela recorrente, a fiscalização aplicou elementos técnicos suficientes para contrastar aquilo que a mesma considerou como classificação fiscal incorreta por parte do contribuinte, ainda que o contraponto utilizado pela Fiscalização possa ser questionado quando à sua adequação.

Por outro lado, observa-se a absoluta ausência de prejuízos à ampla defesa e ao contraditório, fato que corrobora com o afastamento da preliminar esgrimida.

Afasto, por isso, a preliminar levantada pela recorrente.

4. Mérito.

4.1 Considerações iniciais sobre a metodologia de classificação (RGI/Notas) aplicada aos autos.

Visando auxiliar a compreensão da aplicação das RGI ao caso concreto, trazemos um apanhado sobre as regras utilizadas e sua metodologia de aplicação, conforme Sistema Harmonizado:

Regra-matriz (RGI 1). Em termos literais, os títulos têm “apenas valor indicativo”, sendo a classificação determinada “pelos textos das posições” e notas pertinentes.

Subposições (RGI 6). A escolha dentro de uma mesma posição compara apenas subposições do mesmo nível, conforme o respectivo texto legal.

Conjuntos (RGI 3(b)). Quando a mercadoria é apresentada “em sortidos/conjuntos”, classifica-se pelo caráter essencial.

Partes e acessórios – Nota 2(b) do Cap. 90. Partes/acessórios identificáveis exclusiva ou principalmente para máquinas de uma mesma posição classificam-se nessa posição. A partir daí, a RGI 6 escolhe a subposição própria de partes/acessórios (no caso da posição 90.19, a 9019.90).

Notas Explicativas (NESH). Utilizadas como guia interpretativo, distinguem, em 90.19, aparelhos de **terapia respiratória** e instrumentos de **reanimação**.)

Traçadas essas considerações, passamos à análise do mérito submetido à apreciação dessa C. Turma Extraordinária.

4.2 Máscaras oronasais (interfaces para CPAP/BiPAP/VNI).

De início, cumpre esclarecer do que se trata o item em voga. As máscaras oronasais são uma interface do paciente com o aparelho que cobre nariz e boca para vedar e conduzir o gás pressurizado ou de alto fluxo produzido por um aparelho (p.ex., CPAP, BiPAP ou ventilador) ao paciente. Não gera fluxo nem pressão por conta própria e não mistura O₂, sendo a sua função apenas transmitir o que o equipamento fornece¹.

O contribuinte sustenta que as máscaras são interfaces que apenas transportam o fluxo gerado pelos equipamentos (CPAP/BiPAP/ventiladores), sendo, portanto, enquadráveis em 9019.20.10 (“oxigenoterapia”) e, quando cabível, beneficiárias do Ex 018 da Res. CAMEX 85/2018 (II zero). Apresenta, ainda, a descrição funcional das máscaras e o quadro de impacto tributário, reforçando que a reclassificação fazendária majorou II e IPI.

Já a Fazenda reconhece que as máscaras são acessórios de dispositivos para terapia do sono (CPAP/BiPAP) e, com base na Nota 2(b) do Cap. 90, bem como na SC 186/2003, conclui que “seguem a posição do aparelho”, classificando-as como “outros aparelhos de terapia respiratória” (9019.20.90). Assim, a Fiscalização manteve a reclassificação como “aparelho” (9019.20.90) e, com isso, preservou as diferenças de II/IPI para as máscaras, apenas cancelando a multa de 1% por erro de NCM.

Após análise detida e técnica, evidencia-se o acerto fazendário na fixação da posição 90.19 pela Nota 2(b), haja vista que as máscaras são, de fato, partes ou acessórios de aparelhos da 90.19. Se apresentadas em conjunto com o aparelho (mesma apresentação), aplica-se a RGI 3(b) e o conjunto segue a NCM do aparelho (sem autonomizar a interface), porém, quando isoladas (que é o caso concreto), classificam-se em 9019.20.90, dada a ausência de subitem específico para as partes e peças.

4.3 Circuito pediátrico passivo (Respironics/Trilogy).

Novamente, visando auxiliar o entendimento da questão, apontamos uma descrição do item em voga. Trata-se de um conjunto de tubuladuras e conexões que conduz ao paciente o gás fornecido pelo aparelho (ventilador/CPAP/bi-nível), dimensionado e configurado para pediatria. O termo passivo indica que a exalação do paciente se dá por um ponto de fuga intencional ou por furo calibrado no próprio circuito, sem válvula expiratória ativa no circuito, e com controle da expiração feito pelo ventilador (quando existente) e/ou pelo vazamento intencional².

A recorrente argui que os itens do processo, incluído o circuito pediátrico, foram corretamente enquadrados em 9019.20.10 (“oxigenoterapia”), por se tratar de equipamentos e acessórios destinados à oxigenoterapia. Aponta que a exigência decorreu da migração para 9019.20.30 (reanimação) e demonstra a majoração de II/IPI.

¹ https://www.accessdata.fda.gov/cdrh_docs/reviews/DEN170089.pdf

² https://www.usa.philips.com/c-dam/b2bhc/master/whitepapers/treating-restrictive-lung-disease-at-home/1084580_Trilogy_AccessGuide.pdf

Por sua vez, a Fazenda considera o *Trilogy* na condição de um ventilador pulmonar (registro ANVISA) e, por ser o circuito um “acessório componente” desse aparelho, aplica a Nota 2(b) do Cap. 90 para afirmar que o circuito “deve ter o mesmo tratamento tributário do aparelho”, fixando 9019.20.30 (aparelhos de reanimação).

Mais uma vez, entendo que houve acerto da Fazenda no apontamento da posição 90.19 pela Nota 2(b), já que o circuito é, de fato, acessório de aparelho classificado na posição 90.19, porém a nota remete à mesma posição, apenas. De acordo com a RGI 6, uma vez resolvida a posição, a decisão passa ao nível subposicional. Assim, sendo o circuito um conduto (tubo/passagem de gás, com exalação passiva, eventualmente com aquecimento), sem gerar ventilação ou misturar O₂, trata-se de parte/acessório e não de “aparelho de reanimação”.

Assim, isolado, classifica-se em 9019.20.90, na ausência de subitem específico para parte.

Logo, uma vez corrigindo de 9019.20.30 (aparelho) para 9019.20.90, mantendo o lançamento, haja vista que a alíquota aplicável é a mesma identificada para o item do lançamento.

4.4 Ventilador pulmonar Hamilton (C5/G5).

Tomando por início a descrição do item em questão, trata-se de equipamento eletromédico que gera, dosa e controla fluxo e pressão para oferecer ventilação mecânica (invasiva e/ou não-invasiva) e suporte ventilatório contínuo. Diferentemente de aparelhos de reanimação (foco em ressuscitação, p.ex., BVM/ambu automáticos), o ventilador de UTI/domiciliar é desenhado para uso prolongado, com controle preciso de variáveis e alarmística abrangente³.

O contribuinte afirma que o Hamilton é ventilador microprocessado de uso contínuo (modos invasivos e não invasivos, controle por pressão/volume, servo controle), com dupla função (ventilação e oxigenoterapia). Sustenta que a própria Fiscalização reconheceu a dupla possibilidade (9019.20.10 ou 9019.20.30) e que a classificação em 9019.20.30 decorreu do uso indevido da RGI 3(c) (“último na ordem numérica”), bem como com base em Solução de Consulta, o que não se aplica quando a mercadoria é definível por RGI 1/6.

A autoridade fazendária ancorou-se em Soluções de Consulta e no caráter vinculante desses atos para afirmar a correção de 9019.20.30 (“aparelhos de reanimação”).

De fato, estamos de acordo com a Fazenda em relação à posição 90.19, pois se trata de um aparelho de terapia respiratória. A divergência que apontamos, no entanto, está dentro da 90.19, já que, de acordo com a RGI 1 e RGI 6 (comparação de subposições do mesmo nível), a subposição 9019.20.30 alude a aparelhos de **reanimação**.

Tais aparelhos de reanimação são instrumentos vocacionados a substituir procedimentos de respiração artificial em contexto emergencial (ressuscitação). Já os ventiladores Hamilton, por sua arquitetura e uso, prestam suporte ventilatório contínuo (UTI e

³ https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/331792/WHO-2019-nCoV-Clinical-Ventilator_Specs-2020.1-eng.pdf

hospitalar/domiciliar), com modos, alarmes e integração a oxigenoterapia e aerossol terapia. Nesse alcance funcional, o mesmo aparenta melhor moldagem ao item residual de “outros aparelhos de terapia respiratória” (9019.20.10 ou 9019.20.20), e não à subposição “reanimação”.

O recurso à RGI 3(c) em SC como critério subsidiário apenas se revela adequado quando não se possa decidir pelas RGI 1 a 6, o que não é o caso concreto, pois o texto e as NESH permitem diferenciar reanimação (ato emergencial) de suporte (uso continuado), daí a aplicação do enquadramento para 9019.20.10 ou 20.

Logo, afasto a subposição 9019.20.30 (reanimação), colacionada pela Fiscalização e acolho a tese do contribuinte de classificação na posição 9019.20.10, fixando a classificação do ventilador Hamilton na posição 9019.20.10 (oxigenoterapia/aerossoterapia), por aderir melhor ao texto legal e às NESH.

5. Conclusão.

Rejeito a preliminar de nulidade para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário reverter apenas o lançamento apenas em relação ao item Ventilador Hamilton (C5/G5).

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marco Unaian Neves de Miranda, Redator designado.

Com a devida vênia ao ilustre Relator, ousou divergir quanto à conclusão de mérito relativa à classificação fiscal dos Ventiladores Pulmonares (Hamilton G5).

O voto condutor propõe dar provimento parcial ao recurso para acolher a classificação fiscal defendida pela Recorrente (NCM 9019.20.10 – Aparelhos de oxigenoterapia), afastando a exigência tributária incidente sobre tais itens.

A meu sentir, contudo, o enquadramento adotado não se mostra o mais adequado à luz das provas documentais constantes dos autos e da própria estrutura da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), o que conduz à manutenção da exigência fiscal.

Passo à exposição dos fundamentos da divergência.

HAMILTON G5

A Recorrente sustenta que o equipamento Hamilton G5 possuiria “dupla função” (ventilação e oxigenoterapia) e, invocando interpretação favorável ao contribuinte (art. 112 do CTN), pleiteia a sua classificação na subposição 9019.20.10, tese acolhida pelo voto do Relator.

Todavia, a análise da documentação técnica constante dos autos, apresentada pela própria Recorrente, permite concluir de forma diversa.

Conforme o Descritivo Técnico juntado à Impugnação, o Hamilton G5 é descrito como ventilador eletrônico microprocessado destinado à assistência ventilatória neonatal, pediátrica e adulta, com múltiplos modos ventilatórios invasivos e não invasivos, dotado de controle ativo de pressão, volume, fluxo e tempo, bem como de sistemas de servocontrole.

Os documentos técnicos indicam, ainda, funcionalidades de elevada complexidade, tais como ventilação com relação invertida, ventilação com volume minuto mínimo e ventilação independente dos pulmões, evidenciando tratar-se de equipamento voltado à assistência e à substituição da mecânica respiratória.

No mesmo sentido, a descrição da mercadoria constante da Declaração de Importação, reproduzida no Relatório Fiscal, aponta parâmetros técnicos característicos de ventilação mecânica controlada, tais como elevados fluxos máximos e pressões de trabalho, compatíveis com equipamentos de suporte ventilatório avançado.

A função precípua do Hamilton G5 consiste, portanto, em assistir ou substituir a respiração do paciente por meio de ventilação mecânica, mediante controle contínuo e automático das variáveis do ciclo respiratório. A presença de sistema de mistura de ar e oxigênio configura elemento instrumental necessário ao funcionamento do equipamento, mas não se apresenta como característica apta a qualificá-lo como aparelho destinado primordialmente à oxigenoterapia.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) relativas à posição 90.19 distinguem entre dispositivos destinados à simples administração de oxigênio, sem controle mecânico do ciclo respiratório, e equipamentos que realizam ventilação mecânica, assistindo ou substituindo a respiração natural mediante insuflação controlada de gases.

À luz dessas distinções, a classificação do Hamilton G5 na subposição 9019.20.10 não se revela compatível com a natureza técnica do equipamento, conforme demonstrado pelas provas constantes dos autos.

A Fiscalização enquadrou o produto na subposição 9019.20.30, relativa a aparelhos respiratórios, baseando-se na Solução de Consulta nº 1 – SRRF08/DIANA de 28/01/2014, que analisou aparelho com funções semelhantes ao Hamilton G5: ventilação mecânica e oxigenoterapia.

Conforme constatou a fiscalização, é correto o entendimento da solução de consulta.

10. O produto consultado proporciona respiração mecânica (artificial), através de seus modos de respiração assistido/controlado (A/C, onde todas as respirações são mandatórias) e ventilação mandatória intermitente síncrona (SIMV, onde existe uma combinação de respirações mandatórias e espontâneas), insuflando

ar, de maneira independente, nas vias aéreas do paciente. Sendo assim, ele realiza a função de “aparelho destinado a substituir os processos manuais de respiração artificial”, conforme descrição das NESH.

11. Porém, além disso, o produto também permite o fornecimento de respiração artificial ao paciente, com determinação do percentual de oxigênio que poderá variar do ar ambiente (21%) até um máximo de 100% de oxigênio, através da combinação do fluxo de ar e de oxigênio em suas duas entradas. Desta forma, ele realiza a função de “aparelho de oxigenoterapia”, conforme descrição das NESH.

12. Verifica-se, então, que o produto realiza duas funções distintas, que se referem a dois diferentes itens da NCM, que podem ser resumidas no quadro a seguir:

Função	Item na NCM
Aparelho de oxigenoterapia	9019.20.10
Aparelho destinado a substituir os processos manuais de respiração artificial	9019.20.30

13. Dentre essas duas funções, não se pode identificar uma função que seria preponderante sobre a outra. Vem nos ajudar nessa hora, os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) da Seção XVIII, que, em seu item IV, dispõe:

“Nos casos em que não é possível determinar a função principal e na ausência de disposições em contrário estipuladas no texto da Nota 3 da Seção XVI, aplica-se a Regra Geral Interpretativa 3 c);” 14. A Regra Geral Interpretativa (RGI) 3c) determina que as mercadorias devem ser classificadas na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

15. No caso, em questão, estamos realizando a classificação em nível de item, mas a RGI 3c) também é válida (combinada com a RGC-1). Sendo assim, verificando o quadro resumo acima, conclui-se que, dentre os itens passíveis de enquadramento para a mercadoria consultada, aquele situado em último lugar na ordem numérica é o item 9019.20.30, que não apresenta desdobramento em nível de subitem.

16. Desta forma, pela aplicação da RGI/SH 3c), o produto deve ser classificado no código 9019.20.30.

Ainda, do recurso apresentado, nota-se que o recorrente não se insurge quanto a dupla natureza do aparelho Hamilton, nem tampouco, a despeito do voto do relator ser nesse sentido, argumenta quanto uma possível classificação do aparelho no código 9019.20.20 (Aparelho de aerosolterapia).

Conforme as Notas Explicativas da posição 9019.

VI.- APARELHOS DE AEROSOLTERAPIA Estes aparelhos permitem a aplicação de agentes terapêuticos no tratamento de afecções pulmonares, cutâneas, otorrinolaringológicas, ginecológicas, etc., e consistindo na dispersão (nebulização), sob forma de névoa, de micelas infinitesimais de soluções medicamentosas diversas (hormônios, vitaminas, antibióticos, preparados broncodilatadores, óleos essenciais, etc.).

Não há nos autos nada que possa caracterizar o equipamento como sendo de aerossolterapia.

Não há que se falar em dúvida de classificação, correta a classificação realizada pela fiscalização, seguindo as regras estabelecidas, o produto deve ser classificado no código 9019.20.30.

Máscaras e Circuitos Pediátricos

No que se refere às Máscaras e aos Circuitos Pediátricos, acompanho a conclusão do Relator quanto à manutenção das exigências fiscais.

As Máscaras constituem interfaces passivas, desprovidas de autonomia funcional, identificáveis exclusiva ou principalmente com equipamentos de terapia respiratória, não realizando qualquer controle ativo do ciclo respiratório. Nos termos da Nota 2(b) do Capítulo 90, tais acessórios devem seguir a classificação dos aparelhos aos quais se vinculam funcionalmente, submetendo-se à tributação correspondente.

Os Circuitos Pediátricos consistem em tubulações passivas integrantes do sistema ventilatório, igualmente desprovidas de função autônoma. Como acessórios de ventiladores pulmonares que, conforme exposto, não se enquadram como aparelhos de oxigenoterapia, não se revela juridicamente adequado o enquadramento desses componentes na subposição 9019.20.10, mostrando-se correta a exigência fiscal mantida no lançamento.

Quanto a multa por erro de Classificação Fiscal

No curso do PAF sobreveio a publicação e entrada em vigor da Lei Complementar nº 227/26 que, por meio de seu artigo 181, revogou expressamente o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Com a entrada em vigor do novo diploma, que estabeleceu eficácia imediata desde sua publicação deixou de existir no ordenamento jurídico norma válida que ampare a cominação da penalidade de 1% por erro de NCM.

Diante da revogação expressa promovida pela Lei Complementar 227/26, com eficácia imediata, e considerando que o feito ainda pende de decisão definitiva, impõe-se aplicar o artigo 106, II, do Código Tributário Nacional para afastar integralmente a multa de 1% por erro de classificação na NCM, com a aplicação da retroatividade benigna.

Conclusão

Diante do exposto, concluo que não se revela adequado o enquadramento pretendido pela Recorrente, seja em relação ao Ventilador Pulmonar Hamilton G5, seja quanto às

Máscaras e Circuitos Pediátricos, devendo ser mantida a classificação fiscal adotada pela fiscalização.

Voto para negar provimento ao recurso e para afastar a multa por erro de classificação na NCM.

Assinado Digitalmente

Marco Unaian Neves de Miranda – Redator designado