



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10921.720751/2013-31
ACÓRDÃO	3003-002.835 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SIRONA DENTAL COMERCIO DE PRODUTOS E SISTEMAS ODONTOLOGICOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 29/05/2013

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Faltando nos autos a prova da violação às disposições contidas no art. 142, do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se identificando no instrumento de autuação nenhum vício prejudicial, não há que se falar em nulidade do lançamento.

INFRAÇÃO ADUANEIRA. MULTA DE 30% SOBRE O VALOR ADUANEIRO POR FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO. CARÁTER NÃO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. TEMA 1.293 DO STJ. APLICABILIDADE.

A multa de 30% aplicada em razão da ausência de licença de importação possui natureza administrativa sancionatória, desvinculada de obrigação tributária principal, sujeitando-se ao regime prescricional da Lei nº 9.873/1999. Configurada paralisação do processo administrativo por período superior a três anos, impõe-se o reconhecimento da prescrição intercorrente, nos termos da tese firmada pelo STJ no Tema 1.293.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 29/05/2013

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EQUIPAMENTO ODONTOLÓGICO. APARELHO UTILIZADO NA CONSTRUÇÃO DE PEÇAS CERÂMICAS PARA RESTAURAÇÃO DENTÁRIA.

O texto do subitem 9018.49.91 descreve especificamente equipamentos destinados ao desenho e construção computadorizados (CAD/CAM) de peças cerâmicas para restaurações dentárias. Demonstrando que a unidade de fresagem CEREC AC BLUEVAM, isoladamente, executa apenas a construção (usinagem), não se enquadra na NCM 9018.49.91,

classificando-se no subitem residual 9018.49.99, em consonância com a RGC 1.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, dar parcial provimento para cancelar a multa de 30% sobre o valor aduaneiro, tipificada no inciso I, do artigo 706, alínea “a” do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), em razão da ocorrência da prescrição intercorrente, afeto ao Tema 1.293 do STJ.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 16-94.439, de 29/04/2020**, proferido pela 12ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, que por unanimidade de votos, decidiu por julgar improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Do Auto de Infração

Trata-se de processo administrativo fiscal no qual restou constituído, pela Autoridade Aduaneira, nos termos do art. 142 do CTN (Código Tributário Nacional), crédito tributário, pelo lançamento (Auto de Infração), no valor total de R\$ 92.236,85 (noventa e dois mil, duzentos e trinta e seis reais, e oitenta e cinco centavos), conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo à fl. 37, referente ao II (Imposto de Importação), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), PIS, COFINS e à multa, de 30% do valor das mercadorias, em face da ausência de LI (licença de importação) (art. 169, I, “b”, do DL 37/1966).

Nos termos da autuação fiscal e dos documentos que instruem o processo, assevera a Autoridade Aduaneira que a subscreveu haver apurado e constatado, em apertada síntese, que (conf. Autos de Infração – fls. 7 e ss.):

1. “O IMPORTADOR REGISTROU A DI 13/1029100-6 COM A SEGUINTE DESCRIÇÃO DA MERCADORIA: APARELHO COMPUTADORIZADO PARA DESENHO E CONSTRUÇÃO DE PEÇAS CERÂMICAS PARA RESTAURAÇÃO DENTÁRIA, SENDO CEREC AC, COD. 6212166. NUMEROS DE SERIE: 21235, 21236, 21237, 21238, 21239. COMPOSTO DE SEUS ACESSORIOS PARA FUNCIONAMENTO, SENDO:

- 6203405 - UNIDADE BASICA, NUMEROS DE SERIE: 21235, 21236, 21237, 21238, 21239

- 6202407 - TECLADO PADRAO AMERICANO

- 6038520 - CATALOGO DE CORES CEREC BLOCS

- 7007669 - BOLSA MINIGRIP 150X2

- 5864512 - CABO DE FORÇA

- 6234954 - KIT DE SOFTWARE PARA CAD/CAM

- 6348960 - DOCUMENTAÇÃO TÉCNICA

- 6187582 – NOBREAK

- 6411719 - folheto de explicação de uso

- 6272954 - CAMERA DE CAPTURA, NUMEROS DE SERIE: 11921, 11922, 11923, 11926, 11933.

- 6241215 - MODELO DE GESSO TESTE REGISTRO DO PRODUTO NO MS/SVS: 80047300341 - VALIDADE: 28/02/2016 (REF.: 6212166)

2. Que “SOLICITEI LAUDO TÉCNICO QUE FOI REALIZADO POR PERITO CREDENCIADO NESTA ALF/RFB/SFS-SC, QUE ESTÁ ANEXADO NO E-PROCESSO REFERENTE A ESTE AUTO DE INFRAÇÃO E DE ACORDO COM O LAUDO TÉCNICO, ITEM 1, “A MERCADORIA ANALISADA NESTE LAUDO NÃO APRESENTA A FUNCIONALIDADE DE CONSTRUÇÃO DE PEÇAS CERÂMICAS PARA RESTAURAÇÃO DENTÁRIA. A MERCADORIA É CAPAZ DE REALIZAR EXCLUSIVAMENTE O DESENHO DE PEÇAS CERÂMICAS PARA RESTAURAÇÃO DENTÁRIA”;

3. Que “PORTANTO, REGISTREI NO SISCOMEX-IMPORTAÇÃO EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE DIFERENÇAS DE TRIBUTOS E MULTAS DEVENDO SER RETIFICADA A DESCRIÇÃO A FIM DE SER POSSÍVEL REALIZAR A CLASSIFICAÇÃO FISCAL, INDICANDO A FUNCIONALIDADE CORRETA DO APARELHO DE ACORDO COM O LAUDO, ALÉM DA RETIFICAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO DE 9018.49.91 - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (II) 0% PARA 9018.49.99 II 16%, ISTO É, EM OUTROS, JÁ QUE A 9018.49.91 É EXCLUSIVAMENTE PARA APARELHOS QUE REALIZEM AS DUAS FUNÇÕES, QUAIS SEJAM, PARA DESENHO E CONSTRUÇÃO DE PEÇAS CERÂMICAS PARA RESTAURAÇÕES DENTÁRIAS, COMPUTADORIZADAS, CONFORME O TEXTO DA NCM”;

4. Que “NO ENTANTO, O IMPORTADOR SÓ CONCORDOU EM RETIFICAR A DESCRIÇÃO E RECOLHER A MULTA DE 1% SOBRE O VALOR ADUANEIRO REFERENTE AO ART. 711, INCISO III C/C O § 1º, INCISO III DO DECRETO 6.759/09 , TENDO DISCORDADO EXPRESSAMENTE DA RETIFICAÇÃO DA NCM E POR CONSEQUÊNCIA DOS DEMAIS RECOLHIMENTOS. SENDO ASSIM, CONSIDERANDO QUE NA RETIFICAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO SERIA NECESSÁRIA A OBTENÇÃO DE NOVA LI E QUE ESTA MERCADORIA TINHA DESCRIÇÃO INCORRETA, LANÇO NESTE AUTO O RECOLHIMENTO DA MULTA RELATIVA AO ART. 706, INCISO I, ALÍNEA “A” DO DECRETO 6.759/09 E LEIS CITADAS NESTES ARTIGOS DESTE DECRETO C/C O ADN 12/97 DA SRF, C/C O DECRETO 8010/13 PELA FALTA DE LI, QUE FICA EM 30% DO VALOR ADUANEIRO SEM LIMITE MÁXIMO. ALÉM DO RECOLHIMENTO DO II E DA DIFERENÇA DE IPI/PIS/PASEP/COFINS E JUROS DE MORA SOBRE A DIFERENÇA DE ACORDO COM O § 3º DO ART. 61 DA LEI 9.430/96, DEVENDO O IMPORTADOR RECOLHER TAMBÉM A MULTA REFERENTE AO ART. 44, INCISO I DA LEI 9.430/96, EM 75% SOBRE O VALOR DA DIFERENÇA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO, PIS/PASEP E COFINS. DEIXO DE LANÇAR A MULTA POR ERRO DE NCM, DE ACORDO COM O § 3º DO ART. 711 DO DECRETO 6759/09, QUE PREVÊ O RECOLHIMENTO DE UMA MULTA ÚNICA PARA ERRO DE NCM E DE DESCRIÇÃO NA MESMA MERCADORIA, JÁ QUE O IMPORTADOR RECOLHEU A MULTA PELA DESCRIÇÃO INCORRETA DE 1% SOBRE O VALOR ADUANEIRO, QUE FICOU EM R\$ 1.529,07, CÓDIGO 2185, NO SISCOMEX”;

5. Que “O IMPORTADOR RETIFICOU TÃO SOMENTE A DESCRIÇÃO E RECOLHEU A MULTA, TENDO A DESCRIÇÃO DETALHADA DA MERCADORIA FICADO ASSIM: ‘APARELHO PARA ODONTOLOGIA, PARA DESENHO E CAPTURA DE PECAS CERAMICAS PARA RESTAURACAO DENTARIA, COMPUTADORIZADO, CEREC AC, MODELO CEREC AC BLUECAM , CODIGO 6212166, COM SISTEMA COMPUTADORIZADO QUE DISPÕE DE SOFTWARE DESENVOLVIDO EXCLUSIVAMENTE PARA ENVIO DAS IMAGENS PARA UMA UNIDADE DE CONSTRUÇÃO DE PEÇAS CERAMICAS, QUE COMPLEMENTA O CONJUNTO DE APARELHOS CUJA FUNÇÃO ESPECÍFICA É O DESENHO E CONSTRUÇÃO DE PECAS CERAMICAS PARA RESTAURAÇÕES DENTÁRIAS, COMPUTADORIZADO. PARCIALMENTE DESMONTADO PARA TRANSPORTE. NUMEROS DE SERIE: 21235, 21236, 21237, 21238, 21239. COMPOSTO DE SEUS ACESSORIOS PARA

FUNCIONAMENTO, SENDO: ... O RESTANTE FICOU IGUAL AO REGISTRO ORIGINAL.”;

6. Que “CABE DESTACAR QUE O MOTIVO DE SELEÇÃO PARA CONFERÊNCIA NO CANAL VERMELHO DE ACORDO COM O PARÂMETRO NO SISCOMEX-IMPORTAÇÃO É JUSTAMENTE DE “SUSPEITA FUGA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. USO INDEVIDO DA NCM 9018.49.91 AO INVÉS DA NCM 9018.49.99 NA IMPORTAÇÃO DE APARELHO DE PRODUÇÃO DE RESTAURAÇÕES ESTÉTICAS CEREC.CLASSIFICAÇÃO DENOMINADO INCORRETA C/ IMPLICAÇÃO TRIBUTÁRIA ALÍQUOTA MENOR DE II”. A CLASSIFICAÇÃO FOI FEITA DE ACORDO COM AS REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO, PRINCIPALMENTE O ITEM 1: “1. OS TÍTULOS DAS SEÇÕES, CAPÍTULOS E SUBCAPÍTULOS TÊM APENAS VALOR INDICATIVO. PARA OS EFEITOS LEGAIS, A CLASSIFICAÇÃO É DETERMINADA PELOS TEXTOS DAS POSIÇÕES E DAS NOTAS DE SEÇÃO E DE CAPÍTULO E, DESDE QUE NÃO SEJAM CONTRÁRIAS AOS TEXTOS DAS REFERIDAS POSIÇÕES E NOTAS, PELAS REGRAS SEGUINTE.”

Da Impugnação

O contribuinte teve ciência do Auto de Infração em 20-09 2013, conforme Termo de Ciência de Auto de Infração às fls. 81. E apresentou impugnação protocolada em 21/10/2013, as fls. 96 a 118.

Consoante referenciado, o contribuinte impugnação (às fls. 96 a 118), na qual alega, em apertado resumo:

1. Que “a Impugnante realiza a importação de produtos cuja aplicação e funcionalidade são específicas para a realização do desenho e da construção de peças cerâmicas para restaurações dentárias, tratando-se, assim, de aparelhos utilizados especificamente em oficinas de prótese dentária. No laudo ora apresentado pela Impugnante, esclarece o expert quanto à função e aplicação dos equipamentos em questão: "Princípios operacionais

Após haver sido realizada, preliminarmente, a obtenção de características odontológicas do paciente por parte do profissional envolvido, estas informações são adequadas à peça que será produzida, por meio de programa específico no equipamento Cerec AC. Depois de sua formatação final no próprio Cerec AC, é posicionado/inserido na unidade fresadora em estudo, o bloco de cerâmica com as especificações escolhidas pelo profissional, e que será trabalhado, na unidade fresadora. Todo o "layout" desta peça foi previamente desenvolvido utilizando-se a ferramenta (software) proprietária do Cerec AC (que trabalha em conjunto com a fresa), e, obedecendo ao comando do operador (no caso, o dentista ou protético), é enviado para a unidade fresadora, por meio da interface de rede padrão Ethernet ou "wireless", com as instruções pertinentes para os seus servomecanismos realizarem os movimentos de fresa, que produzirão a peça, conforme elaboração idealizada, e com extrema precisão (+_ 25 um). Peças com imagens adquiridas pelo scanner InEos Blue e transferidas pelo Cerec AC para serem ajustadas, também podem ser fresadas no Cerec MC XL”;

2. Que “a corroborar tal aspecto, foi também o laudo técnico fiscal, que claramente destacou que para o funcionamento do produto este necessariamente deve estar acoplado/conectado a outro, sem o que não haverá funcionalidade: "(...) A mercadoria é capaz de realizar exclusivamente o desenho de peças cerâmicas para restauração dentária. Para o seu funcionamento é necessário que a mercadoria importada seja conectada a uma unidade fresadora que será responsável pela construção das peças cerâmicas para restauração dentária para a qual o equipamento importado enviará os comandos necessários para a produção”; 3

. Que “todavia, referida função essencial do produto foi totalmente desconsiderada pela fiscalização, que decidiu pela adoção de classificação fiscal equivocada, ainda mais considerando a aplicação da RGI e da NESH. E o que se passa a expor”;

4. Defende a correção da classificação adotada pela Impugnante aos argumentos de que: conforme a regra 2a RGI/SH, que traslada (“2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar”); que “ora, essa regra deve ser inequivocamente observada no caso em questão, já que, de fato, os produtos importados pela Impugnante, ainda que desmontados, possuem característica essencial, qual seja, a realização do desenho e da construção de peças cerâmicas para restaurações dentárias, sendo, por isso, enquadrados na posição NCM/SH 9018.49.91”;

5. No sentido de ser correta a classificação adotada pela Impugnante, alega ainda “deve-se observar a Nota da Seção XVI, aplicável aos produtos classificados no Capítulo 90, que determina: “Nota da Seção XVI. 3.- Salvo disposições em contrário, as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, CLASSIFICAM-SE DE ACORDO COM A FUNÇÃO PRINCIPAL QUE CARACTERIZE O CONJUNTO”; E “4.- Quando uma máquina ou combinação de máquinas seja constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84 ou do Capítulo 85, o conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha”.

6. Que “considerando que a função principal dos produtos importados pela Impugnante é a realização do desenho e da construção de peças cerâmicas para

restaurações dentárias, novamente o correto enquadramento de acordo com as normas específicas aplicáveis é o da posição NCM/SH 9018.49.91”;

7. Que “por fim, alternativamente, ainda que se considerasse o produto importado como parte de máquinas e aparelhos, importante notar as Notas (sic) do Capítulo 90 que dispõem: Notas do Capítulo 90 – (...) 2.- Ressalvadas as disposições da Nota 1 acima, as partes e acessórios para máquinas, aparelhos, instrumentos ou outros artefatos do presente Capítulo, classificam-se de acordo com as seguintes regras: a) As partes e acessórios que consistam em artefatos compreendidos em qualquer das posições do presente Capítulo ou dos Capítulos 84, 85 ou 91 (exceto as posições 84.87, 85.48 ou 90.33) classificam-se nas respectivas posições, quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem; b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina, instrumento ou aparelho determinados, ou a várias máquinas, instrumentos ou aparelhos, compreendidos numa mesma posição (mesmo nas posições 90.10, 90.13 ou 90.31), as partes e acessórios que não sejam os considerados na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a essa ou a essas máquinas, instrumentos ou aparelhos; c) as outras partes e acessórios classificam-se na posição 90.33 (...) PARTES E ACESSÓRIOS – Ressalvadas as disposições das Notas 1 e 2 do presente Capítulo (ver também Considerações Gerais, acima), classificam-se aqui as partes e acessórios dos instrumentos ou aparelhos da presente posição”;

8. Ainda quanto ao mérito da classificação, alega a “incorreção da classificação fiscal adotada pela fiscalização”, aos argumentos, em apertada síntese, de que “o produto importado pela Impugnante não se enquadra na posição NCM/SH 9018.49.99, seja pela adequada aplicação da RGI e da NESH, conforme oportunamente explicitado, seja devido a sua funcionalidade essencial estar relacionada à posição NCM/SH 9018.49.91” e de que “classificação fiscal proposta pelo fisco, além de desconsiderar sumariamente as características técnicas e utilização dos produtos importados pela Impugnante, desconsidera ainda o fato de existir classificação fiscal específica, que prevalece sobre a genérica, sob pena de ofensa à RGI no 3, “a”, que determina que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas”;

9. Alega também a “improcedência e abusividade da multa avulsa, capitulada no artigo 706, I, “a” do Decreto n.” pois, pelo que afirma, “diante do suposto erro por parte da Impugnante na classificação fiscal das mercadorias importadas, a fiscalização exigiu a retificação da classificação fiscal adotada, e a obtenção de nova Licença de Importação (LI)” e o “entendimento da própria Receita Federal, e do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a apresentação de LI com informações incorretas não enseja a imposição de multa por infração ao controle administrativo”;

10. E, ainda quanto à penalidade aplicada, que “ainda que a Impugnante tivesse procedido de maneira equivocada em relação à classificação fiscal adotada, o que

se admite apenas para tornar possível a argumentação, ainda assim teria cometido apenas uma infração, qual seja, o suposto erro na classificação tarifária do produto. Por outro lado, tendo constatado que a descrição das mercadorias importadas foi feita de maneira incompleta, a Impugnante se prontificou a retificar a descrição das mercadorias e recolher a multa de 1% sobre o valor aduaneiro referente ao art. 711, inciso III c/c o § 1º, inciso III do Decreto n. 6.759/09. Essa é a única penalidade cabível à Impugnante, que agiu de boa-fé e classificou as mercadorias importadas de maneira correta, sendo do seu direito a possibilidade de discordar da classificação indicada pelo Fisco sem que lhe seja imposta multa adicional”.

11. Que “da leitura da “Descrição dos Fatos” do presente Auto de Infração resta claro que a Impugnante é apenada duas vezes pela mesma infração, ou seja, pelo suposto equívoco de classificação tarifária. Isso porque, além da multa de 1% sobre o valor aduaneiro, já recolhida em razão da descrição imprecisa das mercadorias, à também Impugnante é imposta multa relativa à prestação de informação inexata, capitulada no art. 44, I da Lei 9.430/96. Ou seja, estão sendo cobradas três multas em decorrência da classificação fiscal dada às mercadorias importadas. Trata-se de bis in idem que o E. Conselho de Contribuintes já teve a oportunidade de afastar em situações análogas”;

12. Por fim, aduz argumentos quanto à ilegalidade da cobrança dos juros sobre a multa de ofício lançada, no sentido de que “o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/1995, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos”; que não se pode confundir tributo com multa; e que não há previsão legal para incidência de juros sobre a multa. E requer “a total improcedência do Auto de Infração lavrado, com o seu integral cancelamento”.

Do Recurso Voluntário

Diante da decisão pela improcedência da Impugnação, a interessada interpôs Recurso Voluntário, repetindo os mesmos argumentos postos na defesa inicial.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Da admissibilidade do Recurso Voluntário:

Consta dos autos que a recorrente foi intimada na data de 31/08/2020 (fl.252) e protocolou Recurso Voluntário em 30/09/2020 (fl.253) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72.

Desta forma, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente. E, por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

II – Da preliminar de nulidade do Auto de Infração:

Em sede de preliminar, pugna a recorrente pela nulidade do Auto de Infração, sob o fundamento de que caberia ao perito encarregado do laudo requerido pela Autoridade Fiscal, indicar qual NCM adequada ao caso, carecendo de elementos fáticos probatórios, cita o art. 94, *caput*, do Decreto nº 6.759/2009 e art. 142 do CTN.

No entanto, não vislumbro razão a recorrente nesse ponto. Explico.

Para tanto, destaco trechos elucidadores do voto condutor da decisão de piso:

Da Classificação Fiscal de Mercadorias. Competência legal (atribuição) exclusiva da Autoridade Aduaneira.

A competência (atribuição) legal para a classificação de mercadorias é da Autoridade Aduaneira, ou seja, do Auditor-Fiscal da Receita Federal, conforme se verifica abaixo.

O art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, que estatui as atribuições dos ocupantes, legalmente investidos, do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, dentre as quais é de se trasladar as seguintes:

- I. constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;*
- II. elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;*
- III. executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; e***
- IV. examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal.*

Dentre os mencionados “atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro” (v. item III, acima) encontram-se a quantificação e a identificação das mercadorias sujeitas ao controle fiscal-aduaneiro, bem como a classificação fiscal das mercadorias. É o que se

depreende, por exemplo, do art. 569, do Regulamento Aduaneiro (RA-2009 - Decreto n. 6759/2009):

Art. 569. Na quantificação ou identificação da mercadoria, a fiscalização aduaneira poderá solicitar perícia, observado o disposto no art. 813 e na legislação específica.

Dispõe o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (“Lei do PAF”), em seu art. 30, que (os grifos foram ora acrescidos):

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e trasladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: (...)”.

É notório que a classificação fiscal de mercadorias pressupõe a sua identificação (pois seria impossível classificar uma mercadoria sem, antes, identificá-la). Portanto, o acima trasladado e grifado parágrafo primeiro do art. 30 da Lei do PAF estabelece que **não se considera como aspecto técnico** a classificação fiscal de produtos, na qual se inclui a identificação destes pela Aduana Brasileira, por meio dos seus membros, as autoridades aduaneiras.

Das disposições legais e infralegais acima transcritas e analisadas, exsurge cristalino que a competência legal, materializada na atribuição funcional, consistente em identificar as mercadorias sujeitas ao controle aduaneiro e verificar a exatidão da classificação fiscal adotada pelo operador do comércio exterior (importador ou exportador) é da Autoridade Aduaneira, i.e., do Auditor-Fiscal da Receita Federal e, ainda, atribuição privativa deste. E também se conclui que a requisição e juntada de **laudo técnico, embora por vezes recomendável, não é elemento obrigatório para a desclassificação da mercadoria adotada pelo importador e atribuição de nova classificação.**

Como se verifica da legislação acima, a existência de laudo técnico para a classificação (ou “reclassificação”) fiscal de uma mercadoria pela Autoridade Aduaneira, sequer é exigida (embora muitas vezes recomendável). Muito menos, deve constar a NCM do laudo técnico (se houver laudo).

Por certo, a competência para efetuar o lançamento tributário é da Autoridade Fiscal e como a classificação fiscal é um dos elementos que compõem o lançamento (definição da

incidência, alíquota, tratamento tributário etc.), ela integra a competência privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142, do CTN:

Art. 142. Compete **privativamente** à autoridade administrativa **constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, a verificação da correta classificação fiscal da mercadoria e consequentemente a atividade de lançamento, é sem dúvidas privativa da Autoridade Fiscal, por se tratar de atividade eminentemente jurídica, ainda que dependa de subsídios técnicos para a averiguação das condições físicas e funcionais das mercadorias.

Ora, a razão implícita posta no art. 30 do Decreto nº 70.235/72, citado pela decisão recorrida é de fácil apreensão: uma coisa é consultar um especialista, como um químico ou um engenheiro, para respectivamente, por exemplo, atestar-se sobre a composição química de um determinado produto ou sobre todos os componentes de uma dada máquina. Outra coisa, bem distinta, é a partir dessas características técnicas examinarem-se todas as regras gerais do Sistema Harmonizado, além das demais normas aplicáveis, para, por fim, chegar-se à adequada classificação fiscal de uma mercadoria.

Em todo o caso, na medida em que a fiscalização dos impostos incidentes na Importação (IPI, II, PIS/COFINS-Importação) compete aos Auditores Fiscais da Receita (artigos 142, 194 e 196 do CTN, artigos 91 e 93 da Lei nº 4.502/1964, artigo 6º da Lei nº 10.593/2002, e artigos 2º e 9º da Lei nº 11.457/2007), isso naturalmente abrange a verificação das classificações fiscais e alíquotas utilizadas pelos contribuintes desses tributos.

De outro lado, confira-se o que atualmente preceitua o Regimento do Ministério da Fazenda, aprovado pelo Decreto nº 11.907/2024, pelo inciso XIX do artigo 27 do Anexo I:

Art. 27. À **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil compete:**

(...)

XIX – dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com a **nomenclatura, a classificação fiscal** e econômica e de origem de mercadorias, inclusive para representar o País em reuniões internacionais sobre a matéria; (grifou-se)

Ainda, da análise dos autos, verifica-se que o Relatório Fiscal tem a descrição pormenorizada dos fatos que ensejaram a instauração do procedimento, bem como a indicação do direito em que se baseia com suficiente especificidade, de modo a delimitar com clareza o objeto da autuação e permitir a plenitude da defesa. Em outros termos, a Autoridade Fiscal

procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo sido observados todos os requisitos essenciais previstos em lei para ao final proceder com a reclassificação fiscal. A prova disso é que o sujeito passivo demonstrou perfeito entendimento acerca das razões em tela, retratada nas alegações aduzidas nesta via recursal, as quais serão doravante examinadas quando se abordar o mérito da contenda.

Acrescenta-se, por oportuno, que as nulidades tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, dispõe que somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de decisões ou despachos lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou dos quais resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte. Ressalta-se, que a nulidade do ato deve ser vista como impossibilidade do contribuinte se manifestar no processo administrativo fiscal em tempo hábil bem como a impossibilidade de acesso aos motivos pelos quais obteve determinada decisão, o que não ocorreu no presente caso.

Portanto, faltando nos autos a prova da violação às disposições contidas no art. 142, do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se identificando no instrumento de autuação nenhum vício prejudicial, não há que se falar em nulidade do lançamento.

III – Da prejudicial de mérito – ocorrência da prescrição intercorrente:

Além da multa de 1% sobre o valor aduaneiro (art.711, do Decreto nº 6.759/09), já recolhida em razão da descrição imprecisa das mercadorias, foi lançada multa de 30% sobre o valor aduaneiro, prevista no art. 706, I, alínea “a” do Decreto nº 6.759/09, pela falta de Licença de Importação:

Art. 706. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 169, caput e § 6º, com a redação dada pela Lei no 6.562, de 1978, art. 2º):

I - de **trinta por cento sobre o valor aduaneiro**:

(...)

a) pela **importação de mercadoria sem licença de importação** ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, desembarçados no regime comum de importação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 169, inciso I, alínea “b”, e § 6º, com a redação dada pela Lei no 6.562, de 1978, art. 2º); e (grifou-se)

Sobre a prescrição intercorrente, prevista no art. 1º, parágrafo 1º, da Lei n. 9.873/1999¹, é preciso destacar que, em 27 de março de 2025, foi publicado o Acórdão relativo ao

¹ **Lei 9.873/99:**

Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

julgamento do Tema Repetitivo 1.293, proferido pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, que, de fato, pode, potencialmente, influir no resultado do presente processo, e que deixou assim consignado em sua ementa:

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 componham 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

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo **paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho**, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

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 ao procedimento administrativo apuratório 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).

8. Recurso especial provido. (grifou-se)

A Primeira Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Foram aprovadas, por unanimidade, as seguintes teses, no tema repetitivo 1293:

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.

A respeito das teses firmadas pelo STJ sobre o Tema 1.293, o critério a ser observado para definir se uma infração legal deve ou não seguir as regras da Lei 9.873/1999 é a natureza jurídica da norma violada, se 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.

Nesse ponto, oportuno ressaltar, segundo o relator do tema repetitivo, o Ministro Paulo Sérgio Domingues, citando o precedente da Primeira Turma no REsp 1.999.532, apontou que só se atribui natureza tributária às obrigações que repercutem, de maneira direta, na fiscalização e na arrecadação das exigências fiscais, não bastando o simples efeito indireto de imposições legais com finalidades diferentes. Como consequência, o ministro enfatizou que, na seara aduaneira, a natureza jurídica do crédito decorrente de sanção será de direito administrativo se a norma violada buscar, em especial, o controle do trânsito internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro.

No presente caso, a finalidade da exigência legal pela obtenção das Licenças de Importação de forma prévia ao embarque das mercadorias importadas é controlar a sua entrada no território nacional, obstando-se a sua inserção de forma irregular e não autorizada, tratando-se, portanto, de matéria de natureza estritamente aduaneira. O próprio art. 169 do Decreto-Lei nº 37/1966 qualifica essas condutas como “infrações administrativas ao controle das importações”, expressão que revela a finalidade primordial da norma: assegurar o controle estatal do comércio exterior e a regularidade do sistema aduaneiro, e não a arrecadação de tributos. Ainda, o § 5º, I, do art. 169 deixa claro que a multa não substitui nem exclui o pagamento dos tributos

eventualmente devidos, evidenciando autonomia entre a sanção e a obrigação tributária. Assim, a finalidade imediata da norma não é arrecadatória, mas regulatória e fiscalizatória do comércio exterior. Isso aproxima a multa da categoria descrita na segunda tese do Tema 1.293.

Na hipótese dos autos, tem-se que a Impugnação interposta em 21/10/2013 (fl.96) julgada pela 12ª Turma da DRJ em São Paulo/SP na data de 29/04/2020 (fl.221) Ainda, interpôs o Recurso Voluntário em 30/09/2020 (fl.253), o qual está sendo julgado nesta sessão de 07/07/2026. Portanto, nas duas esferas este processo foi paralisado há mais de três anos, e a ocorrência da prescrição intercorrente é medida que se impõe, segundo tese do Tema 1.293/STJ.

IV – Do mérito - da Classificação Fiscal da Mercadoria APARELHO “CEREC AC, MODELO CEREC AC BLUECAM”, CODIGO 6212166 – aparelho computadorizado para DESENHO E CAPTURA de peças cerâmicas para restauração dentária:

Consta do Auto de Infração que em 29/05/2013, a empresa importadora, ora recorrente, registrou a DI 13/1029100-6, com a seguinte descrição:

APARELHO COMPUTADORIZADO PARA DESENHO E CONSTRUÇÃO DE PEÇAS CERÂMICAS PARA RESTAURAÇÃO DENTÁRIA, SENDO CEREC AC, COD. 6212166. NUMEROS DE SERIE:

21235,21236,21237,21238,21239. **COMPOSTO DE SEUS ACESSORIOS PARA FUNCIONAMENTO, SENDO:**

- 6203405 - UNIDADE BASICA, NUMEROS DE SERIE: 21235,21236,21237,21238,21239

- 6202407 - TECLADO PADRAO AMERICANO

- 6038520 - CATALOGO DE CORES CEREC BLOCS

- 7007669 - BOLSA MINIGRIP 150X2

- 5864512 - CABO DE FORCA

- 6234954 - KIT DE SOFTWARE PARA CAD/CAM

- 6348960 - DOCUMENTAÇÃO TECNICA

- 6187582 – NOBREAK

- 6411719 - folheto de explicação de uso

- 6272954 - CAMERA DE CAPTURA, NUMEROS DE SERIE: 11921,11922,11923,11926,11933.

- 6241215 - MODELO DE GESSO TESTE

REGISTRO DO PRODUTO NO MS/SVS: 80047300341 - VALIDADE: 28/02/2016

(REF.: 6212166)

A classificação fiscal utilizada pela recorrente na **NCM 9018.49.91**, possui como alíquotas incidentes 0% de Imposto de Importação (II); 8% de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); 1,65% de PIS-Importação e 7,6% a título de COFINS-Importação.

Sendo parametrizada no canal vermelho para conferência documental e física da mercadoria, o Auditor-Fiscal responsável pelo despacho constatou erro na classificação fiscal adotada pelo importador, e no intuito de dirimir dúvidas sobre as características da mercadoria, e, por conseguinte, obter o enquadramento fiscal correto do produto, solicitou perícia técnica.

Das conclusões do laudo, restou consignado pela Autoridade Fiscal o seguinte: “A MERCADORIA ANALISADA NESTE LAUDO NÃO APRESENTA A FUNCIONALIDADE DE CONSTRUÇÃO DE PEÇAS CERÂMICAS PARA RESTAURAÇÃO DENTÁRIA. A MERCADORIA É CAPAZ DE REALIZAR EXCLUSIVAMENTE O DESENHO DE PEÇAS CERÂMICAS PARA RESTAURAÇÃO DENTÁRIA”. PORTANTO, REGISTREI NO SISCOMEX-IMPORTAÇÃO EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE DIFERENÇAS DE TRIBUTOS E MULTAS DEVENDO SER RETIFICADA A DESCRIÇÃO A FIM DE SER POSSÍVEL REALIZAR A CLASSIFICAÇÃO FISCAL, INDICANDO A FUNCIONALIDADE CORRETA DO APARELHO DE ACORDO COM O LAUDO, ALÉM DA RETIFICAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO DE 9018.49.91 IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (II) 0% PARA 9018.49.99 II 16%, ISTO É, EM OUTROS, JÁ QUE A 9018.49.91 É EXCLUSIVAMENTE PARA APARELHOS QUE REALIZEM AS DUAS FUNÇÕES, QUAIS SEJAM, PARA DESENHO E CONSTRUÇÃO DE PEÇAS CERÂMICAS PARA RESTAURAÇÕES DENTÁRIAS, COMPUTADORIZADAS, CONFORME O TEXTO DA NCM”.

Consta, ainda, do Auto de Infração, que o importador concordou em retificar a descrição e recolher a multa de 1% sobre o valor aduaneiro referente ao art. 711, III c/c § 1º, III do Decreto nº 6.759/09, tendo discordado expressamente da retificação da NCM e por consequência dos demais recolhimentos.

A descrição detalhada da mercadoria já retificada pelo importador ficou assim:

APARELHO PARA ODONTOLOGIA, **PARA CONSTRUÇÃO DE PECAS CERAMICAS PARA RESTAURACAO DENTARIA, COMPUTADORIZADO, MODELO CEREC MCXL PREMIUM**, CODIGO 6410133, COM SISTEMA COMPUTADORIZADO QUE DISPÕE DE SOFTWARE DESENVOLVIDO EXCLUSIVAMENTE PARA RECEBIMENTO DAS IMAGENS DESDE UMA UNIDADE DE DESENHO E CAPTURA DE PEÇAS CERAMICAS, QUE COMPLEMENTA O CONJUNTO DE APARELHOS CUJA FUNÇÃO ESPECÍFICA É O DESENHO E CONSTRUÇÃO DE PECAS CERAMICAS PARA RESTAURAÇÕES DENTÁRIAS, COMPUTADORIZADO. EQUIPAMENTO PARCIALMENTE DESMONTADO PARA TRANSPORTE. NUMEROS DE SERIE: 301141, 301142, 301143, 301144, 301145, COMPOSTO DE SEUS ACESSÓRIOS PARA FUNCIONAMENTO, SENDO: ...O RESTANTE FICOU IGUAL AO ORIGINAL.

Dessa forma, considerando que na retificação da classificação seria necessária a obtenção de nova Licença de Importação, e que esta mercadoria tinha descrição incorreta, foi lavrado o Auto de Infração, para exigência das diferenças dos tributos que deixaram de ser

recolhidos cumulado com multa de ofício (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96), e juros de mora (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96), em razão da reclassificação fiscal da mercadoria importada.

No julgamento de primeira instância, foi mantida a reclassificação realizada pela Autoridade Fiscal, na ocasião restou assentado *“que se o aparelho não opera no desenho e na construção de peças (ou seja, não realiza as duas funções), não deve ser classificado na NCM 9018.49.91, restando-lhe a classificação residual (9018.49.99)”*. Ainda, ressalta que *“a fim de que não sobreparem dúvidas, que a mercadoria em pauta não deve ser considerada como “parte” e muito menos “peça” de um aparelho maior, razão pela qual não se aplicam ao caso concreto as invocadas “Notas ao Capítulo 90” (notas 2 “a” e “b”, que tratam das peças e partes). E a mercadoria não deve ser considerada “parte” ou “peça” por que possui, de per si, uma função autônoma, qual seja: a de construir peças cerâmicas odontológicas”*.

Em contrapartida, defende a recorrente, que a mercadoria faz parte de um conjunto chamado “Sistema CEREC”, e que portanto seria apenas uma “peça” ou “parte” daquele, devendo, como tal, ser classificado como o referido “sistema”, e que o fato dele ser importado de forma separada não poderá configurar óbice para a caracterização da natureza conjunta do equipamento. Nesse sentido, defende, que *“as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh) são a interpretação oficial do Sistema Harmonizado (SH) em nível internacional, conforme prevê na Instrução Normativa RFB 1.788/2018, preveem em sua Regra 2, que as mercadorias demonstradas devem ser classificadas como completas ou acabadas”*.

Afirma que a perícia, ao verificar a página do sistema CEREC, o equipamento possui três componentes principais, sendo que referidos componentes teriam as fases de *“scaneamento, desenho e construção da peça”*, possuindo o conjunto a qualidade de desenhar e executar, não há razão para não classificar o equipamento CEREC MC XL na mesma classificação a qual se aplicaria ao conjunto (NCM 9018.49.91), e conclui *“que o equipamento é parte de um conjunto, não é possível afastar a Regra 2 acima descrita, visto que “as mercadorias desmontadas ou por montar (...) devem ser classificadas como completas ou acabadas (...)”*, no mesmo sentido, cita acórdãos deste Conselho.

Para melhor compreensão, cito um trecho do recurso:

No relatório dos fatos constante no Auto de Infração, a D. Fiscalização entendeu que, com base no laudo pericial acostado aos autos, a classificação fiscal adotada pela Recorrente não estaria de acordo com as especificações do produto, vejamos:

“O produto em questão está em uma seção chamada Odontologia Digital.

Nesta seção temos câmera para a aquisição de imagens de arcadas dentárias, estação de tratamento e geração de imagens e o produto CEREC para recepção da imagem e fresagem (construção das restaurações.

A página anexa a este laudo foi retirada do site do fabricante no link: <http://www.sirona.com/en/products/digital-dentistry/cerec-chairside-solutions/>

Nesta página vemos os três componentes principais do SISTEMA CEREC: a **fase de scanamento 3D** da imagem da arcada, a segunda fase que é o **desenho da peça a ser criada em uma estação de trabalho** e a terceira que é a **construção da peça através de fresagem**.

O equipamento em questão (MODELO CEREC MC XL), realiza esta terceira etapa. Ele recebe o arquivo pronto e executa então a construção da peça através de suas ferramentas, de modo computadorizado. Portanto, o equipamento não atua na construção do desenho, apenas o executa”.

Observa-se que o produto importado, conforme constatado no laudo, se analisado de forma individual, sem a composição dos demais aparelhos, de fato não possui capacidade de construir o desenho. Entretanto, o perito não verificou que, dentro do conjunto do qual referida mercadoria faz parte, essa capacidade existe.

Assim, o fato de a máquina ter sido importada de forma fracionada, o que acabou por embasar a conclusão da perícia, não pode ser suficiente para afastar a realidade, qual seja, de que o equipamento em análise faz parte do Sistema CEREC, como foi afirmado pelo próprio perito, sendo que ele faz a última parte.

Deste o modo, o sistema possui a capacidade de construir o desenho e ser enquadrado na classificação fiscal apontada pela Recorrente, pois esse é justamente o diferencial do equipamento, contudo, por uma questão de logística, foi necessário despacho em partes. Entretanto, isso não é óbice para a caracterização do equipamento, que faz parte do sistema CEREC.

Insta destacar que referido equipamento não possui funcionalidade quando desassociado do restante do conjunto, sendo necessária a sua montagem de forma agrupada com os restantes dos equipamentos, os quais, inclusive, o Sr. Perito faz referência.

Consta dos autos “que a matriz da sociedade tem por objeto o comércio atacadista, importação e exportação de máquinas, aparelhos e equipamentos médicos, científicos, produtos odontológicos, suas peças e acessórios, manutenção, revisão, conserto, locação, representação comercial e assistência técnica de máquinas, aparelhos e equipamentos médicos e científicos, suas partes e peças em geral”.

A análise das informações prestadas evidencia que o equipamento importado trata-se de CEREC AC (**figura 1**), e conforme catálogo técnico retirado do site da empresa **SIRONA**, temos que é uma máquina de fresagem CAD/CAM de alta precisão projetada para clínicas odontológicas e laboratórios, e sua função é esculpir peças dentárias a partir de blocos de cerâmica ou zircônia com base no projeto digital. O referido equipamento faz parte do “**Sistema CEREC**”, que permite a produção de restaurações dentárias computadorizadas em cerâmicas como

coroas, facetas, inlays/onlays e pontes de maneira automatizada e eficiente, em uma única sessão clínica, diretamente no consultório.

O funcionamento do sistema CEREC segue um fluxo digital integrado, composto por três etapas principais, que podem interferir individualmente ou em conjunto com a precisão de adaptação das restaurações indiretas:

1. Escaneamento intraoral: O dente preparado é escaneado com um scanner óptico, eliminando a necessidade de moldagem convencional. O escaneamento gera um modelo digital tridimensional da arcada do paciente.
2. Desenho digital (CAD): O modelo digital é transferido para um software específico, onde o profissional desenha a restauração de forma personalizada, ajustando anatomia, contatos e oclusão.
3. Fabricação (CAM): O desenho é enviado para uma fresadora (ex: CEREC AC), que usina a restauração a partir de blocos de cerâmica, resina ou outros materiais. Após a usinagem, pode ser necessário um pós-processamento rápido, como glaseamento em forno próprio (ex: CEREC Speedfire), para finalizar a peça.



(foto ilustrativa tirada do site da SIRONA)

Os aparelhos para usos médicos, inclusive os de odontologia e os de diagnóstico, estão compreendidos na posição NCM/SH 90.18, cujo texto é:

SEÇÃO XVIII INSTRUMENTOS E APARELHOS DE ÓPTICA, DE FOTOGRAFIA, DE CINEMATOGRAFIA, DE MEDIDA, DE CONTROLE OU DE PRECISÃO; INSTRUMENTOS E APARELHOS MÉDICO-CIRÚRGICOS; ARTIGOS DE RELOJOARIA; INSTRUMENTOS MUSICAIS; SUAS PARTES E ACESSÓRIOS

90 - Instrumentos e aparelhos de óptica, de fotografia, de cinematografia, de medida, de controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios.

90.18 - Instrumentos e aparelhos para medicina, cirurgia, odontologia e veterinária, incluindo os aparelhos para cintilografia e outros aparelhos eletromédicos, bem como os aparelhos para testes visuais.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh) esclarecem, acerca da posição 90.18:

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

Deste modo, por aplicação da RGI 1, depreende-se que o produto se amolda ao escopo de artigos abarcados pela posição **90.18**, e para classificação nas subposições, a RGI 6 estabelece que:

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, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na aceção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Por aplicação da RGI 6, o equipamento se classifica literalmente na subposição de primeiro nível **9018.4**, que possui as seguintes aberturas em subposições de segundo nível:

9018.4 - Outros instrumentos e aparelhos para odontologia:

9018.41.00 - Aparelhos dentários de brocar, mesmo combinados numa base comum com outros equipamentos dentários

Não correspondendo ao texto da subposição anterior, o produto se classifica, por aplicação da RGI 6, na subposição residual de 2º nível **9018.49**, a qual se desdobra regionalmente nos seguintes itens:

9018.49 – Outros

9018.49.1 – Brocas

9018.49.11 - De carboneto de tungstênio (volfrâmio)

9018.49.12 - De aço-vanádio

9018.49.19 – Outras

9018.49.20 – Limas

9018.49.40 - Para tratamento bucal, que operem por projeção cinética de partículas

Para definição do item e subitem, a RGC 1 estabelece que:

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.

Por aplicação da RGC 1, e não apresentando correspondência aos textos dos itens precedentes, o equipamento classifica-se no item residual **9018.49.9**, o qual apresenta os seguintes subitens:

9018.49.9 - Outros

9018.49.91 - Para desenho e construção de peças cerâmicas para restaurações dentárias, computadorizados

9018.49.99 – Outros

Ressalta-se, por oportuno, que esse texto possui força normativa e deve ser interpretado literalmente, salvo disposição em contrário, ou seja, a classificação deve privilegiar a descrição específica. Portanto, para enquadrar um equipamento na 9018.49.91 é necessário que ele corresponda exatamente à descrição legal.

No presente caso, resta esclarecido do fluxo de trabalho do sistema CEREC ou CAD/CAM que a unidade **CEREC MC XL**, é responsável apenas pelo corte da cerâmica e confecção da restauração ou infraestrutura de acordo com modelos já gravados em sua memória através de um software CAD específico, associado a um *scanner* intraoral, onde o profissional desenha a restauração de forma personalizada, ajustando anatomia, contatos e oclusão, indo ao encontro das conclusões postas no laudo técnico.

Assim, do ponto de vista estritamente literal da RGI 1, pode-se sustentar que:

- o sistema CEREC completo (scanner + software CAD + unidade de fresagem) executa as funções de desenho e construção;
- a unidade de fresagem CEREC MC XL, isoladamente, executa apenas a construção (usinagem).

De acordo com as informações postas acima, a descrição "**para desenho e construção de peças cerâmicas para restaurações dentárias, computadorizados**" da NCM **9018.49.91** exige que o equipamento seja destinado ao exercício **conjunto** dessas duas funções, e não apenas de uma delas. Esse argumento favorece o enquadramento da unidade de fresagem isolada na **9018.49.99**, e não na **9018.49.91**.

Exatamente com base nessas conclusões é que a autoridade aduaneira procedeu à reclassificação fiscal, cujas conclusões pode ser assim sintetizado: "*os aparelhos objeto da DI*

12/2241892-6 consistem em aparelhos computadorizados, que a partir de arquivos JÁ PRONTOS E INSTALADOS NA MEMÓRIA, executam a construção de peças cerâmicas para restauração dentária. NÃO ATUAM, PORTANTO, NO DESENHO DAS PEÇAS. **Recebem os desenhos gerados por OUTROS equipamentos.** Dessa forma, não podem ser classificados na NCM 9018.49.91, devendo ser classificados na NCM 9018.49.99” (grifou-se).

Por outro lado, a RGI 2a não parece aplicável ao CEREC AC, pois a discussão não envolve um artigo incompleto, mas sim a **correspondência entre as funções efetivamente desempenhadas pelo equipamento e a descrição da subposição**. Em outras palavras, a RGI 2a não pode ser utilizada para acrescentar uma função inexistente ao produto. Ela permite considerar um artigo incompleto como completo quando ele já possui a característica essencial do produto acabado. Não autoriza considerar que um equipamento destinado apenas à construção também execute o desenho.

Como a unidade de fresagem **CEREC AC**, isoladamente, realiza apenas a **construção (usinagem/fresagem)** das restaurações e não o **desenho digital**, a RGI 2a não supre essa ausência funcional, pois ela não transforma um equipamento funcionalmente distinto em outro apenas por analogia.

Portanto, não estando enquadrado no texto do primeiro subitem, a mercadoria classifica-se, por aplicação da RGC 1, no subitem residual **9018.49.99**, que corresponde a seu código NCM. É de se concordar, portanto, com a classificação fiscal constante da autuação e mantida pela decisão de primeira instância.

V – Da incidência dos juros sobre multa de ofício:

Por fim, em relação a incidência de juros de mora sobre multas de ofício, encontra-se pacificada no âmbito deste Conselho Administrativo, não comportando mais divergências, em face da edição da Súmula CARF nº 108, aprovada pelo Pleno em 03/09/2018.

O verbete sumular dispõe expressamente: “Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Portanto, rejeito o argumento.

VI – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário interposto, para afastar a preliminar de nulidade arguida, e no mérito, dar parcial provimento para cancelar a multa de 30% sobre o valor aduaneiro, tipificada no inciso I, do artigo 706, alínea “a” do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), em razão da ocorrência da prescrição intercorrente, afeto ao Tema 1.293 do STJ.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3003-002.835 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10921.720751/2013-31

Denise Madalena Green

DOCUMENTO VALIDADO