



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

**Processo n°** 10831.014083/2003-46  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3101-000.507 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de agosto de 2010  
**Matéria** II/IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
**Recorrente** GALENA QUÍMICA E FARMACÉUTICA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 11/03/1999 a 20/08/2003

**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.**

O itraconazol misturado com excipientes (amido e matéria protéica), constituindo uma preparação para ser utilizada na fabricação de um medicamento, classifica-se na posição 3003.90.89.

MULTA DE OFÍCIO (75%).

Tem fundamento no ordenamento jurídico a multa de ofício de setenta e cinco por cento incidente sobre o montante do tributo lançado. O princípio constitucional da vedação ao uso do tributo com efeito de confisco não alcança as penalidades do direito tributário. A vedação ao confisco por meio da tributação visa coibir os excessos da administração tributária perante o contribuinte. A penalidade tem por fim reprimir os excessos do administrado em face da administração, inclusive com ações eminentemente confiscatórias.

**INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA AO CONTROLE DE IMPORTAÇÕES. GUIA DE IMPORTAÇÃO. LICENCIAMENTO DE IMPORTAÇÃO PENALIDADE.**

Guia e licenciamento de importação, documentos não-contemporâneos e com naturezas diversas. Este é condição prévia para a autorização de importações; aquela era necessária para o controle estatístico do comércio exterior. A falta de licença de importação não é fato típico para a exigência da multa do artigo 169, I, "b", do Decreto-lei 37, de 1966, alterado pelo artigo 2º da Lei 6.562, de 1978.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão os membros do colegiado:

- (i) Por unanimidade de votos, (a) em negar provimento ao recurso quanto ao principal; (b) em negar provimento ao recurso quanto à multa referente à classificação fiscal incorreta;
- (ii) Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à multa de ofício. Vencidos Valdete Aparecida Marinheiro, Vanessa Albuquerque Valente (relatora) e Luiz Roberto Domingo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.
- (iii) Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão da multa por falta de LI. Vencidos Corinθο Oliveira Machado e Henrique Pinheiro Torres.

(assinado digitalmente)

HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Presidente.

(assinado digitalmente)

RODRIGO MINEIRO FERNANDES - Redator designado.

EDITADO EM: 30/06/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Tarário Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro, Corinθο Oliveira Machado, Vanessa Albuquerque Valente, Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida (fls.381 a 382):

*A empresa acima qualificada importou mediante as DI's listadas a folha 05, o que declarou ser "Itraconazol Pellets (22%)", classificando-o nas posições 2933.69.19, 2934.90.99 e 2934.99.39 referente a. "Outros compostos cuja estrutura contém uma ciclo triazina e cloro em ligação covalente, não condensados", "Outros compostos heterociclicos" e "Outros compostos heterociclicos, cuja estrutura contém exclusivamente heteroátomos de Nitrogênio e Oxigênio", respectivamente.*

*A fiscalização solicitou a análise do produto importado e foi constatado conforme o Laudo 2505, emitido pelo LABANA, tratar-se de "Preparação medicamentosa constituída de Itraconazol (substância ativa com ação antifúngica) e excipientes como Amido e Matéria Protéica, não doseada, na forma de micro esferas, a granel".*

*Além disso, a fiscalização também entende restar comprovado não se tratar de produto de constituição química definida, encontrado*

*isoladamente, uma vez que a própria interessada informou mediante documento apresentado que o produto foi adicionado de Esferas de açúcar, hidróxi metil propil celulose (HPMC), Povidone-30, álcool isopropil (IPA) e diclorido de Metileno (MDC).*

*Assim, foi lavrado o auto de infração as folhas 01 a 41 e cobradas as diferenças de II, IPI, seus juros de mora e as multas previstas nos artigos 44, I, e 45 da lei 9.430/96, 526, II, do decreto 91.030/85, 633, II, do decreto 4.543/02 e 84 da MP 2.158-35/2001.*

*Em sua impugnação as folhas 314 a 326, a interessada alega, em suma, que:*

*1 — o Itraconazol Pellets é um ativo não elaborado que possui uma especificação definida. Nos termos das RDC 134/01 e 84/02 o produto em questão é uma matéria-prima e não um medicamento;*

*2 — não pode ser considerado medicamento porque precisa ser elaborado para estar apto para uso;*

*3 — nos termos da lei 6.360/76 e do decreto 79.094/77, o produto em questão muito se aproxima da definição de matéria-prima ou de produto semi-acabado, sendo impossível dizer que se trata de um produto acabado;*

*4 — o produto em questão é uma droga que será empregada na fabricação de determinado medicamento;*

*5 — nos termos do artigo 11, da lei 4.502/64, quando o produto puder ser classificado em duas ou mais posições, sua classificação deve ser feita na posição mais específica, o que leva à posição indicada pela interessada em comparação com aquela pretendida pela fiscalização;*

*6 — os excipientes encontrados são um meio pelo qual se confere estabilidade substância por tratarem-se de uma forma de acondicionar o princípio ativo para transporte porque o mantém íntegro em sua função específica, sem, contudo, alterar-lhe estas mesmas funções;*

*7 — em razão disto, conforme dispõem os itens "e" e "f" da nota 1 do capítulo 29, o produto é classificado no capítulo 29;*

*8 — a multa por falta de LI é indevida no caso de mera reclassificação porque a mercadoria estaria amparada por uma LI, uma vez que esta é automaticamente gerada pelo sistema.*

*Esta Turma baixou o processo em diligência para que o LABANA respondesse aos quesitos listados às folhas 360 e 361.*

*O Laboratório de Análises manifestou-se emitindo o Parecer Técnico 01/2008 (folhas 365 e 366).*

*Após cientificada do conteúdo do Parecer, a interessada manifestou-se (folhas 370 e 371) apenas informando que o conteúdo do Parecer reforça seu entendimento de que a desclassificação tarifária pretendida pela fiscalização é improcedente.*

A DRJ competente manteve o lançamento efetuado e o contribuinte recorreu

a este Conselho.

## Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes – redator *ad hoc*

Por intermédio do Despacho de fls. 421, nos termos da disposição do art. 17, III, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF 256, de 22 de junho de 2009, incumbiu-me o Presidente da Turma a formalizar o Acórdão 3101-000.507, não entregue pela relatora original, Conselheira Vanessa Albuquerque Valente, que não integra mais nenhum dos colegiados do CARF.

Desta forma, a elaboração deste voto deve refletir a posição adotada pela relatora original e pelos demais integrantes do colegiado.

*Quanto à correta classificação do produto importado pela Recorrente, nenhuma ressalva há que ser feita na decisão a quo. Transcrevo excertos do voto do acórdão recorrido, cujos fundamentos adoto como minhas razões de decidir:*

*“O capítulo 29, em princípio, é específico para compostos orgânicos de constituição química definida apresentados isoladamente.*

*O laudo técnico 2.505/99 do LABANA ao analisar o produto Itraconazol Pellets 22%, concluiu que o produto se trata de uma preparação medicamentosa constituída de Itraconazol e excipientes (amido e matéria protéica).*

*Os excipientes encontrados não permitem que o Itraconazol seja considerado um composto apresentado isoladamente.*

*As Notas do Capítulo 29 da NESH permitem alguns casos específicos onde o composto pode ser classificado naquele Capítulo, ainda que acompanhado de outras substâncias (itens "a" a "h" da Nota 1).*

*No entanto, o Parecer Técnico 017/2008 As folhas 365 e 366, ao responder os quesitos propostos por esta Turma, afirma categoricamente que os excipientes encontrados não se tratam de nenhuma das hipóteses previstas na Nota 1 do Capítulo 29.*

*E mais. Em resposta ao quesito 3, o Parecer informa que os excipientes foram deliberadamente acrescentados ao Itraconazol para que a composição fosse utilizada no tratamento de micoses sistêmicas.*

*Desta forma, nos termos das NESH do capítulo 29, o produto importado não pode ser classificado em nenhuma das posições declaradas pela interessada, visto que todas as três posições pretendidas são do Capítulo 29.*

*Não se trata aqui da hipótese do produto ser classificado em duas ou mais posições, conforme quer a impugnante ao concluir que o produto poderia classificar-se tanto no Capítulo 29 quanto no Capítulo 30.*

*Conforme supra explanado, é incontestado a impossibilidade da manutenção do produto ora analisado no Capítulo 29.*

*Passemos a análise da classificação pretendida pela fiscalização.*

*A posição 3003.9089 é relativa aos "Outros medicamentos constituídos por produtos misturados entre si, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, mas não apresentados em doses nem acondicionados para venda a retalho, contendo produtos das posições 2934, 2935 e 2938, mas não contendo produtos dos itens 3003.90.1 a 3001.90.7".*

*O produto em questão é uma mistura de Itraconazol, amido e matéria protéica, considerados, estes dois últimos, como excipientes pelo laudo e Parecer Técnico.*

*O Parecer é taxativo ao afirmar, no quesito 11, que o produto é utilizado para fins terapêuticos ou profiláticos, à medida que as preparações medicamentosas contendo o princípio ativo Itraconazol são indicadas para o tratamento de micoses sistêmicas causadas por *Aspergillus sp.*, *Hitoplasma capsulatum* e *Cândida albicans*.*

*As posições 3001, 3002, 3005 e 3006, não comportam o produto em questão e, em razão do mesmo não estar apresentados em doses nem acondicionados para venda a retalho, sua classificação só pode ser feita na posição 3003.*

*As posições 3003.1 a 3003.4 não são compatíveis com o produto em questão que só pode se classificar na posição 3003.9, mais especificamente na posição 3003.90.8 em razão do itraconazol encontrado isoladamente ser classificado na posição 2934, por tratar-se de um composto heterocíclico (nos dizeres da própria impugnante).*

*Mais uma vez vale lembrar que se o produto importado fosse apenas itraconazol puro, sua classificação seria no Capítulo 29. Entretanto está comprovado que o que foi importado era uma mistura de itraconazol e excipientes (amido e matéria protéica), o que impossibilita seu enquadramento no Capítulo 29.*

*Foi informado pelo Parecer técnico 017/2008 que o itraconazol pode ser transportado em sua forma pura, não sendo necessária a mistura com os excipientes para absolutamente nenhum motivo que não fosse sua inclusão no produto a fim de torna-lo apto para um fim específico, qual seja, fazer parte de um medicamento.*

*Ressalte-se que não há a necessidade do produto constituir-se em um medicamento pronto para ser enquadrado na posição 3003, conforme alega a interessada.*

*As próprias notas do capítulo 30 dispõem que para serem classificados na posição 3003, produtos não precisam estar prontos para consumo:*

*"Os medicamentos constituídos por produtos misturados e preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, mas que não se apresentem em*

*doses ou acondicionados para venda a retalho, incluem-se na posição 30.03 (ver a Nota Explicativa dessa posição)".*

*Em sua impugnação, a própria interessada afirma que o produto irá constituir um medicamento.*

*E assim dispõem as NESH da posição 3003:*

*"São especialmente classificados nesta posição:*

*(..)*

*2 — As preparações constituídas pela mistura de um só produto medicamentoso com outro produto que seja apenas um excipiente, edulcorante, aglomerante, suporte, etc."*

*Vale lembrar que os medicamentos prontos para uso se classificam na posição 3004.*

*Assim sendo, considero correta a classificação da mistura de itraconazol e excipientes na posição 3003.90.89."*

*Também entendo que o erro cometido pelo sujeito passivo da obrigação tributária é fato típico para a incidência da multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria incorretamente classificada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), em conformidade com o disposto no artigo 84, inciso I, da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, c/c Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, artigo 69 e artigo 81, inciso IV.*

*Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à correta classificação fiscal do produto importado e quanto à multa por erro de classificação fiscal.*

E essas são as considerações possíveis para suprir a inexistência do voto.

Rodrigo Mineiro Fernandes – Redator *ad hoc*

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes – redator *ad hoc*

Também por determinação do Presidente da Turma, redijo o voto vencedor do Acórdão 3101-000.507, tratando exclusivamente da manutenção da multa de ofício e da exclusão da multa por falta de LI.

O presente voto deve refletir a posição adotada pelo ilustre Conselheiro **Tarásio Campelo Borges**, redator originalmente designado para o voto vencedor.

*Inicialmente rejeito a alegação da Recorrente quanto à inaplicabilidade da multa de ofício de 75% lançada.*

*A referida multa tem natureza penal (multa de ofício), distinta da multa de caráter moratório, e foi aplicada em conformidade com o disposto no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1996.*

*Impertinente, ao meu juízo, a alegada inconstitucionalidade do lançamento fundada em suposta extrapolação da capacidade contributiva e na inobservância da vedação ao confisco. Malgrado posições doutrinárias em sentido contrário, não entendo extensível às penalidades do direito tributário a vedação constitucional ao uso do tributo com efeito de confisco. O tributo é uma "prestação pecuniária compulsória [...] que não constitua sanção de ato ilícito" e a penalidade é a sanção de ato ilícito.*

*A vedação ao confisco por meio da tributação visa coibir os excessos da administração tributária perante o contribuinte. Mutatis mutandis, a penalidade tem por fim reprimir os excessos do administrado em face da administração, inclusive com ações eminentemente confiscatórias. As penas de perdimento do veículo, da mercadoria e de moeda são exemplos desse confisco.*

*Também é matéria litigiosa a exigência da multa do controle administrativo das importações, fundamentada no artigo 633, inciso II, alínea "a", do Regulamento Aduaneiro de 2002, cuja base legal é o Decreto-lei 37, de 1966, artigo 169, I, "b", alterado pelo artigo 2º da Lei 6.562, de 1978. A aplicação dessa penalidade está ancorada em dois motivos:*

- a) mercadoria considerada importada sem licenciamento, em face de sua incorreta classificação, motivou a cominação de pena cujo fato típico consignado no Decreto-lei 37, de 1966, é falta de guia de importação ou documento equivalente;*
- b) entende o autuante que guia e licenciamento de importação são documentos equivalentes. Logo, faz-se necessário, em primeiro lugar identificar a natureza da guia e a do licenciamento de importação.*

*Reportando-nos à segunda metade da década de 50 do século XX, é fácil constatar que a guia de importação foi instituída "para fins de levantamento da estatística de importação do comércio exterior", nos termos do § 3º do artigo 38 da Lei 3.244, de 14 de agosto de 1957, regulamentado pelo Decreto 42.914, de 27 de dezembro de 1957, posteriormente revogado por Decreto de 5 de setembro de 1991.*

*Quase quatro décadas depois da instituição daquele documento de controle estatístico, no Acordo sobre Procedimentos para o Licenciamento de Importações, parte integrante da já citada ata final que incorpora os resultados da Rodada Uruguaí de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, aprovada pelo Decreto Legislativo 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgada pelo Decreto 1.355, de 30 de dezembro de 1994, o licenciamento de importação é definido como procedimentos administrativos [...] que envolvem a apresentação de um pedido ou de outra documentação (diferente daquela necessária para fins aduaneiros) ao órgão administrativo competente, como condição prévia para a autorização de importações para o território aduaneiro do Membro importador.*

*Portanto, têm naturezas diversas a guia e o licenciamento de importação. Este é condição prévia para a autorização de importações; aquela era necessária para o controle estatístico do comércio exterior.*

*No que respeita à desconformidade do disposto no artigo 633, inciso II, alínea "a", do Regulamento Aduaneiro de 2002, com sua matriz legal (Decreto-lei 37, de 1966, artigo 169, I, "b", alterado pelo artigo 2º da Lei 6.562, de 1978), soluciono esta aparente antinomia do ordenamento jurídico pelo critério hierárquico (lex superior), "aquele, pelo qual, entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior: lex superior derogat inferior.*

*Assim, entendo equivocado, no caso concreto, infligir a multa do artigo 169, I, "b", do Decreto-lei 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pelo artigo 2º da Lei 6.562, de 18 de setembro de 1978, em razão de não ser fato típico dela a importação de mercadorias ao desamparo de licenciamento de importação.*

*Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da exigência a multa do controle administrativo de importações equivalente a 30% do valor das mercadorias importadas ao desamparo de licenciamento de importação.*

E essas são as considerações possíveis para suprir a inexistência do voto.

Rodrigo Mineiro Fernandes – Redator *ad hoc*