



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

**Processo n°** 11020.003133/2005-39  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-005.338 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2018  
**Matéria** CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
**Recorrente** LABORATORIO FARMACEUTICO VITAMED LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2004

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

PROVA DO ALEGADO. AUSÊNCIA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS ALCACHOFRA COMPOSTA, GINKGO BILOBA, GERIPLUS E VITFORTE

A fiscalização encontra-se embasada em conjunto probatório em relação ao qual o Recorrente não trouxe qualquer elemento concreto contrário. Na forma do art. 16 do Decreto n° 70.235/1972, os argumentos invocados em sede de defesa, suscetíveis de desconstituir as alegações fiscais, devem ser provados por meio de documentos hábeis e idôneos.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL PRODUTO HAIR/HARR INTERN.

A ausência da precisa indicação da classificação fiscal da mercadoria no entendimento da fiscalização na atividade de reclassificação fiscal é uma falha na identificação de elemento essencial da regra matriz de incidência tributária, para a efetiva subsunção do fato à norma (antecedente normativo - hipótese de incidência), vez que não é possível identificar, no entender da fiscalização, em qual NCM se enquadra, exatamente, esta mercadoria. Com isso, mostra-se evidente o erro de direito cometido pela fiscalização quando da revisão da classificação fiscal, vez que, após analisar os fatos (dados técnicos da mercadoria) procedeu com um enquadramento jurídico precário, com a identificação da NCM aplicável com grande margem de dúvida.

#### BOA-FÉ. IRRELEVÂNCIA JURÍDICA.

Dentro do prazo decadencial que lhe é garantido pelo Código Tributário Nacional, a fiscalização analisou as operações realizadas pela empresa e identificou inconformidades na apuração da COFINS devida no período em razão da indevida classificação fiscal das mercadorias, não se encontrando a Recorrente amparada por lançamento fiscal anterior ou consulta por ela formulada junto à Receita. Desta forma, inexistente qualquer impedimento legal para a realização da autuação como feita pela fiscalização, com o acréscimo de multa e juros na forma da lei, não sendo juridicamente relevante se a Recorrente teria agido, ou não, de boa fé.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento recurso para excluir as exigências fiscais correspondentes ao produto "Hair/Harr Intern".

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado).

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração para a exigência de COFINS decorrente da reclassificação fiscal de mercadorias realizada pela fiscalização. Segundo o entendimento fiscal, os seguintes produtos foram classificados nas NCMs equivocadas pela empresa, como se detalha a seguir em conformidade com o Relatório de atividade fiscal das e-fls. 30/35:

Produto	Indicação conforme empresa (e-fls. 39/41)	Classificação adotada pela empresa		Classificação da fiscalização	
Alcachofra Composta	Medicamento Fitoterápico (e-fls. 126/129) para controle do nível de colesterol, anemia, diurético, laxante suave	1302.19.90	Gomas, resinas e outros sucos e extratos vegetais - Sucos e extratos vegetais; matérias pécnicas, pectinatos e pectatos; ágarágar e outros produtos mucilaginosos e espessantes, derivados dos vegetais, mesmo modificados - Sucos e extratos vegetais: - Outros - Outros - Sucos E Extratos, De Outros Vegetais	3004.90.99	Produtos farmacêuticos - Medicamentos (exceto os produtos das posições 3002, 3005 ou 3006) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses (incluídos os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho - Outros - Outros - Outros
Ginkgo Biloba	Medicamento Fitoterápico Tradicional (e-fls. 130/132) Redução de memória e de concentração, labirintites e vertigens, auxiliando na regeneração cerebral e vascular	1302.19.30	Gomas, resinas e outros sucos e extratos vegetais - Sucos e extratos vegetais; matérias pécnicas, pectinatos e pectatos; ágarágar e outros produtos mucilaginosos e espessantes, derivados dos vegetais, mesmo modificados - Sucos e extratos vegetais: - Outros - De ginkgo biloba, seco	3004.90.99	Produtos farmacêuticos - Medicamentos (exceto os produtos das posições 3002, 3005 ou 3006) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses (incluídos os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho - Outros - Outros - Outros
Hair/Haar Intern em meio líquido	Restaurador biológico da saúde, do crescimento e do equilíbrio dos cabelos. Tratamento medicinal para queda, falta de brilho e oleosidade dos cabelos (e-fls. 133/135)	3004.50.90	Produtos farmacêuticos - Medicamentos (exceto os produtos das posições 3002, 3005 ou 3006) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses (incluídos os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho - Outros medicamentos contendo vitaminas ou outros produtos da posição 2936 - Outro	3305.90.00	Óleos essenciais e resinóides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas - Preparações capilares - Outras
Hair/Haar Intern em comprimido e solução	Restaurador biológico da saúde, do crescimento e do equilíbrio dos cabelos. Tratamento medicinal para queda, falta de brilho e oleosidade dos cabelos (e-fls. 133/135)	2936.90.00	Produtos químicos orgânicos - Provitaminas e vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese (incluídos os concentrados naturais), bem como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas, misturados ou não entre si, mesmo em quaisquer soluções - Outras, incluídos os concentrados naturais	3305.90.00	Óleos essenciais e resinóides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas - Preparações capilares - Outras
Geriplus	Suplemento vitamínico	2936.90.00	Produtos químicos orgânicos	3004.50.90	Produtos farmacêuticos -

	mineral (e-fls. 136/137) para combater o stress, esgotamento físico e mental		- Provitaminas e vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese (incluídos os concentrados naturais), bem como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas, misturados ou não entre si, mesmo em quaisquer soluções - Outras, incluídos os concentrados naturais		Medicamentos (exceto os produtos das posições 3002, 3005 ou 3006) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses (incluídos os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho - Outros medicamentos contendo vitaminas ou outros produtos da posição 2936 - Outros
Vitforte	Produto tradicional VITAMED, com avançada fórmula de ação ortomolecular. Poliminerais e Polivitamínico de alta performance (e-fls. 139/141) Combater o stress, esgotamento físico e mental	2936.90.00	Produtos químicos orgânicos - Provitaminas e vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese (incluídos os concentrados naturais), bem como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas, misturados ou não entre si, mesmo em quaisquer soluções - Outras, incluídos os concentrados naturais	3004.50.90	Produtos farmacêuticos - Medicamentos (exceto os produtos das posições 3002, 3005 ou 3006) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses (incluídos os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho - Outros medicamentos contendo vitaminas ou outros produtos da posição 2936 - Outros

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa. Em análise desta defesa, o processo foi convertido em diligência pelo Despacho das e-fls. 196/200, sintetizada nos seguintes termos à e-fl. 200:

Entendendo-se necessários tais esclarecimentos para a solução da lide, propõe-se o encaminhamento do presente à DRF em Caxias do Sul (RS), para que:

1. esclareça objetivamente as questões postas a propósito do produto Hair/Haar Intern. Em caso de novo posicionamento, verifique a questão dos débitos lançados, produzindo novos demonstrativos, se necessários;

2. observada a legislação de regência (inclusive a relativa à apuração de *crédito presumido* – regime especial do art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000), verifique a existência ou não de créditos de COFINS passíveis de dedução dos valores ora lançados, no período apropriado;

3. caso sejam apurados créditos, verifique a situação dos débitos de COFINS ora lançados, elaborando, se for o caso, quadro demonstrativo da nova situação, para que, adicionado aos demais elementos constantes do processo, seja efetuado o julgamento da lide;

4. produza informação circunstanciada, clara, objetiva e precisa que esclareça as questões apontadas nesta diligência, adotando demais providências que, a critério da Fiscalização, possam subsidiar na solução da lide;

5. dê ciência do resultado desta diligência à contribuinte, facultando-lhe a oportunidade de manifestação no processo, no prazo legal, se assim o desejar.

Em resposta a esta diligência, foi elaborado o relatório das e-fls. 357/360, trazendo os esclarecimentos solicitados:

Nos anos-calendário de 2001 a 2003 a Vitamed optou pela tributação do IRPJ/CSLL com base no Lucro Presumido e, a partir do ano de 2004, passou a apurar seu resultado através do Lucro Real.

Relativamente aos anos de 2001 a 2003 a forma de tributação do IRPJ adotada pela contribuinte foi pelo Lucro Presumido, portanto não sujeita as regras da não-cumulatividade que é próprio das empresas tributadas pelo Lucro Real. Também cabe destacar que o regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/COFINS somente é aplicável para as empresas que tenham firmado compromisso de ajustamento de conduta ou cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos (Lei n.º 10.548, de 13.11.2002). Mesmo no caso da possibilidade de utilização do crédito presumido este somente será determinado mediante a receita bruta da venda de medicamentos sujeitos a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta e, ainda, relacionados pelo Poder Executivo, que não é o caso dos produtos fabricados e comercializados pela Vitamed.

No tocante ao ano de 2004 a Vitamed optou pela tributação pelo regime do Lucro Real e, desta forma, passou a utilizar a sistemática da não-cumulatividade do PIS/COFINS. Assim, para o ano de 2004, os créditos passíveis de utilização no cálculo das contribuições em comento já foram devidamente calculados e aproveitados pela própria contribuinte, inclusive resultando saldo a pagar conforme informado em resposta ao termo de intimação.

Considerando que a Vitamed já utilizou os créditos a que teria direito no cálculo original das contribuições devidas e não tendo sido constatado nenhum outro valor passível de utilização, as diferenças apuradas, no lançamento fiscal que resultou da alteração das alíquotas aplicadas nos produtos comercializados, representam o valor das contribuições que deixaram de ser apuradas e recolhidas aos cofres públicos.

Referente ao pedido de esclarecimento concernente a classificação fiscal adotada para o produto "Hair/Haar Intern" destaca-se que, apesar da contribuinte ter informado em sua resposta ao item 1 da intimação fiscal (*doc. fls 205 e 206*), que a classificação utilizada foi 2936.9000 para o período de 2001 a 2007 e 3004.5090 para o ano de 2007 em diante, constata-se que, em análise realizada no arquivo magnético apresentado durante o procedimento de fiscalização original, tal informação não é condizente com estes dados.

Em verificação realizada nos dados relativos as notas fiscais de saída dos produtos sob análise, constatou-se que a Vitamed utilizou a classificação fiscal 29.36.90.00 somente até a data de 17/06/2002. Após esta data, a nova classificação fiscal adotada passou a ser a 30.04.50.90. Ressalto que estes dados são relativos aos documentos fiscais constantes nos arquivos digitais envolvendo o período de 01/01/2000 a 31/12/2004 e entregues

durante o procedimento de fiscalização que resultou no lançamento fiscal ora analisado. Anexo planilha (*doc. fls 256 a 303*) extraída dos dados disponibilizados pela empresa quando da realização da fiscalização e que demonstra todas as saídas do produto "Hair/Haar Intern" do estabelecimento ocorridas no período mencionado.

Quanto ao motivo de ter sido considerado que o produto em questão se classificaria na posição 33.05.90.00 utilizando-se, as soluções de consulta da Receita Federal do Brasil apenas como complementação do entendimento, justifica-se pelo motivo de ter sido considerado que o produto em questão tratava-se de produto de toucador. Conforme pesquisa realizada no sítio do Ministério da Saúde, o produto Hair Intern estava catalogado na categoria "outros produtos com ação na pele e mucosas" (*doc. fls 254*) a qual mudou, em julho de 2005, para "polivitamínicos sem minerais" (*doc. fls 255*).

No entanto, mesmo que esta não fosse a classificação fiscal correta para o produto em análise, não podemos considerar que se possa utilizar a classificação 29.36.90.00, classificação esta utilizada para produtos químicos não apresentados em doses. Para os produtos apresentados sob forma de doses a posição 30.04 "Medicamentos (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados na forma de doses (incluídos os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho" é mais específico e, desta forma, deve prevalecer sobre a mais genérica. Mais especificamente a subposição 3004.50 "Outros medicamentos contendo vitaminas ou outros produtos da posição 29.36" e o item 3004.50.90 "Outros". Assim, existindo uma posição mais específica para a mesma mercadoria esta deverá ser a adotada. No caso em tela, a Vitamed, quando classificou o produto "Hair/Haar Intern" no capítulo 29, deixou de tributar o PIS/COFINS nas alíquotas diferenciadas conforme forma estabelecida na Lei n.º 10.147/2000 e alterações, sendo esta diferença o objeto do lançamento fiscal constante do auto de infração impugnado.

Também cabe destacar que tanto no período que a contribuinte adotou a classificação fiscal 2936 ou 3004 as receitas provenientes deste produto não foram tributadas nas alíquotas corretas, ou seja, mesmo quando a classificação fiscal constante dos documentos fiscais ensejava a aplicação majorada das alíquotas do PIS/COFINS esta não foi realizada conforme determinava a legislação à época dos fatos.

Para apuração dos valores decorrentes da correta classificação fiscal, foi emitida uma planilha contendo todas as notas fiscais de saída do produto "Hair/Haar Intern" no período de 2000 a 2004 onde constam as informações relativas a data, descrição da mercadoria, tipo de operação, número do documento fiscal, classificação fiscal aplicada e valor total do item (*doc. fls 256 a 303*). Com base nesta planilha foi elaborada a tabela "Apuração dos Tributos -

*Hair/Haar Intern* onde são demonstrados os valores das contribuições para a COFINS com a alíquota aplicada pela contribuinte (3 %) e a alíquota que deveria ter sido aplicada (9,90%) conforme alterações da Lei n.º 10.865, de 2004 (doc. fls 304 e 305).

Tendo sido atendido o solicitado no Despacho n.º 041 – 2ª Turma da DRJ/POA, de 24 de março de 2011, determino o encaminhamento deste Relatório de Diligência Fiscal, juntamente com as planilhas nele citadas, para ciência da contribuinte e abertura de prazo regulamentar para manifestação, se assim o desejar.

Após a intimação da empresa do relatório da diligência, o processo foi julgado pela 2ª Turma da DRJ de Porto Alegre por meio do Acórdão n.º 10.46.551, entendendo por negar provimento à Impugnação. Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2004*

*PRODUTOS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RECLASSIFICAÇÃO PELO FISCO.*

*Restando correta a reclassificação fiscal procedida pelo Fisco, com alteração para maior da alíquota da contribuição, tornam-se exigíveis as diferenças apuradas, acompanhadas dos acréscimos legais previstos na legislação.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/05/2001 a 31/12/2004*

*MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.*

*A falta de recolhimento ou de pagamento da contribuição apurada em procedimento de ofício sujeita o contribuinte à aplicação da multa de 75% e dos juros de mora com base na taxa Selic, por força de expressa previsão legal.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido" (e-fl. 368)*

Intimada desta decisão em 03/10/2013 (e-fl. 384), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 04/11/2013 (e-fls. 386/390) reiterando os argumentos aduzidos em sede de impugnação, alegando, em síntese:

*(i)* que não houve erro quanto a classificação fiscal dos produtos, que estavam em conformidade com consultoria prestada por empresa terceira em 2001. Entende a Recorrente que teria agido de boa-fé e em conformidade com o registro dos medicamentos junto a ANVISA.

*(ii)* a impossibilidade dos efeitos da reclassificação fiscal retroagir para os 5 (cinco) anos anteriores a autuação com o acréscimo de juros e multa. Indica ainda que seria boa fé da Recorrente e seu direito classificar o produto da forma que julgou mais adequada e favorável aos seus produtos.

Em seguida, os autos foram direcionados para este Conselho.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

Conheço do Recurso Voluntário interposto, por tempestivo, adentrando em suas razões.

## I - DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS

A classificação fiscal das mercadorias é uma atividade jurídica de avaliar a subsunção do fato à norma pautada em dados técnicos concernentes à mercadoria. Assim, para avaliar o enquadramento do produto no código correto da NCM, necessário se atentar para suas particularidades técnicas e seu correspondente enquadramento dentro da Convenção do Sistema Harmonizado (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição).

Esse caminho interpretativo, que deve ser observado pelos auditores fiscais quando da revisão da NCM adotada pelos contribuintes, foi muito bem elucidado em julgamento neste E. CARF de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que consignou em sua ementa:

*"Assunto: Classificação de Mercadorias*

*Data do fato gerador: 30/10/2000*

***CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.***

***CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.***

*A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.*

***CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO. RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.***

*Solicitado pela recorrente laudo técnico complementar, por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, e aprovada a solicitação pelo colegiado julgador, legítima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria. (...)" (Processo nº 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão nº 3401-003.229. Unânime - grifei).*

No presente processo, com fulcro nas informações apresentadas pela Recorrente no curso da fiscalização, a fiscalização procedeu com a reclassificação de mercadorias comercializadas pela Recorrente. Esse procedimento foi respaldado nas notas explicativas do sistema harmonizado e em soluções de consultas da Receita Federal quanto a produtos com composições semelhantes, com exceção apenas do produto "Hair/Haar Intern" que será objeto de análise mais específica adiante. Para os demais produtos (Alcachofra

composta, Ginkgo Biloba, Geriplus e Vitforte) o fundamento para a reclassificação foi desenvolvido em detalhes pela r. decisão recorrida, que não merece reparo:

*"No que tange aos demais produtos verificados, tem-se que:*

*a) **Alcachofra Composta:** refere a Regra Geral nº 1 para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI-SH)1), que 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 outras regras gerais.*

*A posição (3004) tem em seu texto: medicamentos (...) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses ou acondicionados para venda a retalho. Neste sentido, ainda, a Nota 2 da Seção 6 prescreve: (...) qualquer produto que, em razão da sua apresentação em doses ou do seu acondicionamento para venda a retalho, se inclua numa das posições 3004, 3005, 3006, (...), deverá classificar-se por uma destas posições e não por qualquer outra posição da Nomenclatura. **A este respeito as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH – posição 3004) esclarecem que consideram-se como tais os produtos (por exemplo, o bicarbonato de sódio e o pó de tamarindo) que, em virtude do seu acondicionamento e principalmente da presença, sob qualquer forma, de indicações apropriadas (natureza da enfermidade contra a qual devem ser ministrados, modo de usar, posologia, etc.), deixem clara a destinação para venda direta aos utilizadores (particulares, hospitais, etc.), sem novo acondicionamento, para os fins acima referidos.***

*Conforme fls. 126 a 129, o produto analisado é acondicionado para venda a retalho, possuindo sua bula informações ao paciente, o que lhe confere as características de medicamento na acepção da posição 3004.*

*A Regra Geral 6 (RGI(SH)6) refere que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Suposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições de mesmo nível.*

*A posição 3004 tem oito subposições completas. A subposição 3004.90 outros é a adequada por não haver subposição específica para o medicamento em questão.*

***Assim, no item 3004.90.9, o código 3004.90.99 é o correto para classificar tal medicamento, por não haver item ou subitem específico para o mesmo (neste sentido, ver Decisões SRRF 6º/RF nºs 10/00<sup>1</sup>, publicada no DOU de 01/08/2000, e 19/00<sup>2</sup>, com publicação no DOU de 23/11/2000);***

***b) Ginkgo Biloba:** tendo em vista que o produto em questão é um extrato vegetal, poder-se-ia cogitar o seu enquadramento na posição 1302, cujo texto contém Sucos e extratos vegetais; matérias pécticas, pectinatos e pectados; ágar-ágar e outros produtos mucilaginosos e espessantes, derivados dos vegetais, mesmo modificados, como entendeu a contribuinte.*

*A posição 3004, de texto Medicamentos (exceto os produtos das posições 3002, 3005 ou 3006) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses ou acondicionados para venda a retalho, também poderia ser aplicada para o produto, já que tem ele característica de medicamento (registro no MS), sendo sua finalidade comprovada*

<sup>1</sup> "ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: **Código TIPI - Mercadoria 3004.90.99 Medicamento à base de extrato de alcachofra**, extrato de alecrim, extrato de boldo chileno e extrato de capeba, em solução oral, acondicionado para venda a varejo, com indicação terapêutica nos casos de afecções hepáticas, comercialmente denominado "Figabom"." (DECISÃO Nº 10 de 19 de Julho de 2000 - grifei)

<sup>2</sup> "ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: **Código TIPI - Mercadoria 3004.90.99 Medicamento à base de extrato seco de Alcachofra**, extrato seco de Chá-bugre, extrato seco de Carqueja e extrato seco de Boldo Chileno, em comprimido, acondicionado para venda a varejo, com indicação terapêutica em vários casos de obesidade, comercialmente denominado CABIFLEX." (DECISÃO Nº 19 de 25 de Agosto de 2000 - grifei)

pelas indicações constantes da bula (fls. 131 a 132). Sua apresentação em doses (comprimidos) atende a outra condição explicitada pelo texto da posição.

**A Nota 1, alínea f, do Capítulo 13, exclui da posição 1302 os medicamentos das posições 3003 e 3004. A Nota 2 da Seção VI Produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas estabelece que, em razão da sua apresentação em doses ou do seu acondicionamento para venda a retalho, as posições 3004, 3005, 3006, 3212, 3303, 3304, 3305, 3306, 3307 ou 3308 terão prioridade na classificação do produto sobre qualquer outra posição da Nomenclatura. Por essas razões, o produto em estudo deve ser incluído na posição 3004.**

**As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado/NESH referentes à posição 1302, ratificam o enquadramento do produto na posição 3004.**

Assim, como se trata de um medicamento obtido exclusivamente de extratos ou sucos vegetais, que não contém os princípios medicamentosos citados nos textos das subposições 3004.10 a 3004.50, deve ele ser enquadrado na subposição residual 3004.90. **Também por não corresponder aos textos dos desdobramentos regionais seguintes, o produto deve ser classificado no item e no subitem residual 3004.90.99 (neste sentido, ver Decisão SRRF 9º/RF nº 24/00<sup>3</sup>, publicada no DOU de 06/04/2000);**

(...)

**d) Geriplus:** a classificação de mercadorias na NCM é realizada com o emprego, conforme o caso, das seis Regras Gerais Interpretativas do Sistema Harmonizado (RGI/SH) e das duas Regras Gerais Complementares da NCM (RGC/NCM). A primeira Regra Geral de Interpretação do SH dispõe que 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 seguintes.

Isso observado, deve-se buscar as posições e Notas que são aplicáveis ao produto em questão. Em primeiro lugar, deve-se considerar que as substâncias ativas da formulação são vitaminas incluídas na posição 29.36, cujo texto é Provitaminas e vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese (incluídos os concentrados naturais), bem como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas, misturados ou não entre si, mesmo em quaisquer soluções.

**Todavia, apesar de estarem misturadas entre si, o que poderia sugerir a posição indicada no parágrafo anterior, no presente caso as vitaminas estão associadas a excipientes (que não é o caso de uma solução) o que lhes confere um uso particular como medicamento. Deste feito, a classificação é excluída do Capítulo 29 por aplicação das disposições da Nota 1 desse Capítulo, que exclui misturas, soluções e outras preparações não ressaltadas pelos textos de suas posições e Notas.**

Ademais, a Nota 2 da Seção V (Produtos das Indústrias Químicas ou das Indústrias Cosméticas), dispõe:

**2. Ressalvadas as disposições da Nota 1 acima, qualquer produto que, em razão da sua apresentação em doses ou do seu acondicionamento para venda a retalho, se inclua numa das posições 30.04, 30.05, 30.06, 32.12, 33.03, 33.04, 33.05, 33.06, 33.07, 35.06, 37.07 ou 38.08, deverá classificar-se por uma destas posições e não por qualquer outra posição da Nomenclatura.**

<sup>3</sup> "ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: **Código TIPI Mercadoria 3004.90.99 Extrato vegetal de ginkgo biloba seco**, recomendado em material publicitário para problemas circulatórios, combate aos radicais livres, etc., apresentado em cápsulas gelatinosas de 250mg, para venda a varejo em frascos plásticos contendo 60 cápsulas, **denominado comercialmente "Ginkgo Biloba"**. (...)" (DECISÃO Nº 24 de 24 de Fevereiro de 2000 - grifei)

*Conforme se depreende das fls. 136 a 137, o medicamento ora analisado é apresentado sob a forma de comprimidos, ou seja, em doses, e em embalagens para venda direta a consumidor final. Assim, mesmo que cogitada outra possibilidade de classificação, as posições mencionada na Nota acima reproduzida têm preferência sobre quaisquer outras da Nomenclatura. Dessa forma, faz-se mister reproduzir-se o texto da posição 3004:*

*30.04 - Medicamentos (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados na forma de doses (incluídos os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho.*

*Como visto, o produto atende exatamente ao texto dessa posição, pois se trata de um medicamento constituído por produtos misturados, apresentado em doses e, ainda, acondicionado para venda a retalho. Em nível de subposição, são excluídas as 3004.10 a 3004.40, pois o produto não contém qualquer tipo de antibiótico, hormônio ou alcalóide, sendo cabível a subposição 3004.50 – Outros medicamentos contendo vitaminas ou outros produtos da posição 29.36. Em que pese a medicação conter nicotinamida e pantotenato de cálcio, por aplicação das RGC-1 combinadas com as Regras Gerais 2b e 3b, verifica-se que o principal componente do medicamento, ou seja, o que lhe confere a característica essencial, são as vitaminas (especialmente a C), donde a classificação deverá ser realizada no item 3004.50.90 (neste sentido ver IN SRF nº 281, de 2003, publicada no DOU de 14/01/2003; Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DIANA nº 28, de 01/02/2006<sup>4</sup>);*

*e) Vitforte: no caso deste produto valem as mesmas argumentações contidas neste Voto em relação ao medicamento Geriplus, sendo cabível destacar a Nota 2 da Seção V (Produtos das Indústrias Químicas ou das Indústrias Cosméticas) que dispõe:*

*2. Ressalvadas as disposições da Nota 1 acima, qualquer produto que, em razão da sua apresentação em doses ou do seu acondicionamento para venda a retalho, se inclua numa das posições 30.04, 30.05, 30.06, 32.12, 33.03, 33.04, 33.05, 33.06, 33.07, 35.06, 37.07 ou 38.08, deverá classificar-se por uma destas posições e não por qualquer outra posição da Nomenclatura.*

*Como o medicamento é apresentado sob a forma de cápsulas, ou seja, em doses, e em embalagens para venda direta a consumidor final (fls. 138 a 141), a posição apropriada ao produto é a 3004, sendo que a classificação deverá ser realizada no item 3004.50.90.*

*Conclusão quanto aos produtos analisados*

*Observadas as peças processuais, em especial os demonstrativos de fls. 22 a 29, o Relatório de Atividade Fiscal (fls. 30 a 35), os extratos de consulta de fls. 257 a 258, as planilhas de fls. 259 a 354 e o Relatório de Diligência Fiscal (fls. 357 a 360), deve-se entender corretas as classificações fiscais das mercadorias conforme determinadas pelo autuante, que atendeu às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.*

*Disso decorre que nada deve ser alterado no lançamento fiscal (AI de COFINS)." (e-fls. 373/377 - grifei)*

Especificamente quanto aos produtos Alcachofra composta, Ginkgo Biloba, Geriplus e Vitforte, observa-se que a Recorrente em sua defesa não traz qualquer argumento ou documento concreto capaz de afastar a conclusão alcançada pela fiscalização, se referindo de forma geral à uma consulta por ela formulada em 2001 para consultores independentes que

<sup>4</sup> "ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: Código TIPI Mercadoria 3004.50.90 Medicamento apresentado em frasco de plástico contendo 30 comprimidos, constituído basicamente da mistura de diversas vitaminas, com preponderância da Vitamina "C", indicado para profilaxia e tratamento das carências vitamínicas decorrentes de doença renal crônica, denominado comercialmente "Renal-Vit" e cientificamente "Polivitamínico"." (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 28 de 01 de Fevereiro de 2006 - grifei)

teria ensejado a alteração da classificação fiscal de alguns produtos, bem como ao próprio registro na ANVISA dos produtos.

Contudo, nenhum desses documentos foram anexados aos presentes autos, não constando sequer uma evidência da efetiva existência da consulta formulada aos terceiros ou mesmo da relevância dos registros da ANVISA no presente caso, se efetivamente possuiriam dados técnicos diferentes daqueles já constantes dos documentos acostados aos autos.

Assim, observa-se que as alegações trazidas pelo Recorrente quanto aos produtos Alcachofra composta, Ginkgo Biloba, Geriplus e Vitforte não possuem qualquer substrato documental. De fato, não foram trazidos aos autos quaisquer documentos suscetíveis a afastar o detalhado relatório acostado ao Auto de Infração, endossado pela r. decisão recorrida, que concluiu pela necessidade de reclassificação das mercadorias.

Observa-se, portanto, que a fiscalização se encontra embasada em conjunto probatório em relação ao qual o Recorrente não trouxe qualquer elemento concreto contrário. Ora, como é assente, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, os argumentos invocados que são suscetíveis de desconstituir as alegações fiscais, em conformidade com o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972:

*“Art. 16. A impugnação mencionará: (...)*

*III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”*

Seja em sede de Impugnação ou de Recurso Voluntário, o Recorrente se respaldou em argumentos genéricos sem substrato documental ao tratar dos produtos Alcachofra composta, Ginkgo Biloba, Geriplus e Vitforte, que não foram suficientes à afastar as contundentes afirmações fiscais.

Por outro lado, especificamente quanto ao produto "Hair/Haar Intern", entendo que a fiscalização não demonstrou as razões pelas quais esse produto deveria ser efetivamente enquadrado na posição 3305.90.00 (Óleos essenciais e resinóides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas - Preparações capilares - Outras). No relatório fiscal, foi genericamente apontado quanto a este produto às e-fls. 32/33:

Hair/Haar Intern – Produto indicado, além de outras, como restaurador biológico da saúde, do crescimento e do equilíbrio dos cabelos (*doc. fls. 131 a 133*), sendo que, neste caso, a empresa adota duas classificações fiscais para o mesmo produto. Quando o produto é vendido somente em meio líquido a classificação é a 30.04.50.90 e para o produto vendido em conjunto, ou seja, comprimido e solução, a classificação adotada a partir de 18/06/2002 é a 29.36.90.00. Até esta data a classificação adotada para ambos produtos era a 30.04.50.90. No entanto, conforme as soluções de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal (*doc. fls 154 e 155*) a correta classificação para ambos produtos é a 33.05.90.00.

Contudo, a informação técnica deste produto evidencia que ele seria um complexo vitamínico, como indicado no documento acostado à e-fl. 135 do processo:

**Informação Técnica**

Haar-Intern é um preparado com fundamento biológico vegetal, para estímulo e renovação dos cabelos, bem como para a melhora de sua estrutura. Seus elementos ativos estão em comunicação especial, sob a forma de gotas e drágeas.

Contém, entre outros elementos, "Echinacea Purpurea", planta medicinal indígena da América do Norte cuja ação foi cientificamente comprovada pela moderna pesquisa dos medicamentos. Vitaminas importantes, que dão às células germinativas impulsos de crescimento decisivo, também fazem parte do composto. A influência salutar da Vitamina D sobre o crescimento dos cabelos já é bastante conhecida. A Vitamina B6 age em casos de queda de origem seborréica, e a Vitamina A, cuja ação benéfica ficou comprovada em vários tipos de ocorrência de queda de cabelos, complementam a ação abrangente de Haar-Intern.

**Apresentação:**

Embalagem contendo 60 drágeas e 30 ml de solução.

**Indicação:**

Queda de cabelos, cabelos quebradiços, oleosos e danificados, seborréia, disceratoses foliculares, alopecia provocada por hipotricose, ictiose e queratose, hipovitaminoses A, D e B6.

**Posologia:**

Pela manhã, 15 gotas diluídas em uma colher de água, chá, café, etc. e 1 drágea. Repetir à noite, sempre imediatamente antes ou após as refeições.

**Contra-indicação:**

Não apresenta. Entretanto, durante gravidez ou amamentação, somente devem ser consumidos medicamentos prescritos pelo seu médico.

**TODO MEDICAMENTO DEVE SER MANTIDO FORA DO ALCANCE DAS CRIANÇAS.****COMPOSIÇÃO:**

Cada drágea revestida contém:

Vitamina A (Retinol).....3000 U.I.  
Vitamina D3 (Colecalciferol).....200 U.I.  
Vitamina B6 (Cloridrato de Piridoxina) .....10 mg

Cada 100ml da solução contém

Acetato de Látex diluído 0,5.....0,10 ml  
Tintura de Echinacea Purpúrea Q.S.P.....100 ml

Exatamente em razão da divergência entre a classificação fiscal adotada pela fiscalização e as informações técnicas constantes da documentação acostada aos autos que o processo foi convertido em diligência especificamente quanto a esse produto. Como indicado no despacho de diligência (e-fl. 200):

Ainda como objeto desta diligência, observadas as informações constantes do *Relatório de Atividades Fiscais* a propósito do produto Hair/Haar Intern, e, em especial, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH da posição 33.05, deve a Fiscalização esclarecer, de forma objetiva:

a) qual a classificação fiscal utilizada pela empresa para o produto no período que abrangeu a auditoria fiscal;

b) qual a classificação fiscal utilizada pela empresa para o produto após o período que abrangeu a auditoria fiscal;

c) porque a Fiscalização adotou como classificação fiscal do produto o código 33.05.90.00, utilizando como fundamento soluções de consulta RFB (fls. 154 e 155), visto que, conforme informações extraídas das fls. 132/133, trata-se de um composto vitamínico ingerível (via oral), com registro no Ministério da Saúde (ver fl. 131).

E a resposta da diligência não sanou essa dúvida, qual seja, do porque não se considerar esse produto como um composto vitamínico. A resposta da diligência, integralmente transcrita pela r. decisão recorrida neste ponto, apenas consignou:

*"Quanto ao motivo de ter sido considerado que o produto em questão se classificaria na posição 33.05.90.00 utilizando-se, as soluções de consulta da Receita Federal do Brasil apenas como complementação do entendimento, justifica-se pelo motivo de ter sido considerado que o produto em questão tratava-se de produto de toucador. Conforme pesquisa realizada no sítio do Ministério da Saúde, o produto Hair Intern estava catalogado na categoria "outros produtos com ação*

na pele e mucosas" (doc. fls 254) a qual mudou, em julho de 2005, para "polivitamínicos sem minerais" (doc. fls 255).

No entanto, mesmo que esta não fosse a classificação fiscal correta para o produto em análise, não podemos considerar que se possa utilizar a **classificação 29.36.90.00, classificação esta utilizada para produtos químicos não apresentados em doses. Para os produtos apresentados sob forma de doses a posição 30.04 "Medicamentos (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados na forma de doses (incluídos os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho" é mais específico e, desta forma, deve prevalecer sobre a mais genérica. Mais especificamente a subposição 3004.50 "Outros medicamentos contendo vitaminas ou outros produtos da posição 29.36" e o item 3004.50.90 "Outros". Assim, existindo uma posição mais específica para a mesma mercadoria esta deverá ser a adotada. No caso em tela, a Vitamed, quando classificou o produto "Hair/Haar Intern" no capítulo 29, deixou de tributar o PIS/COFINS nas alíquotas diferenciadas conforme forma estabelecida na Lei nº 10.147/2000 e alterações, sendo esta diferença o objeto do lançamento fiscal constante do auto de infração impugnado.**

Também cabe destacar que tanto no período que a contribuinte adotou a classificação fiscal 2936 ou 3004 as receitas provenientes deste produto não foram tributadas nas alíquotas corretas, ou seja, mesmo quando a classificação fiscal constante dos documentos fiscais ensejava a aplicação majorada das alíquotas do PIS/COFINS esta não foi realizada conforme determinava a legislação à época dos fatos.

Para apuração dos valores decorrentes da correta classificação fiscal, foi emitida uma planilha contendo todas as notas fiscais de saída do produto "Hair/Haar Intern" no período de 2000 a 2004 onde constam as informações relativas a data, descrição da mercadoria, tipo de operação, número do documento fiscal, classificação fiscal aplicada e valor total do item (doc. fls 256 a 303). Com base nesta planilha foi elaborada a tabela "Apuração dos Tributos - Hair/Haar Intern" onde são demonstrados os valores das contribuições para a COFINS com a alíquota aplicada pela contribuinte (3%) e a alíquota que deveria ter sido aplicada (9,90%) conforme alterações da Lei nº 10.865, de 2004" (e-fls 304/305 - grifei).

Ora, em se tratando de um complexo vitamínico em cápsulas, qual a razão para enquadrar esse produto no código 3305.90.00 da NCM, referente à produtos de perfumaria (ou seja, que não corresponde a medicamentos)? Porque não enquadrar esse produto na posição 3004.50 "Outros medicamentos contendo vitaminas ou outros produtos da posição 29.36" e o item 3004.50.90 "Outros"? Não seria esta a posição específica à qual a NESH se refere? Qual a posição da NCM correta desse produto? São perguntas que a meu ver não foram solucionadas pela fiscalização mesmo após a diligência fiscal realizada nos autos.

Sob esta perspectiva, especificamente quanto ao produto "Hair/Haar Intern", entendo que a fiscalização não trouxe aos autos elementos e provas suficientes para proceder com a reclassificação das mercadorias e para identificar qual a classificação fiscal correta a ser adotada pela empresa.

Ora, a ausência da precisa indicação da classificação fiscal da mercadoria no entendimento da fiscalização é um grave erro de direito cometido pela fiscalização, suficiente para cancelar a exigência do Auto de Infração especificamente quanto ao produto "Hair/Haar Intern". Trata-se de uma falha na identificação de elemento essencial da regra matriz de incidência tributária, para a efetiva subsunção do fato à norma (antecedente normativo -

hipótese de incidência), vez que não é possível identificar, no entender da fiscalização, em qual NCM se enquadra, exatamente, esta mercadoria.

Com isso, mostra-se evidente o erro de direito cometido pela fiscalização quando da revisão da classificação fiscal, vez que, após analisar os fatos (dados técnicos das mercadorias) procedeu com um enquadramento jurídico precário, sem a precisa identificação da NCM supostamente aplicável, ferindo a exigência do art. 10, IV e V, do Decreto n.º 70.235/72, que expressam:

*"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

*(...)*

*IV - **a disposição legal infringida** e a penalidade aplicável;*

*V - **a determinação da exigência** e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;"* (grifei)

Em conformidade com a Solução de Consulta COSIT n.º 8/2013, este erro cometido em elemento essencial da regra matriz de incidência tributária macula integralmente a exigência deste ponto por ser *"impossível de ser convalidado"*:

*"10.1. No erro de **direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário** em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. **É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.**"* (grifei)

Trata-se, portanto, de um equívoco na valoração jurídica dos fatos pela fiscalização que não é passível de ser revisado à luz do art. 146, do Código Tributário Nacional, na forma sedimentada pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.130.545, julgado em sede de recurso repetitivo:

*"(...) 6. **Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução"**.*

*7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".*

*8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:*

*"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, **o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.***

*Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).*

*'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural,*

*entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)*

*"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção.*

**O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada.** *Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coelho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)*

(...)

*10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011 - grifei)*

Diante do exposto, uma vez não identificada a NCM aplicável ao produto "Hair/Harr Intern" na revisão da classificação fiscal realizada, deve ser cancelada a exigência fiscal correspondente a este produto, em conformidade com o art. 53 da Lei n.º 9.784/1999<sup>5</sup> e com o art. 61 do Decreto n.º 70.235/72<sup>6</sup>.

## **II - DA POSSIBILIDADE DE RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS E A APLICAÇÃO DOS JUROS E MULTA DEVIDOS**

Sustenta a Recorrente que não caberia a revisão da classificação fiscal adotada pela empresa com efeito retroativo para a exigência dos valores de COFINS devidos. Para isso, traz jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça quanto a impossibilidade de revisão aduaneira após o desembaraço aduaneiro de mercadorias na importação.

Contudo, no presente caso, não estamos diante de operações de importação, mas dos efeitos da reclassificação fiscal para fins de cálculo das contribuições sociais devidas. Não há que se falar, portanto, de revisão aduaneira como sustentado pela Recorrente (tese essa que, inclusive, não tem encontrado amparo nesse Conselho<sup>7</sup>).

No presente caso, dentro do prazo decadencial que lhe é garantido pelo Código Tributário Nacional, a fiscalização analisou as operações realizadas pela Recorrente e identificou inconformidades na apuração da COFINS devida no período em razão da indevida

<sup>5</sup> "Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos."

<sup>6</sup> "Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade."

<sup>7</sup> Vide, a título de exemplo, o Acórdão 3401-004.020 de relatoria do Conselheiro Leonardo Branco, Sessão 24/10/2017.

classificação fiscal das mercadorias, não se encontrando a Recorrente amparada por lançamento fiscal anterior ou consulta por ela formulada junto à Receita. Desta forma, inexistente qualquer impedimento legal para a realização da autuação como feita pela fiscalização, não sendo juridicamente relevante se a Recorrente teria agido, ou não de boa fé.

Em razão dos reflexos tributários da indevida classificação fiscal das mercadorias Alcachofra composta, Ginkgo Biloba, Geriplus e Vitforte, correta a aplicação dos juros de mora e da multa de ofício com fulcro, respectivamente, nos artigos 61, §3º e 44, I, ambos da Lei n.º 9.430/96<sup>8</sup>. Afastar a expressa previsão legal quanto ao cálculo dos juros e da multa seria uma verdadeira análise da inconstitucionalidade dos dispositivos normativos, vedada nesta seara na forma da Súmula CARF 2<sup>9</sup>.

### III - DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir as exigências fiscais correspondentes ao produto "Hair/Harr Intern".

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne.

---

<sup>8</sup> "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

<sup>9</sup> "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."