



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

Processo nº 16095.000022/2011-69
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-003.186 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2014
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL - IPI
Recorrente LABORATORIOS PFIZER LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IPI. RESPOSTA À CONSULTA.

Se a classificação fiscal indicada pela Fiscalização, ainda que com base em resposta à Consulta, está totalmente equivocada, não há como manter o auto de infração em razão da ausência de fundamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Rosaldo Trevisan votou pelas conclusões e apresentou declaração de voto, sendo acompanhado pelos Conselheiros Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho e Antonio Carlos Atulim. Esteve presente ao julgamento o Dr. Antônio Carlos Gonçalves, OAB/SP 195.691.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista - Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan, Alexandre Kern, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista (relator).

Relatório

Lavrado Auto de Infração no valor de R\$ 6.899.778,49, inclusa multa de ofício e juros de mora, por reduzir o montante recolhido de IPI nos períodos de apuração, 2006 a 2010, em virtude de erro na classificação fiscal.

A autuada protocolizou processo nº 16624.0004030/2008-53, como consta no Termo de Verificação Fiscal, versando este sobre classificação fiscal a ser adotada no “medicamento” veterinário, contendo progesterona, nome comercial CIDR®, na NCM” na tarifa externa comum (TEC), do Mercosul, aprovada pelo Decreto n 2.376/97 de 12 de novembro de 1997 – Anexos Resolução CAMEX n 42, de 26 de dezembro de 2001.

Classificação do Medicamento

Dispositivo intravaginal de silicone, em forma de T, impregnado com preparação à base de progesterona, para controle do cio em bovinos, visando aumentar a Eficiência reprodutiva do rebanho, acondicionado em sacos de papel aluminizado Selados contendo 10 unidades, denominado CIDR®. Fabricante: InterAg, NewZealand.

A impugnante não adotou a classificação fiscal determinada pela Solução de Consulta (TEC 9018.90.99), o que levou a lavratura de Auto de Infração, pela exigência da diferença de IPI sobre as vendas internas do produto, realizadas entre 2006 e 2010, com multa de ofício a 75% e juros de mora, por sua reclassificação.

A postulante ingressou com impugnação alegando:

- 1- O medicamento veterinário, é importado e comercializado pela impugnante sob código tarifário correspondente a medicamentos destinados as preparações contraceptivas a base de hormônio (NCM 3006.60.00). Formalizou processo junto a RFB, para rever a classificação fiscal adotada, onde informa que queria passar a classificar o medicamento no código pertinente a medicamentos contendo estrogênios ou progestogênios. Foi emitida SOLUÇÃO DE CONSULTA DIANA/SRRF/8ª RF, de 23/12/2009, onde reclassifica o produto e informa que “o produto sob análise não tem finalidade terapêutica ou profilática ” mas sim a de “ tornar a reprodução do rebanho mais eficiente, através do seu controle pelo criador. ”

- 2- O CIDR, tem a finalidade de tratamento, para as fêmeas bovinas, de uma doença que aparece logo após o parto, nos ovários, com a denominação de anestro.
- 3- Em análise a classificação fiscal de produto similar ao CIDR, o produto "Procioclin Suino" também destina-se ao tratamento de anestro suíno e teve sua classificação como medicamento, pela SRRF da 9ª Região (NCM 3004.39.39);
- 4- Não é possível o enquadramento do CIRD na posição designada pela SRRF pois tal posição classifica instrumentos e aparelhos para medicina, cirurgia odontológica e veterinária, incluindo os aparelhos de cintilografia e outros aparelhos eletromédicos, bem como aparelhos para testes visuais, devendo o produto ser classificado na posição 2937, mais especificamente no NCM 2937.23.39.

O Auto de Infração foi mantido, o que levou a Recorrente a apresentar Recurso Voluntário, sendo que o CARF, em sessão de 19.03.2013, anulou o acórdão que retornou à origem.

Em que pese tal julgamento, a DRJ, mais uma vez, expressa o entendimento de que a solução de consulta contém o posicionamento definitivo da Receita Federal do Brasil sobre o caso em concreto e faz norma para a Administração.

E que a Recorrente, ao questionar os fundamentos do lançamento estará indiretamente questionando a Solução de Consulta que não pode ser afastada pela Administração.

Dessa forma, a DRJ decide que o Recorrente deveria ter ingressado com Recurso Especial para argumentar sobre a decisão diversa em relação ao Procioclin Suíno, classificado no NCM 3004.39.39, conforme decisão da 9ª Região Fiscal.

E que não o tendo feito, a Consulta por ele obtida é válida e eficaz e que não poderia o julgador de primeira instância negar validade ao ato da Fazenda; ao contrário, deve dar cumprimento a Consulta.

Por outro lado, decidiu a DRJ que consoante as informações constantes dos autos, trata o produto sob análise de dispositivo intravaginal de silicone, em forma de T, impregnado com preparação à base de progesterona, cuja função principal é o controle do cio em vacas, visando aumentar a eficiência reprodutiva do rebanho, em benefício do criador (programas de inseminação artificial, concentrada, possibilitando previsão de nascimentos e programas de coleta e transferência de embriões).

Informou o contribuinte que, embora o efeito desejado decorra da atividade da progesterona no organismo do animal, o dispositivo que a contém também é importante por permitir a liberação contínua e controlada do hormônio, de forma que ambos, o dispositivo de silicone e

a preparação à base de hormônio, constituem um sistema para a liberação controlada de progesterona no organismo do animal.

Acrescentou que o produto tem o objetivo de regularizar o anestro pós-parto do rebanho, conduzindo, desta forma, a maior desempenho reprodutivo e que essa regularização, obtida com a sincronização do estro (cio) em gado de corte, implica o aumento no percentual de prenhes; o aumento no peso na desmama; o aumento na uniformidade dos terneiros; a maior previsibilidade de desempenho do rebanho; o aumento da produtividade do rebanho de cria; e novilhas mais homogêneas no início da estação de reprodução.

Assim, de acordo com a DRJ, vê-se claramente que não se trata de um contraceptivo (anticoncepcional) e não pode ser classificado no código 3006.60.00, específico para as preparações químicas contraceptivas à base de hormônios (de outros produtos da posição 29.37) ou de espermicidas.

Por sua vez, o código 3004.39.39 contempla os **medicamentos** contendo progestogênios ou estrogênios, hipótese, a princípio, do caso em análise. Entretanto os medicamentos desta posição devem ter fins terapêuticos (curativos) ou profiláticos (preventivo) e o produto sob análise **não** tem finalidade terapêutica ou profilática, assim não pode ser entendido como um medicamento das posições 3003 ou 3004.

Mesmo que se alegue que o produto tem o objetivo de regularizar o anestro pós-parto do rebanho, esta função não lhe confere características curativas ou preventivas de doenças. O anestro é um período de repouso sexual em que a fêmea não é suscetível de acasalamento e não uma doença. A indução para que a fêmea entre no cio logo após o período voluntário de espera pós-parto (60 dias aproximadamente) tem objetivos econômicos ou de eficiência reprodutiva e não medicinal. É um mecanismo de redução de perdas do produtor, para diminuir o intervalo entre os partos e atingir a meta de um parto por vaca/ano (365 dias).

Não fazendo parte do Capítulo 30, a posição na NCM que mais se aproxima das características do produto é a 9018, do Capítulo 90-Instrumentos e Aparelhos Médico-Cirúrgicos, cujo texto é assim definido:

90.18-INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA MEDICINA, CIRURGIA, ODONTOLOGIA E VETERINÁRIA. INCLUÍDOS OS APARELHOS PARA CINTILOGRAFIA E OUTROS APARELHOS ELETROMÉDICOS, BEM COMO OS APARELHOS PARA TESTES VISUAIS).

Assim, o dispositivo de silicone impregnado com preparação à base de progesterona, por tratar-se de um produto veterinário que facilita a introdução de um hormônio no organismo do animal, assim como as seringas, entre outros, encontra-se incluso no âmbito da posição 9018 e por falta de subposição mais específica, classifica-se no código 9018.90.99.

Com base em tal entendimento, a DRJ negou provimento à Impugnação, o que levou a Recorrente a reiterar os seus argumentos por meio de **Recurso Voluntário**.

É o Relatório.

Voto

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A discussão dos autos cinge-se a classificação fiscal do produto denominado comercialmente CIDR. A Recorrente importava e comercializava o CIDR sob o código tarifário NCM 3006.60.00, destinado às preparações contraceptivas à base de hormônio. No entanto, após rever a classificação adotada resolveu ingressar com processo de consulta perante a Receita Federal, distribuído sob o nº 16624.004030/2008-53, na qual informou que pretendia adotar a classificação NCM 3004.39.39, destinado a medicamentos contendo estrongênio ou progestênios.

Foi emitida a resposta à Consulta que, para a surpresa da Recorrente, classificou o produto no NCM 9018.90.99, destinado a outros instrumentos e aparelhos para veterinária. E como a Recorrente não adotou a resposta à Consulta ela foi autuada pelas autoridades fazendárias que lhe exigiram o IPI incidente nas vendas do CIDR no mercado interno, acrescido de multa e juros.

A DRJ inicialmente sequer analisou a Impugnação da Recorrente, prendendo-se literalmente ao conteúdo da resposta à Consulta que, segundo ela, não poderia ser analisada, o que levou o CARF a anular o julgamento e determinar o retorno dos autos à DRJ para que fosse analisada a defesa da Recorrente.

A DRJ, por sua vez, proferiu novo julgamento, em que reitera que não poderia decidir contrariamente à resposta à Consulta, sob pena de responsabilidade funcional, mas acaba por ingressar no mérito da Impugnação, mantendo intacta a autuação por entender que a classificação correta seria a NCM 9018.90.99.

De qualquer forma, a improcedência da Impugnação me parece muito mais uma decisão de resultado, pois a DRJ partiu da premissa que não poderia contrariar a resposta à consulta, apenas tendo ingressado no mérito da defesa por uma obrigação formal, para permitir a realização formal, reitero, do contraditório e da ampla defesa.

Não vejo como concordar com a classificação constante na resposta à Consulta, que a DRJ se apegou por suposto dever de ofício. A posição 90.18 refere-se a instrumentos e aparelhos para medicina, cirurgia e etc., hipótese que não guarda relação com o CIDR.

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.
-------	--

Como se tal não bastasse, o texto das subposições também evidencia a distância entre o CIDR e a classificação atribuída no auto de infração para fins de cobrança do IPI, *in verbis*:

9018.90	- Outros instrumentos e aparelhos
9018.90.10	Para transfusão de sangue ou infusão intravenosa
9018.90.2	Bisturis
9018.90.21	Elétricos
9018.90.29	Outros
9018.90.3	Litótomos e litotritores
9018.90.31	Litotritores por onda de choque
9018.90.39	Outros
9018.90.40	Rins artificiais
9018.90.50	Aparelhos de diatermia
9018.90.9	Outros
9018.90.91	Incubadoras para bebês
9018.90.92	Aparelhos para medida da pressão arterial
9018.90.93	Aparelhos para terapia intra-uretral por micro-ondas (TUMT), próprios para o tratamento de afecções prostáticas, computadorizados
9018.90.94	Endoscópios
9018.90.95	Grampos e cliques, seus aplicadores e extratores
9018.90.96	Desfibriladores externos que operem unicamente em modo automático (AED - <i>Automatic External Defibrillator</i>)
9018.90.99	Outros
	Ex 01 - Conjunto descartável de circulação assistida e conjunto descartável de balão intra-aórtico
	Ex 02 - Máquinas cicladoras para diálise peritoneal e seus acessórios
	Ex 03 - Equipamento de drenagem, cápsula protetora do adaptador de titânio, equipamentos de transferência ou similar e equipamento cassete cicladora, para diálise peritoneal

Definitivamente o CIDR não pode ser classificado no Capítulo 90, não se enquadrando como instrumento nem sendo sua característica principal e, em meu entendimento, muito menos sua característica secundária.

O CIDR consiste em:

Componente	Função	Peso
Progesterona (esteroide com função hormonal)	Componente ativo	1,90 g
Silicone	Parte do excipiente inerte	17,10 g
Nylon 6,6	Parte do excipiente inerte	10,70 g

Ora, o que caracteriza o produto é o hormônio “progesterona”, sendo que o silicone, em forma de T, apenas é o meio condutor do hormônio a ser aplicado dentro da vagina do animal e, por essa mesma razão, precisa ter um formato adequado a permitir a passagem da progesterona.

E a progesterona, nesse caso, é liberada num período de 8 dias, por diferença de pressão entre os meios (vagina) e o recipiente, que permite a liberação contínua do hormônio de forma que ele possa agir no organismo das vacas.

O simples fato de possuir um hormônio, característica principal do produto, já faz com que seja descartado a classificação em qualquer das posições do Capítulo 90, que restringe-se a instrumentos e aparelhos, hipótese totalmente distinta do CIDR.

A DRJ, presa à resposta à Consulta, passou ao largo de tão importante questão, chegando a classificação fiscal 9018.90.99 por exclusão, sob o entendimento de que o hormônio teria como função principal melhorar a função reprodutiva do rebanho, e privilegiou o suporte ao próprio hormônio.

No presente caso, entendo que assiste razão à Recorrente, pois a progesterona, um hormônio, que caracteriza o produto, é utilizado para evitar que as vacas sofram alterações na função dos ovários e no útero após o parto.

Isso porque, as vacas, em geral, entram no cio após “X” dias do parto regularmente, a menos que sofram alterações ovarianas ou no útero decorrentes do parto ou pós parto. E o CIDR objetiva agir de maneira a evitar que os animais sofram alteração em suas funções reprodutoras, tendo como consequência o aumento da eficiência reprodutiva do rebanho.

Aliás, chama a atenção o comentário da decisão da DRJ, pois todo o medicamento veterinário tem uma função imediata e mediata, relacionada à manutenção da vida do animal, à preservação da função de determinado órgão do animal ou na melhora de alguma característica, e. g., ganho de peso.

E todos esses objetivos possuem fins econômicos, mas eles não necessariamente caracterizam o produto utilizado. O presente caso é evidente, uma vez que a progesterona aplicada no período de 8 dias evita distúrbio reprodutivo em vacas pós parto, fazendo com que elas entrem regularmente no cio e possam ser cobertas ou inseminadas naturalmente.

Salta, pois, aos olhos o fim profilático do CIDR e, conforme caso, terapêutico, desse verdadeiro medicamento, característica que melhor define o CIDR e a sua aceitação no mercado.

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 em doses (incluindo os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho.
3004.39.39	Outros

Por outro lado, de acordo com as regras de interpretação do sistema harmonizado, mais especificamente, o item 3, quando a mercadoria puder ser classificada em mais de uma posição prevalece a posição mais específica sobre a mais genérica. Não sendo possível tal classificação, deve-se ter como norte a característica essencial do produto, conforme segue:

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de

um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

Não posso deixar de ressaltar que, em minha opinião, a dúvida da classificação fiscal não estaria entre a adotada pela Fiscalização e aquela da Recorrente, posto que a classificação fiscal utilizada no auto de infração está completamente equivocada.

No presente caso, haveria dúvida entre a classificação fiscal 3004.3939, utilizada pela Recorrente, e a classificação fiscal 2937.23.39, argumentada pela Recorrente sob a forma alternativa, em razão da presença do hormônio progesterona no CIDR que lhe conferiria a característica essencial, conforme segue:

29.37	Hormônios, prostaglandinas, tromboxanas e leucotrienos, naturais ou reproduzidos por síntese; seus derivados e análogos estruturais, incluindo os polipeptídios de cadeia modificada, utilizados principalmente como hormônios.
-------	--

Contudo, no presente processo administrativo discute-se se a autuação lavrada pela Fiscalização estaria correta ou não, pois ela fundamenta a autuação e originou esta disputa. Não cabe, pois, fazer juízo de valor, sem informações técnicas bastantes para tanto, se a classificação correta seria a 2937.23.39 ou se a correta seria a 3004.3939 ou outra classificação fiscal.

De qualquer forma, restou consignado no presente processo que a classificação adotada pela Fiscalização está equivocada, motivo pelo qual dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a autuação por se basear em classificação fiscal ora tida como incorreta.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Luiz Rogério Sawaya Batista

Declaração de Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan,

Busco por meio da presente declaração de voto externar posicionamento sobre a questão referente aos efeitos da consulta sobre classificação de mercadorias, e a relação entre o processo de consulta e o processo administrativo para exigência de crédito tributário e penalidades, além de discutir a classificação imputada na autuação, no caso concreto.

1 O PROCESSO DE CONSULTA SOBRE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS

É um pressuposto do Sistema Harmonizado¹ que para toda e qualquer mercadoria existente haja uma e tão-somente uma classificação correta na codificação de seis dígitos internacionalmente acordada (à qual foram agregados posteriormente, em 1995, dois dígitos, no âmbito do MERCOSUL).

Na era da complexidade e da multifuncionalidade, contudo, nem sempre é fácil (aliás, quase sempre é difícil) identificar a correta classificação das mercadorias. Ainda mais porque a classificação envolve temas técnicos multidisciplinares, a serem apreciados à luz das Regras Gerais acordadas internacionalmente, e com auxílio de mecanismos gerenciados pela própria Convenção que disciplina o Sistema Harmonizado.

O Sistema Harmonizado, como estabelece a própria convenção (Artigo 1º, “a”), compreende as posições (quatro primeiros dígitos) e subposições (quinto e sexto dígitos) e seus respectivos códigos numéricos, as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, bem como as seis Regras Gerais para interpretação (Anexo da Convenção), permitindo desdobramentos regionais (como o efetuado no âmbito do MERCOSUL, com a inclusão de item e subitem/sétimo e oitavo dígitos, e de duas Regas Gerais Complementares). A convenção cria ainda um Comitê (Artigo 6º), composto por representantes dos Estados Partes, estando entre as funções do Comitê (Artigo 7º, “b”) “*redigir as Notas Explicativas, Pareceres de Classificação e outros pareceres para interpretação do Sistema Harmonizado*” e formular recomendações em caso de controvérsias entre Estados Partes sobre interpretação e aplicação da convenção (Art. 10, 2).

Assim, são hoje instrumentos para interpretação e aplicação das Regras do Sistema Harmonizado, além do texto da própria Convenção (e suas emendas), as seguintes

¹ A “Convenção internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias” foi celebrada em Bruxelas, em 14/06/1983, e entrou em vigor internacional a partir de 1988. No Brasil, foi aprovada pelo Decreto Legislativo n. 71, de 11/10/1988, e promulgada pelo Decreto n. 97.409, de 23/12/1988 (publicado no Diário Oficial da União de 27/12/1988).

publicações complementares: (a) as **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)**², expressando o posicionamento do Conselho de Cooperação Aduaneira/CCA (conhecido como Organização Mundial de Aduanas/OMA), o **índice alfabético do SH**, também publicado pela OMA; e os **pareceres de classificação emitidos pelo Comitê do SH**³. Ao lado destes atos internacionais há ainda manifestações no âmbito do MERCOSUL⁴ e **atos normativos nacionais**, como Instruções Normativas (IN) da RFB e Atos Declaratórios Interpretativos da RFB (ADI).

Para que o comerciante, industrial ou importador classifique as mercadorias a serem transacionadas neste vasto universo, seja para fins tributários, de tratamento administrativo ou outro, ou ainda para simples finalidade estatística, é preciso um conhecimento específico nem sempre disponível internamente nas empresas. E, como a classificação fiscal incorreta pode ocasionar, por exemplo, uma maior (ou menor) tributação, uma permissão (ou restrição, ou ainda vedação) à importação, ou mesmo a aplicação de penalidades, tornou-se necessário o estabelecimento de um mecanismo pelo qual o órgão público nacional aplicador da convenção esclarecesse previamente aos comerciantes/industriais/importadores a correta classificação as mercadorias transacionadas, contribuindo para a segurança jurídica no comércio (nacional ou internacional)⁵.

Antes mesmo da existência do Sistema Harmonizado⁶, o processo de consulta sobre classificação de mercadorias já esteve⁷ inserido no próprio texto da norma que disciplina o processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário, Decreto nº 70.235/1972 (arts. 46 a 58), que estabelecia processo em instância única (art. 54, III, "a"), a ser julgado pelo Coordenador do Sistema de Tributação.

Já sob a égide do Sistema Harmonizado, a consulta sobre classificação de mercadorias ganha, no Brasil, disciplina legal e processo próprios, nos arts. 48 e 50 da Lei nº

² A última versão traduzida para língua portuguesa das NESH foi aprovada pela Instrução Normativa no 1.260/2012. Segundo o art. 94, parágrafo único do atual Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009), a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da NCM será feita com observância das Regras Geria Interpretativas e Complementares, das Notas Complementares e, subsidiariamente, das NESH.

³ A IN RFB n. 1.459, de 28/03/2014 aprova o texto dos pareceres de classificação do Comitê do SH, e adota as decisões correspondentes.

⁴ A Comissão de Comércio do MERCOSUL (CCM) tem um Comitê Técnico (CT n. 1 - "Tarifas, Nomenclatura e Classificação de Mercadorias") específico para o tratamento do tema.

⁵ Isso porque as normas nacionais também adotam como base o Sistema Harmonizado para operações internas. Veja-se por exemplo a Tabela de Incidência do IPI (TIPI), que tem por base, hoje (Decreto n. 7.660/2011) a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), que, por sua vez, tem por base a Nomenclatura do SH.

⁶ Até a década de 80 do século passado não havia um sistema universal eficaz de designação e codificação de mercadorias, embora já houvesse tentativas nesse sentido. No início do século XIX já se elaboravam, na Europa, listas alfabéticas de mercadorias. E, em 29/12/1913, 29 países firmam, na segunda Conferência Internacional sobre Estatísticas Comerciais, em Bruxelas, a primeira nomenclatura estatística de real importância, dividindo o universo de mercadorias em 186 posições, agrupadas em cinco capítulos: animais vivos, alimentos e bebidas, matéria-prima ou simplesmente preparada, produtos manufaturados, e ouro e prata (BIZELLI, João dos Santos. Classificação fiscal de mercadorias. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 14). Em maio de 1927, surge a ideia de uma nomenclatura aduaneira no âmbito da Liga das Nações, projeto que é conduzido por um comitê de especialistas, culminando na conclusão de uma primeira versão em 1931, com revisão em 1937, do que se denominou de Nomenclatura de Genebra. Após a segunda grande guerra, surge a Convenção de Bruxelas sobre Nomenclatura para a Classificação de Mercadorias e Tarifas Aduaneiras, de 15/12/1950, gerando uma nova nomenclatura, inicialmente conhecida como Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas, mas que, em 1974, reestruturada, passa a ser designada como Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira - NCCA (TREVISAN, Rosaldo. A influência e a aplicação dos tratados internacionais sobre temas aduaneiros. In MENEZES, Wagner (coord.). Estudos de Direito Internacional. v. 8. Curitiba: Juruá, 2006, p. 321).

⁷ Em verdade, ainda está ali inserido, devendo-se, na aplicação dos artigos correspondentes, observar também os comandos legais posteriores, que prevalecem em caso de divergência com a disciplina estabelecida no Decreto n. 70.235/1972.

9.430/1996, que mantém a apreciação em instância única, por órgão central (se a consulta for efetuada por 'também por órgão central ou entidade representativa de âmbito nacional) ou regional da Secretaria da Receita Federal (hoje RFB). O texto do comando legal revela clara preocupação com a celeridade, com a eficiência, com a publicidade e com a segurança jurídica:

“Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

(...)

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º.

§ 6º O recurso de que trata o parágrafo anterior pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias, contados da ciência da solução.

§ 7º Cabe a quem interpuser o recurso comprovar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações.

(...)

§ 9º Qualquer servidor da administração tributária deverá, a qualquer tempo, formular representação ao órgão que houver proferido a decisão, encaminhando as soluções divergentes sobre a mesma matéria, de que tenha conhecimento.

§ 10. O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada, sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no § 5º, no prazo de trinta dias contados da respectiva publicação.

§ 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência.

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

§ 13. A partir de 1º de janeiro de 1997, cessarão todos os efeitos decorrentes de consultas não solucionadas definitivamente, ficando assegurado aos consulentes, até 31 de janeiro de 1997:

I - a não instauração de procedimento de fiscalização em relação à matéria consultada;

II - a renovação da consulta anteriormente formulada, à qual serão aplicadas as normas previstas nesta Lei.

(...)

Art.50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e do art. 48 desta Lei.

§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

§ 2º Da alteração ou reforma mencionada no parágrafo anterior, deverá ser dada ciência ao consulente.

§ 3º Em relação aos atos praticados até a data da ciência ao consulente, nos casos de que trata o § 1º deste artigo, aplicam-se as conclusões da decisão proferida pelo órgão regional da Secretaria da Receita Federal.

§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pelo órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48."

E a disciplina da lei, em matéria de classificação de mercadorias, vem tanto nos Regulamentos Aduaneiros (Decreto nº 4.543/2002 - art. 701; e Decreto nº 6.759/2009 – art. 790), como nas diversas (e sucessivas) Instruções Normativas da RFB sobre a matéria, sempre mantida a instância única, aliada à disciplina para recurso de divergência (pelo destinatário de solução divergente) e da representação (por servidor que detectar soluções de consulta divergentes sobre a mesma matéria).

Na Instrução Normativa (IN) SRF nº 2, de 09/01/1997, alterada pela IN SRF nº 83, de 31/10/1997, assim como na IN SRF nº 49, de 22/05/1997, as competências para a análise dos processos de consulta eram das projeções do sistema de tributação (Divisões de Tributação-DISIT e Coordenação-Geral de Tributação-COSIT), passando as competências, no caso de consulta sobre classificação de mercadorias, às projeções aduaneiras (Divisões de Controle Aduaneiro-DIANA e Coordenação-Geral de Administração Aduaneira-COANA), na IN SRF nº 230, de 25/10/2002.

A IN SRF nº 569, de 19/09/2005, ainda tratando da consulta sobre classificação de mercadorias em conjunto com a consulta sobre aplicação da legislação tributária, influenciada pela Medida Provisória nº 258, de 21/07/2005 (posteriormente declarada sem eficácia por Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 40, de 21/11/2005), e a IN SRF nº 573, de 23/11/2005 (expurgada a influência da referida Medida Provisória) não apresentam alterações substanciais em relação às anteriores, mas cada vez mais detalham as especificidades da consulta sobre classificação de mercadorias (v.g. requisitos e limitações).

A IN SRF nº 740, de 02/05/2007, que também nasce versando de forma conjunta sobre consultas a respeito de classificação de mercadorias e em relação à aplicação da

legislação tributária, mantém as competências estabelecidas (às DISIT/à COSIT e às DIANA/à COANA), e as disposições referentes a recurso de divergência e representação.

Buscando modernizar o processo de consulta, adequando-o à informatização crescente nos procedimentos administrativos, a Lei nº 12.788, de 14/01/2013, em seu art. 10, alterou o art. 48 da Lei nº 9.430/1996, dando maior flexibilidade à RFB para atribuição de competência a unidade central ou descentralizada (§ 1º do art. 48), e disciplina do juízo de admissibilidade (§ 8º), permitindo ainda a consulta por meio eletrônico (§ 14). Em contrapartida, deixou ao Poder Executivo a disciplina do prazo para solução das consultas (§ 15).

Após a alteração legal, é publicada a IN SRF nº 1.396, de 16/09/2013, que além de versar sobre consulta relativa à interpretação da legislação tributária e aduaneira, trata de classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da RFB. Passam assim a ser tratados em normas diversas os processos de consulta a cargo da COSIT e suas projeções (disciplinados na nova IN, que prevê inclusive o caráter vinculativo de determinadas soluções em seu art. 22) e a cargo da COANA e suas projeções (que continuariam a ser disciplinados na IN SRF nº 740/2007). O art. 34 da IN SRF nº 1.396, de 16/09/2013 admite ainda a aplicação dos procedimentos disciplinados na IN SRF nº 740/2007 aos processos de consulta sobre classificação fiscal de serviços e sobre a legislação relativa a serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da RFB, até 17/09/2013, quando passa a ser aplicável em matéria de consulta sobre serviços exclusivamente a IN SRF nº 1.396, de 16/09/2013.

Em dezembro de 2013 passa a Receita Federal, por meio da IN RFB nº 1.434, que altera a IN SRF nº 1.396/2013, a promover substancial alteração em relação aos processos analisados no âmbito da COSIT, no que se refere a competência e alcance dos efeitos. As melhorias, como a extensão de efeitos a terceiros (e não só ao consulente), a criação de grupos de trabalho e a publicação da íntegra da solução de consulta (e não unicamente da ementa) eram de longa data esperadas como medidas de racionalização (e nacionalização) do processo de consulta. Mas, recorde-se, a consulta sobre classificação de mercadorias não foi afetada pela medida.

O aprimoramento do processo de consulta sobre classificação de mercadorias, nos mesmos moldes daquele descrito para os processos analisados no âmbito da COSIT, somente surgiria meses depois, na IN RFB nº 1.464, de 08/05/2014 (com vigência a partir de 60 dias da data de publicação - 09/05/2014), que passa a disciplinar exclusivamente os processos de consulta sob a batuta da COANA (referentes a classificação de mercadorias).

A IN RFB nº 1.464, de 08/05/2014, que passa a disciplinar a consulta sobre classificação de mercadorias, dispõe, já em seu art. 2º, que as soluções de consulta serão fundamentadas nas Regras Gerais para Interpretação do SH, nas Regras Gerais Complementares do MERCOSUL, na Regra Geral Complementar da TIPI, nos pareceres de classificação do Comitê do SH, nos ditames do MERCOSUL e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do SH (NESH).

No art. 3º da mesma IN são indicadas as pessoas legitimadas a formular consultas (cabendo destacar que a consulta de pessoa jurídica deve ser formulada pelo estabelecimento matriz, e que haverá um processo formalizado para cada consulente). Nos arts. 4º a 8º são estabelecidos os requisitos (merecendo destaque a forma escrita, em documento

eletrônico de formulação, disponível no sítio web da RFB, e a determinação de que a consulta se refira somente a uma mercadoria).

As competências, no âmbito da RFB, são tratadas nos arts. 9º a 12 da IN, sendo relevante apontar a “centralização” dos processos na COANA (o que acaba com a regionalização das consultas, e com o elevado número de divergências). A expressão “centralização” (entre aspas) é porque a COANA, de fato, continuou a contar com apoio das regiões fiscais, constituindo, por meio da Portaria nº 48, de 10/07/2014, cinco Turmas de Solução de Consulta do Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias (CECLAM), e um Comitê (formado pelos presidentes das turmas e pelo chefe da Divisão de Nomenclatura e Classificação Fiscal de Mercadorias - DINOM), delegando as principais competências (entre elas a de solucionar a consulta) aos presidentes e vice-presidentes das Turmas e do Comitê.

Mantém-se o rito de instância única para a solução da consulta (art. 13), destacando-se que os efeitos da consulta solucionada após a IN passam a respaldar “qualquer sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento” (art. 15), havendo ainda disciplina dos efeitos da consulta (nos arts. 16 a 23), do recurso especial (art. 24), da representação (art. 25), da solução de divergência (art. 27).

Para que os efeitos pudessem aproveitar a terceiros, seria necessário que estes tivessem acesso à íntegra do processo de consulta, e não somente à ementa. Por isso, passou a ser obrigatória a divulgação integral, no sítio *web* da RFB (e sem identificação de consulentes e dados cadastrais / informações sigilosas), das soluções de consulta e de divergência (art. 28).

Por fim, em comando que ao mesmo assume o excesso de divergências que havia em relação à matéria, e busca uma purificação da base de manifestações, a nova IN que regula a classificação de mercadorias revoga (art. 36) todos os atos administrativos relativos a classificação de mercadorias emitidas até 31/12/2001, inclusive.

2 EFEITOS DA CONSULTA SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO DE EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO E PENALIDADES

Pode-se afirmar que a consulta sobre classificação de mercadorias se presta aparentemente a duas finalidades: (a) sanar dúvida do comerciante/industrial/importador sobre caso concreto, e (b) confirmar (ou não) o entendimento do comerciante/industrial/importador sobre a classificação empregada, protegendo-o contra eventuais entendimentos diversos nas unidades fiscais da RFB. Há ainda uma terceira finalidade (relevante, mas pouco explorada), que seria a manutenção da livre concorrência (finalidade que não será tratada aqui por fugir ao escopo direto deste estudo).⁸

Contudo, ao analisar a legislação sobre a matéria, percebe-se que a primeira finalidade (sanar dúvida) é apenas aparente, pois no momento da consulta a empresa já deve indicar a classificação fiscal adotada e a pretendida, e os correspondentes critérios utilizados,

⁸ Se um comerciante/industrial/importador tem convicção da classificação adotada para determinado produto, mas tem ciência de que seus concorrentes utilizam outra classificação (às vezes, simplesmente para recolher menos tributos ou fugir a controles administrativos/aduaneiros), deveria existir um mecanismo tão ágil quanto a consulta para que, numa espécie de delação em prol da livre concorrência, o fisco pudesse garantir o recolhimento uniforme de tributos e o exercício uniforme dos controles apropriados. O próprio formulário eletrônico de consulta deveria permitir que a empresa revelasse (se soubesse) quais outras empresas comercializam/industrializam/importam o mesmo produto, e as respectivas classificações adotadas. Isso certamente contribuiria em proporção mais larga que a inicialmente imaginada pela IN para a uniformização da classificação de mercadorias no país.

conforme art. 6º, XIV da IN SRF nº 1.464/2014 (além de dados técnicos detalhados, como os referidos nos incisos I a XIII do mesmo artigo). Ademais, a consulta não se presta, como afirma a própria IN, a “*prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB*” (art. 23, XIII).

Retira-se, assim, do cenário, a sedutora argumentação de que a consulta se presta a simplesmente ajudar o comerciante/industrial/importador a entender as Regras do Sistema Harmonizado ou a ensiná-lo como classificar as mercadorias que deseja transacionar.

Conclui-se, assim, que a real finalidade da consulta é confirmar (ou não) o entendimento do comerciante/industrial/importador sobre a classificação empregada, protegendo-o contra eventuais entendimentos diversos nas unidades fiscais da RFB. E tal propósito é suficientemente nobre e homenageia a segurança jurídica, pois evita que a empresa, detentora de resposta oficial da RFB sobre qual é a classificação do produto transacionado seja surpreendida com entendimentos regionais, locais ou até individuais do fisco em sentido diverso.

Abrem-se, assim, três possibilidades, em relação à consulta, partindo-se da premissa (para tornar mais completo o exemplo) de que a classificação adotada seja diferente da pretendida (e de que a empresa cumpra as demais regras necessárias à formulação da consulta, principalmente no que se refere à espontaneidade): (a) a resposta à consulta **confirma a classificação adotada**; (b) a resposta à consulta **confirma a classificação pretendida**; e (c) a resposta à consulta **indica como correta uma terceira classificação**.

Em qualquer dos casos, durante o período da consulta (do protocolo até o 30º dia seguinte à ciência do resultado) não se pode iniciar qualquer procedimento fiscal relativamente à mercadoria consultada, e não são devidos acréscimos moratórios no caso de eventual pagamento. São os efeitos do próprio procedimento interno, independentemente do resultado da consulta.

Sendo o resultado da consulta a **confirmação da classificação adotada**, não há que se falar em pagamento, nem lançamento, devendo todas as unidades da RFB acolher o resultado. Assim, o AFRFB responsável pelo desembaraço de uma declaração de importação, por exemplo, não poderia efetuar lançamento sob o argumento de que apesar de a mercadoria analisada ser a mesma constante da consulta, a classificação correta seria outra. A classificação decorrente da consulta somente poderia ser revertida por outro resultado, divergente, em consulta diversa, na hipótese de a divergência ser detectada por servidor da própria RFB (representação - art. 25 da IN SRF nº 1.464/2014) ou pelo consulente / destinatário da solução divergente (recurso especial - art. 24 da mesma IN).⁹ Ainda assim, a alteração de entendimento generalizado geraria efeitos somente a fatos geradores ocorridos após a ciência da Solução de Divergência. E, acrescente-se, a Solução de Divergência pode indicar como correta uma classificação diversa de cada uma das indicadas, por exemplo, em duas Soluções de Consulta para a mesma mercadoria. Tudo isso na busca de uniformidade.

Daí nosso comentário inicial sobre a livre concorrência, pois se todas as empresas igualmente utilizassem as mesmas classificações para os mesmos produtos (ainda que igualmente erradas), haveria nivelamento concorrencial (apesar de estar existindo infração tributária, aduaneira ou ao “controle administrativo”). Mas parece que as normas sobre

Concluindo nossas considerações sobre a primeira hipótese de resposta (confirmação da classificação adotada), não poderíamos ignorar que tal resultado pode gerar inconformidade no consulente (ou até em terceiro, depois dos efeitos *erga omnes* presentes no art. 15 da IN SRF nº 1.464/2014). Contudo, não há contraditório disponível administrativamente para o caso (recorde-se que o processo de consulta é solucionado em instância única, e, não havendo solução de consulta de teor divergente, sequer é cabível recurso ou representação). Caberá a quem discorde do resultado da consulta discutir a matéria em juízo ou aguardar uma autuação da RFB para defender-se e expor seus argumentos, em contraditório próprio, de determinação e exigência de crédito tributário, regido pelo Decreto nº 70.235/1972, e restrito à autuação.

Na terceira hipótese, que parece ser, *a priori*,¹² a que menos agrada ao consultante, porque apresenta como resultado **classificação que não corresponde nem à por ele adotada nem à pretendida**, as consequências em relação ao período entre o protocolo da consulta e o 30º dia da ciência, e a períodos anteriores são idênticas às já comentadas, mas se torna mais patente a probabilidade de inconformidade (que, como já dissemos, não é atacável administrativamente em virtude de ser o processo de consulta em instância única). Assim, não havendo solução de consulta de teor divergente, resta à consultante inconformada (ou até à terceira afetada em virtude do art. 15 da IN SRF nº 1.464/2014) somente a possibilidade de questionamento judicial do resultado da consulta ou a espera de uma autuação para defesa em rito próprio (de determinação e exigência de crédito tributário - Decreto nº 70.235/1972).

E é exatamente essa situação, de inconformidade com o resultado da consulta (seja qual for) que se passa a aprofundar, já destacando que em virtude da extensão a terceiros dos efeitos da consulta, pelo art. 15 da IN SRF nº 1.464/2014, tal ocorrência tende a ser mais frequente.

¹⁰ Veja-se, por exemplo, que sequer são regulados os efeitos da consulta sobre classificação para temas não tributários. Imagine que a classificação adotada pelo consulente esteja sujeita a licença de importação (LI) não-automática, e a pleiteada, dispensada de LI. E que a resposta à consulta aponte uma terceira classificação, também sujeita a LI não-automática, com anuência de órgão diverso da obtida anteriormente ao despacho. Haveria uma série de caminhos diferentes (e possíveis) na interpretação das providências a serem tomadas pelo fisco, no caso. Também não se aprofundará este tema aqui, por razão de foco. O exemplo serve somente para mostrar que as normas são construídas com preocupação eminentemente tributária, mesmo sendo notório que a classificação afeta diversas áreas.

¹¹ Assim como é possível a autuação de períodos anteriores, em geral com fundamento no art. 68 da Lei n. 10.833/2003, é igualmente possível a restituição de quantias pagas a maior (que não obstaculiza a aplicação da multa por erro de classificação, prevista no art. 84, I da Medida Provisória n. 2.158-35/2001).

¹² Digo a priori, porque pode ser que a classificação apontada como correta pelo fisco apresente alíquotas menores que as classificações adotada e pretendida pelo consulente. Ou tratamento administrativo mais favorável, por exemplo.

Como não há recurso em relação ao resultado da consulta, por expressa disposição legal (art. 48, § 3º da Lei nº 9.430/1996)¹³, cerram-se as portas administrativas ao consulente, sendo, no entanto, livre o constitucional direito de acesso ao Poder Judiciário. E passa a ser aplicável ao caso o que for naquele âmbito decidido, na estrita medida da decisão judicial.

Contudo, é bem frequente que a empresa não deseje submeter o tema à apreciação do Poder Judiciário, seja pela tecnicidade da matéria, que dificilmente é objeto de estudo nas faculdades de Direito, seja pela simples probabilidade de não ser autuada em função de manter seu entendimento à revelia da decisão externada na solução de consulta.

Mas, exercendo o fisco seu labor, e autuando a empresa por classificar mercadorias incorretamente após a RFB lhe ter indicado qual a classificação correta em procedimento oficial de consulta, a autuação lavrada segue o rito previsto no Decreto nº 70.235/1972, e é passível de análise pela DRJ e pelo CARF. Por certo, a DRJ, por ser um órgão da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tende a acolher o resultado da consulta, que é vinculante no âmbito da RFB. Digo tende porque a matéria a ser apreciada na autuação não se confunde (embora interseccione) com a consulta.

O atendimento ao resultado da solução de consulta impede a lavratura pela RFB de auto de infração em relação à matéria consultada. E o não atendimento ao resultado da solução de consulta, por sua vez, permite a lavratura da autuação, que deve ser objeto de julgamento por rito absolutamente diverso daquele inerente ao processo de consulta, e com apreciação restrita à matéria objeto da autuação.

No **processo de consulta** a solução dada pelo fisco se alastra no tempo, além do período que vai da consulta até a ciência do consulente. Não havendo disposição posterior (v.g. solução divergente, revogação de ofício ou ato normativo superveniente), os efeitos são eternos. E no processo de consulta sempre haverá a indicação da classificação correta, seja ela adotada pelo consulente, a pretendida pelo consulente, ou outra.

No **processo de determinação e exigência de crédito tributário** a solução dada restringe-se ao caso concreto analisado na autuação, sendo imprestável a vincular a fiscalização em casos ou períodos diversos, ainda que para o mesmo produto e para a mesma empresa. E em tal processo, não há a necessidade de que o julgador chegue à classificação correta. Basta que consiga comprovar que a classificação/argumentação adotada na autuação estava correta ou que deve ser afastada (sem que seja necessário seguir a busca pela classificação correta). Afastada a classificação empregada na autuação, não é só irrelevante ao julgador apreciar qual a classificação correta, mas vedado, porque estará decidindo *extra petita*, julgando além da procedência ou improcedência da autuação.

Assim, é absolutamente equivocada a conclusão de que o **processo de determinação e exigência de crédito tributário** configura uma espécie de recurso à decisão exarada em **processo de consulta**. Ainda que a autuação tenha sido lavrada com base em resultado de consulta, o que deve o julgador (DRJ e CARF) apreciar é a procedência da argumentação que leva à classificação apontada na autuação, e não a procedência da argumentação que leva à correção adotada ou pretendida pelo autuado. Repita-se: **para analisar a procedência ou improcedência da autuação, no bojo do processo de**

¹³ As disposições da Lei nº 9.784/1999 são de aplicação apenas subsidiária (art. 69) ao processo de consulta, que é regido por norma legal própria.

determinação e exigência de crédito tributário, é totalmente irrelevante a classificação pretendida ou a classificação adotada pela autuada, sendo ainda despropositado, no caso de afastamento da classificação apontada na autuação, que o julgador aponte qual seria a classificação correta.

Assim, temos que a autuação lavrada em função de classificação incorreta de mercadoria que decorra de descumprimento de solução de consulta pode, e deve ser analisada pela DRJ e pelo CARF, pois se está a tratar de processo diverso, com escopo diverso. Tanto a DRJ quanto o CARF, ao apreciar tal autuação, devem ter clara sua atribuição julgadora, focada na procedência ou improcedência da argumentação externada na autuação (ainda que seja mera cópia da argumentação externada na Solução de Consulta), e não necessariamente na determinação da correta classificação da mercadoria.

Também deve estar a parte ciente dos efeitos do julgamento do processo de determinação e exigência de crédito tributário, e de que este não afeta o resultado da consulta. O máximo que pode ocorrer é a apreciação transversa de parte do conteúdo analisado na consulta pelo julgador, restrita ao período e à matéria objeto da autuação.

Exemplificando nossas conclusões:

(a) o consulente indaga à RFB a correta classificação de determinada mercadoria, afirmando que adota a classificação “A”, e que pretende adotar a classificação “B”, e como resposta obtém oficialmente **solução de consulta** indicando como correta a classificação “C”, da qual veementemente discorda;

(b) cientificado da solução de consulta, **continua a adotar a classificação “A”**, aguardando que o fisco promova eventual autuação decorrente, pois não deseja, v.g., discutir judicialmente a matéria;

(c) detectando que a empresa continua a classificar a mercadoria como “A”, o fisco efetua a **lavratura de auto de infração**, restrita ao período Δt , sendo que na autuação o AFRFB encarregado sustenta que a classificação “C” está correta, provavelmente com base nos mesmos argumentos usados na consulta, que o vincula, argumentos estes que pode até endossar com outros na autuação (Argumento α);

(d) na **impugnação** à autuação (assim como em eventual recurso voluntário), a empresa manifesta o porquê de sua discordância em relação à argumentação externada na autuação de que a classificação correta é “C” (veja-se aqui que é irrelevante que a impugnante sustente ser correta a classificação “A” ou “B”, pois isso não mais está em discussão na autuação, e tal matéria só deve ser analisada na medida em que contribua para saber se a classificação, ou a linha de argumentação adotada na autuação é correta);

(e) o julgador de piso (**DRJ**), que é vinculado pela Solução de Consulta, ao apreciar a autuação, não deve confundi-la com um recurso à Solução de Consulta, e pode inclusive entender que o argumento primordial para a manutenção da autuação, considerando correta a classificação “C”, é aquele acrescentado na autuação (Argumento α), e que nem constava na Solução de Consulta; ou pode ainda entender que a autuação é improcedente por algum aspecto que seja externo à Solução de Consulta (v.g. nulidade ou erro);

(f) no âmbito do **CARF**, que não faz parte da estrutura da RFB, já não existe vinculação à Solução de Consulta, podendo haver livre apreciação do mérito (inclusive das conclusões expressas na Solução de Consulta), mas isso ainda não deve ser confundido com “recurso” à decisão exarada no processo de consulta;

(g₁) julgada **procedente a autuação**, no CARF, em caráter definitivo, conclui-se que a classificação correta para o período Δt era “C”, não tendo a empresa conseguido afastar os argumentos contidos na autuação (que podem ou não ser comuns aos externados na Solução de Consulta);

(g₂) julgada **improcedente a autuação**, no CARF, em caráter definitivo, conclui-se que a classificação correta para o período Δt não era “C” (o que não quer dizer que a classificação “A” ou “B” seja correta) por ter a empresa conseguido afastar os argumentos contidos na autuação (que, igualmente, podem ou não ser comuns aos externados na Solução de Consulta); e

(h) qualquer que seja o resultado do julgamento do CARF (g₁ ou g₂), **permanecem totalmente eficazes os efeitos da consulta formulada**, que continua a vincular o fisco, que poderia lavrar novas autuações caso a empresa não classificasse, em períodos distintos de Δt , a mercadoria como “C”.

Pelo que se percebe do exemplo, o fato de haver eventual intersecção de matérias não faz com que se confundam os processos e os efeitos de uma e de outra decisão, exaradas inclusive por órgãos independentes. Veja-se que na apreciação de uma segunda autuação lavrada na forma descrita no item (h) do exemplo, poderia o CARF chegar a entendimento diverso (g₂ ao invés de g₁), que igualmente não ocasionaria intervenção alguma sobre os efeitos da consulta em um terceiro período.

Em síntese, o afastamento dos efeitos da consulta se dá apenas dentro do rito processual relacionado às consultas, e não no rito de determinação e exigência de crédito tributário, no qual a análise é restrita ao caso autuado, no período autuado, com os elementos constantes na autuação (sejam ou não eles simples cópia dos externados na Solução de Consulta). E, por óbvio, a resposta obtida no processo de consulta não inibe o contencioso administrativo provocado pelo fisco em autuação. Em outras palavras, não existe autuação previamente procedente, na hipótese.

3 O caso concreto

No caso em análise, o procedimento fiscal inicia com diligência e intimação à empresa (em 20/04/2010 – fls. 02/03) para que esta se pronunciasse sobre as ações que foram tomadas em relação à consulta efetuada por meio do processo nº 16624.004030/2008-53, acerca da classificação fiscal do produto “*CIDR, fabricado pela InterAg.*”, com resposta na Solução de Consulta nº 115, de 23/12/2009, cientificada em 14/01/2010.

A Solução de Consulta (fls. 215 a 219) nº 115 é emitida em 23/12/2009 (com ciência em 14/01/2010 - fl. 224), e, com base nas Regras Gerais Interpretativas nº 1 e 6 do Sistema Harmonizado(SH), combinadas com a Regra Complementar nº 1 (do MERCOSUL), e com as Notas Explicativas do SH da posição 3003 e da posição 9018, com a Nota 4 do Capítulo 30, conclui-se que a classificação correta do produto é 9018.90.99.

Não havendo resposta, a empresa é reintimada em 08/06/2010 (fls. 64/65), e solicita, em 14/06, prazo adicional de 30 dias para apresentação de esclarecimentos, prazo concedido pela fiscalização (fls. 66/67).

Em 15/07/2010, a empresa apresenta seus esclarecimentos (fls. 69 a 72), informando de início que:

“... ao tomar ciência da aludida Solução de Consulta, de no 115/2009, e constatar que o entendimento nela contido divergiu daquele por ela pretendido, buscou informações – junto a especialistas em medicamentos veterinários (funcionários e terceiros), nos documentos emitidos pelo exportador e literatura técnica pertinente (nacional e estrangeira) e em outras manifestações fazendárias – de forma a compreender a razão dessa divergência”

E prossegue a empresa informando que todas as análises apontaram para a correção da classificação fiscal pretendida (e não da atribuída pela Solução de Consulta). Acrescenta que, ao contrário do que conclui a referida Solução de Consulta, *“o CIDR é um medicamento de uso veterinário, cuja finalidade terapêutica é o tratamento do anestro em vacas e novilhas”*, e que havia entendimento firmado em 2001 sobre o tema (publicado no início de 2002) na Solução de Consulta SRRF09 nº 199/2001, envolvendo produto similar (*“Prociolin suíno”*), ambos os produtos constituindo *“medicamentos de uso veterinário à base de hormônios, apresentados acondicionados para venda a retalho, cuja função terapêutica principal é o tratamento do anestro (de fêmeas de bovinos, no caso do CIDR, e de fêmeas de suínos, no caso do Prociolin Suíno)”* (descrições dos dois produtos às fls. 253/254 e 255/256).

Informa, por fim, a empresa, que, apesar dos estudos, não promoveu nenhuma ação peticionária em relação à Solução de Consulta nº 115/2009, requerendo, com base nos princípios que regem a administração pública (como segurança jurídica e eficiência), que fosse formulada representação acerca da divergência entre as duas soluções de consulta apontadas, e não fosse adotada nenhuma medida em relação à empresa.

A unidade local da RFB prossegue na apuração de eventuais créditos tributários a serem exigidos, mas encaminha ainda a questão à Superintendência (atendendo ao pedido da empresa), para que esta se pronunciasse sobre a divergência apontada, e a eventual admissibilidade de recurso (fls. 77/78), tendo a Superintendência informado que o prazo para interposição de recurso de divergência havia se esgotado, e ainda que as respostas apontadas como divergentes se referem a consultas sobre produtos *“que, embora apresentando similaridade, são diferentes em composição, apresentação e função principal”*.

Pela cópia do processo de consulta efetuado (fls. 169 a 224), percebe-se que a empresa informa, sobre o produto consultado, entre outros: a função principal (controle do cio em novilhas e vacas); a aplicação (intravaginal) do dispositivo de silicone em forma de “T”, impregnado de progesterona; a composição (1,9 g de progesterona e 30 g de excipiente o.s.p.); e as classificações fiscais adotada (3006.60.00) e pretendida (3004.39.39).

Apresenta ainda licença para uso do produto (fl. 206) na qual se indica a fórmula completa: *“progesterona: 1,90g, silicone:17,10g, nylon 6.6: 10,70g”*, juntando ainda literatura técnica sobre anestro (fls. 196 a 205), e “bula” do CIDR com o desenho do produto (fl. 205):



USO VETERINÁRIO

Dispositivo intravaginal para controle do cio em bovinos.

Conteúdo: 10 dispositivos

Fórmula: Cada dispositivo em forma de T, contém:

Progesterona 1,9 g

Excipiente q.s.p. 30,0 g

Indicações:

Controle do cio em novilhas e vacas para:

- Programas de inseminação artificial concentrada, possibilitando previsão de nascimentos.
- Programas de coleta e transferência de embriões.

Programas de Tratamento:

1. Para sincronização de cios e tratamento de anestros das fêmeas bovinas em geral:

Dia "0": Introduzir o CIDR (dispositivo de silicone em forma de T) por 8 dias. Ao inserir o dispositivo, aplique Benzoato de estradiol via intramuscular (2mg para vacas ou 0,75mg para novilhas). Dia "8": Remover o CIDR (dispositivo em silicone em forma de T) e aplicar Prostaglandina (para novilhas é suficiente meia dose). Dia "9": Aplique Benzoato de estradiol via intramuscular (1mg para vacas ou 0,75mg para novilhas). A maioria dos animais entrará em cio no dia "10". Para novilhas leiteiras/corte e vacas de corte é indicada a cobertura ou inseminação com hora marcada (24 horas após a injeção de Benzoato de estradiol). Para vacas leiteiras em lactação, recomenda-se a inseminação com detecção de cios nos dias "10 a 12". Este programa pode ser utilizado quando as vacas não tenham sido palpadas, tanto para vacas em anestro ou ciclando.

2. Programa alternativo sem Prostaglandina:

Dia "0": Introduzir o CIDR (dispositivo em silicone em forma de T) por 10 dias. Ao inserir o dispositivo, aplique Benzoato de estradiol via intramuscular (2mg para vacas ou 1 mg para novilhas). Dia "10": Remover o CIDR (dispositivo de silicone em forma de T). Dia "11": Aplique Benzoato de estradiol via intramuscular (1mg para vacas ou 0,75mg para novilhas). Esta sincronização de cios e ovulação não é suficientemente precisa para permitir a inseminação com hora marcada. Inseminar com detecção de cio.

Orientações para uso:

Usar luvas de borracha ao manusear os dispositivos.



Após descrever os fatos aqui narrados no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades (fls. 260 a 267), é lavrado **auto de infração** para exigência das diferenças em relação ao **Imposto de Produtos Industrializados (IPI)**, de janeiro de 2006 a novembro de 2010 (fls. 269 a 295, com ciência em 18/01/2011 - fl. 289), acrescidas de juros de mora e multa de ofício (75%), em total geral de R\$ 6.899.778,49.

Na **impugnação** apresentada em 17/02/2011 (fls. 298 a 308) a empresa reapresenta explicação sobre o produto objeto da consulta, sustentando o enquadramento no código **3004.39.39**, questionando afirmações constantes na Solução de Consulta nº 115/2009, sobre os termos "terapêutico" (à luz do dicionário HOUAISS) e "doença" (à luz do "*Concise Science Dictionary*"), e reiterando que houve resposta diferente para caso similar (na Solução de Consulta SRRF09 nº 199/2001). Acrescenta que o produto importado não é um

“instrumento para veterinária”, sendo incabível a classificação na posição 9018 (e o código defendido na autuação e na solução de consulta: **9018.90.99**), pois não há intervenção técnica para utilização do produto e o dispositivo em forma de “T” é *“apenas um suporte impregnado de progesterona confeccionado de material completamente inerte, cuja função é unicamente servir de suporte dispensados do produto químico, permanecendo no útero do animal apenas o tempo suficiente para a absorção da progesterona, sendo posteriormente descartado”*, e que *“a passagem da progesterona impregnada ao dispositivo, para a mucosa do animal, se dá por diferença de polaridade dos meios, ou seja, a mucosa do animal suga a progesterona impregnada ao dispositivo lentamente, durante 08 (oito) a 10 (dez) dias, esvaziando a parte porosa do dispositivo por completo”*, demandando aplicação da Regra 3b do SH, classificando o produto em função da matéria que lhe confira característica essencial (juntando publicações científicas - fls. 322 a 339, 340 a 352, 352 a 362, 362 a 372; e citando parecer que indica como correta a classificação **2937.23.39**, e soluções de consulta sobre medicamento impregnados em adesivos).

No **julgamento de primeira instância**, em 08/11/2011 (fls. 380 a 384), a DRJ informa que a classificação adotada pelo fisco foi exatamente a dada em resposta a consulta efetuada pela autuada, em processo específico, findo administrativamente. E que não cabe a reanálise da questão no curso do processo administrativo fiscal. Adiciona que a consulta formulada protege o consulente da aplicação de penalidades até o trigésimo dia subsequente à ciência do resultado (solução).

Cientificada do julgamento de piso em 30/11/2011 (AR à fl. 389), e empresa apresenta **recurso voluntário** em 26/12/2011 (fls. 396 a 411), reiterando os argumentos expostos na peça inicial de defesa e demandando a nulidade da decisão de piso, por preterir o direito de defesa ao não apreciar no mérito a impugnação (sendo o processo de consulta deficiente no que se refere ao contraditório, por não permitir a discussão das conclusões externadas na solução), invocando precedente deste tribunal administrativo (Acórdão nº 3201-00.399).

Ao apreciar a peça recursal, em 19/03/2013, o **CARF** acata o argumento da nulidade da decisão de piso por preterição do direito de defesa (**Acórdão nº 3102-001.798** - fls. 422 a 427), retornando o processo para apreciação integral da defesa pela DRJ.

Cientificadas a PGFN (fl. 430) e a recorrente (fl. 440), o processo retorna à DRJ, que, em **segundo julgamento de piso**, efetuado em 08/10/2013 (fls. 447 a 457), mantém integralmente o lançamento, utilizando-se dos mesmos argumentos externados na Solução de Consulta nº 115/2009, com os quais afirma concordar.

Após ciência do o segundo julgamento efetuado pela DRJ, em 31/10/2013 (cf. Termo de fl. 269), a empresa apresenta **novo recurso voluntário** em 19/11/2013 (fls. 471 a 484), reiterando as disposições de defesa anteriormente expostas.

Tendo em vista o exposto nos tópicos 1 (processo de consulta) e 2 (efeitos da consulta no processo administrativo de exigência de crédito tributário e penalidades), passo a tratar da questão apresentada em concreto.

A autuação, no caso, limita-se à remissão à Solução de Consulta, não agregando qualquer outro elemento. Assim, acaba se ocupando demasiadamente da tarefa de rechaçar as classificações pretendidas pela recorrente, e reconhecemos seu êxito em relação à matéria, visto restar cristalinamente demonstrado que o “anestro” não é uma doença, e que, não sendo uma doença, o produto em análise não seria para uso profilático / terapêutico. Também é

claro que o produto não é um contraceptivo: pelo contrário, sua função é justamente aumentar a capacidade de reprodução do gado.

A classificação da mercadoria, assim, segue a Regra Geral Interpretativa nº 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 seguintes”.

A RGI-1 expurga a possibilidade de simplesmente começar um procedimento de classificação da mercadoria pelo título, v.g., do Capítulo 30 (“Produtos Farmacêuticos”), crendo falsamente que todos os produtos enquadráveis no título ali estariam. E a Nota 4 do Capítulo 30 (de caráter excludente) afirma que:

“Nota 4- A posição 30.06 compreende apenas os produtos seguintes, que devem ser classificados nessa posição e não em qualquer outra da Nomenclatura:

a) Os categutes esterilizados, os materiais esterilizados semelhantes para suturas cirúrgicas (incluindo os fios absorvíveis esterilizados para cirurgia ou odontologia) e os adesivos esterilizados para tecidos orgânicos, utilizados em cirurgia para fechar ferimentos;

b) As laminárias esterilizadas;

c) Os hemostáticos absorvíveis esterilizados para cirurgia ou odontologia; as barreiras antiaderentes esterilizadas para cirurgia ou odontologia, absorvíveis ou não;

d) As preparações opacificantes para exames radiográficos, bem como os reagentes de diagnóstico concebidos para serem administrados ao paciente e que constituam produtos não misturados apresentados em doses, ou produtos misturados constituídos por dois ou mais ingredientes, próprios para os mesmos usos;

e) Os reagentes destinados à determinação dos grupos ou dos fatores sanguíneos;

f) Os cimentos e outros produtos para obturação dentária; os cimentos para a reconstituição óssea;

g) Os estojos e caixas de primeiros-socorros, guarnecidos;

h) As preparações químicas contraceptivas à base de hormônios, de outros produtos da posição 29.37 ou de espermicidas;

ij) As preparações apresentadas sob a forma de gel, concebidas para uso em medicina humana ou veterinária, como lubrificante para determinadas partes do corpo em intervenções cirúrgicas ou exames médicos, ou como meio de ligação entre o corpo e os instrumentos médicos;

k) Os resíduos farmacêuticos, ou seja, os produtos farmacêuticos impróprios para o uso a que foram originalmente destinados devido a estarem fora do prazo de validade, por exemplo;

l) Os equipamentos identificáveis para ostomia, tais como os sacos, cortados no formato para colostomia, ileostomia e urostomia, bem como os seus protetores cutâneos adesivos ou placas frontais.” (grifo nosso)

Logra êxito, assim, o fisco, em afastar, utilizando a RGI-1, a posição 30.06 (referente à classificação adotada). Mas isso não endossa a classificação proposta na autuação.

Utilizando as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), especificamente a referente à posição 30.03, que se pode aliar à da posição 30.04, o autuante permite ainda a formação de convicção de que a mercadoria não se classifica em tal posição, nem na 30.04, por não ser um medicamento:

“30.03 **Medicamentos** (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06) constituídos por produtos misturados entre si, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, mas não apresentados em doses nem acondicionados para venda a retalho.

(...)

A presente posição compreende as **preparações medicamentosas** de uso interno ou externo, **para fins terapêuticos ou profiláticos** em medicina humana ou veterinária. Estes produtos obtêm-se misturando duas ou mais substâncias entre si. Todavia, apresentados em forma de doses ou acondicionados para venda a retalho, incluem-se na **posição 30.04**.” (grifo nosso)

“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 em doses (incluindo os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho.

(...)

A presente posição compreende os **medicamentos** constituídos por produtos misturados ou não misturados, com **a condição** de serem apresentados: (...)” (grifo nosso)

Assim, convence-nos o autuante no que se refere à matéria que não é objeto da autuação, ou seja, em afastar a classificação adotada e a classificação pretendida pela empresa quando da realização da consulta.

Contudo, ao afastar tais classificações, tendo em vista não ser o produto um medicamento, há um “salto lógico” na argumentação, afirmando-se que ao invés de o dispositivo de silicone impregnado com progesterona ser um medicamento, ele se constitui em um “instrumento de uso veterinário”. Como a conclusão da autuação derivada da Solução de Consulta, a ela remetemos nesse aspecto:

“Embora o efeito desejado decorra da atividade da progesterona no organismo do animal, o dispositivo que a contém também é importante, por permitir a liberação contínua

e controlada do hormônio, de forma que ambos, o dispositivo de silicone e a preparação à base de hormônio, constituem um sistema para liberação controlada de progesterona no organismo do animal. Assim, encontra-se abrangido pela posição 9018, cujo texto é assim definido:

90.18 - Instrumentos e aparelhos para medicina, cirurgia, odontologia e veterinária, incluídos os aparelhos para cintilografia e outros aparelhos eletromédicos, bem como os aparelhos para testes visuais.” (grifo nosso)

Aparentemente estava a fiscalização tentando classificar a preparação química (identificando que o silicone era apenas um meio de introduzir a preparação no organismo, tal qual o seria um adesivo ou uma seringa). Mas, ao encontrar obstáculos na classificação da preparação como medicamento, passou a classificar a preparação a partir do meio (o silicone no qual a preparação estava impregnada), dizendo que ambos formavam um “sistema” (*sic*).

Aí a nosso ver reside uma deficiência no argumento da fiscalização, que reconhece explicitamente (no excerto negrito) o caráter secundário do dispositivo de silicone, e o protagonismo da substância química, mas ainda assim os interpreta como um “sistema” (*sic*). Verificando a literatura técnica apresentada nas peças recursais, percebe-se que o silicone é tão somente um meio, e não “libera” de forma contínua e controlada o hormônio. A liberação contínua e controlada não tem participação ativa do silicone, ou do bastão, mas da troca de fluidos ocorrida na vagina da vaca. Em outras palavras, não são liberados “jatos” de hormônio temporizadamente a partir do silicone. O silicone é totalmente passivo; é simplesmente o meio onde está impregnada a progesterona que, por sua vez, interage com os fluidos vaginais da vaca.

Fosse o dispositivo de silicone um “*aparelho para facilitar partos de vacas*”, por si, não teríamos dúvida da propriedade da posição 90.18, em função da NESH excludente da posição 84.36:

“Excluem-se deste grupo:

(...)

m) Os aparelhos para facilitar partos de vacas (posição 90.18).”

Mas não se está a tratar de um “aparelho para facilitar”. Não é o aparelho que facilita, mas a substância nele impregnada. E não “facilita partos”, mas controla o cio.

E veja-se que a leitura da NESH da posição 90.18, que enumera produtos ali compreendidos, guarda pouca relação com a mercadoria em análise, tanto que o fisco sequer encontra algo parecido, tendo que seguir para subposições residuais (“outros”) e para item/subitem igualmente residuais.

Ademais, como destaca a recorrente, as NESH da posição 90.18 afirmam que “*a presente posição compreende um conjunto - particularmente vasto - de instrumentos e aparelhos, de quaisquer matérias (incluídos 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.*”. E,

também, compulsando a literatura técnica apresentada nas peças recursais, não nos parece que o produto se enquadre em tais atributos.

Em síntese, a autuação não logra êxito em comprovar a correção da classificação defendida (**90.18.90.99**), no caso concreto analisado. E isto é suficiente para que se reconheça sua improcedência, não havendo necessidade de este tribunal administrativo (que não é órgão solucionador de consultas sobre classificação fiscal) se pronunciar sobre qual seria a correta classificação da mercadoria.

É de se recordar, por fim, que, de acordo com o defendido no tópico 2 desta declaração de voto, a decisão proferida por este colegiado em relação à presente autuação, em concreto, não produz qualquer efeito sobre a Solução de Consulta destinada ao autuado, que continua a vincular o fisco e a possibilitar nova autuação à empresa, em caso de descumprimento em relação a período diverso do autuado. E isso só endossa a independência entre os processos de determinação e exigência de crédito tributário (como o presente) e os processos de consulta sobre classificação de mercadorias. A reversão dos efeitos da consulta só é viável dentro dos mecanismos previstos na norma disciplinadora do tema (hoje a IN SRF nº 1.464/2014).

Pelo exposto, concordo com as conclusões adotadas no voto do relator, mas a partir dos argumentos nesta declaração externados.

Rosaldo Trevisan