



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

**Processo n°** 19647.000747/2009-37  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-003.015 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2017  
**Matéria** CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS  
**Recorrente** SCIENTIFIC COM. E IMP. LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 20/07/2007, 19/02/2008, 20/08/2008

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS**

As mercadorias descritas como Ventiladores (Respiradores) GE, modelos CENTIVA 5 e ENGSTROM CARESTATION, classificam-se no código NCM 9019.20.90.

**MULTA POR CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA NA NCM**

Mantida a reclassificação fiscal, é cabível a multa de 1% sobre o valor aduaneiro decorrente da incorreção na classificação fiscal adotada pelo contribuinte na DI, nos termos do art. 84, I, da MP 2.158-35/2001, combinado com arts. 69 e 81 da Lei 10.833/2003.

**ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INTELIGÊNCIA DO ART. 146 DO CTN NA REVISÃO ADUANEIRA.**

A revisão aduaneira é procedimento expressamente previsto na legislação pertinente e não vulnera o art. 146 do CTN.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira- Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Orlando Rutigliani Berri (suplente convocado), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Renato Vieira de Ávila (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de lançamento de IPI por reclassificação fiscal de mercadorias. O autuante entendeu que as mercadorias descritas como “Ventiladores (Respiradores) GE, modelos CENTIVA 5 e ENGSTROM CARESTATION”, utilizados na área médica, importadas, teriam classificação correta no código NCM 9019.20.90, alíquota de IPI 8%, enquanto o contribuinte indicou nas DI’s o código NCM 9019.20.10, alíquota 2%.

Por decorrência, foi lançada também a multa regulamentar por classificação incorreta, e o Pis-Importação e Cofins-Importação. As contribuições na importação foram lançadas por entender o autuante que o IPI na importação compõe suas bases de cálculo.

Cientificado, o sujeito passivo interpõe impugnação, na qual sustenta a correção da classificação adotada; sustenta também que a descrição da mercadoria estava correta, devendo-se afastar a multa regulamentar e a multa de ofício, nos termos do ADN Cosit 10/97 e ADN Cosit 12/97; defende que não cabe a alteração de critério jurídico, cf. art. 146 do CTN e jurisprudência colacionada.

A DRJ/Recife/PE decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo integralmente o lançamento. Reproduzo a ementa:

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Data do fato gerador: 20/07/2007, 19/02/2008, 20/08/2008*

*Classificação de Mercadorias na NCM/TEC e NBM/TIPI.*

*As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e as Regras Gerais Complementares são o suporte legal para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul/Tarifa Externa Comum e na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados.*

*Ventiladores (Respiradores) para terapia respiratória, com seus acessórios, marca GE, modelos “Centiva 5” e “Engstrom Carestation”, classificam-se no código 9019.20.90 da NCM/TEC e NBM/TIPI vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, ao amparo da RGI n° 1 e 6 e RGC n° 1, combinada esta regra*

*do Mercosul com RGI nº 1 (Nota 3 do Capítulo 90 e Nota 4 da Seção XVI).*

*Classificação incorreta na NCM. Multa de 1% sobre o valor aduaneiro dos bens.*

*Às mercadorias classificadas incorretamente na NCM cabe a aplicação de multa, no percentual de 1%, sobre a diferença do valor aduaneiro, nos termos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, combinada com a Lei nº 10.833, de 2003.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI**

*Data do fato gerador: 20/07/2007, 19/02/2008, 20/08/2008*

*Recolhimento a menor. Desclassificação de mercadoria. Multa de ofício de 75%*

*Constatado o recolhimento a menor do IPI incidente sobre as mercadorias importadas classificadas incorretamente, e reclassificadas para o código 9019.20.90 da NBM/TIPI, cabe o lançamento da diferença desse imposto, por conta da majoração de sua alíquota de 2% para 8%, nos termos do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002).*

*Aplica-se a multa de ofício de 75% sobre a diferença do IPI que deixou de ser recolhida, em virtude da reclassificação dos bens na NBM/TIPI, nos termos da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação da Lei nº 11.488, de 2007.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Data do fato gerador: 20/07/2007, 19/02/2008, 20/08/2008*

*Recolhimento a menor. Multa de ofício de 75%.*

*Em razão da diferença da reconstituição da base de cálculo dessa Contribuição é devido o recolhimento da sua diferença, nos termos da Lei nº 10.865, de 2004 c/c Decreto nº 4.543, de 2002.*

*Aplica-se a multa de ofício de 75% sobre a diferença da Contribuição que deixou de ser recolhido, em razão da reclassificação da mercadoria na NCM/TEC e NBM/TIPI vigentes (Lei nº 9.430, de 1996).*

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

*Data do fato gerador: 20/07/2007, 19/02/2008, 20/08/2008*

*Insuficiência de recolhimento da Cofins. Multa de ofício de 75% Em razão da reclassificação da mercadoria importada e alteração da alíquota do IPI, foi reconstituída a base de cálculo dessa Contribuição e é devido o recolhimento da sua diferença,*

*nos termos da Lei nº 10.865, de 2004, c/c Decreto nº 4.543, de 2002.*

*Aplica-se a multa de ofício de 75% sobre a diferença da Contribuição que deixou de ser recolhido, em razão da reclassificação da mercadoria na NCM/TEC e NBM/TIPI vigentes (Lei nº 9.430, de 1996).*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 20/07/2007, 19/02/2008, 20/08/2008*

*Alteração critérios jurídicos. Revisão Aduaneira.*

*Não se considera alteração nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, no exercício do lançamento, para os efeitos do artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN), o reexame da classificação fiscal utilizada pelo importador, e a decorrente reclassificação dos produtos importados em código da NCM/TEC diverso daquele informado nas declarações.*

A recorrente então interpõe o Recurso Voluntário, no qual reforça os argumentos da impugnação.

- explicita o funcionamento do Sistema Harmonizado e das Regras Gerais de Interpretação; afirma que os ventiladores em questão têm óbvia função de oxigenação; que a evolução tecnológica ampliou as capacidades desses equipamentos, sem descaracterizar sua função principal; entende que a posição residual adotada pelo Fisco, 9019.20.90 – Outros, não abrangeria os aparelhos que tenham função de oxigenoterapia; que as Nesh admitem que os aparelhos de oxigenoterapia podem apresentar funções de administração de aerossol; sustenta que sua interpretação atende melhor a RGI 6 e a RGC 1.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Relator

O Recurso é tempestivo, e não havendo óbices, tomo conhecimento dele.

### **Classificação Fiscal da Mercadoria**

O litígio fundamental é quanto à classificação da mercadoria descrita como Ventiladores (Respiradores) GE, modelos CENTIVA 5 e ENGSTROM CARESTATION”, utilizados na área médica.

Copiamos os códigos NCM confrontados:

90.19	Aparelhos de mecanoterapia; aparelhos de massagem; aparelhos de psicotécnica; aparelhos de ozonoterapia, de oxigenoterapia, de aerossolterapia, aparelhos respiratórios de reanimação e outros aparelhos de terapia respiratória.	
9019.10.00	- Aparelhos de mecanoterapia; aparelhos de massagem; aparelhos de psicotécnica	8
9019.20	- Aparelhos de ozonoterapia, de oxigenoterapia, de aerossolterapia, aparelhos respiratórios de reanimação e outros aparelhos de terapia respiratória	
9019.20.10	De oxigenoterapia	2
9019.20.20	De aerossolterapia	2
9019.20.30	Respiratórios de reanimação	8
9019.20.40	Respiradores automáticos (pulmões de aço)	8
9019.20.90	Outros	8

O contribuinte os classificou no código 9019.20.10, como aparelhos de oxigenoterapia. O autuante entendeu pelo código 9019.20.90 – Outros aparelhos de terapia respiratória. O fundamento do autuante foi que, conforme os folders dos fabricantes, os aparelhos têm outras funções, além de oxigenoterapia. Reproduzimos sua argumentação:

*Os Itens 9019.10, 9019.20, 9019.30 e 9019.40 correspondem, respectivamente, aos aparelhos específicos para Oxigenoterapia, Aerossolterapia, Respiratórios de Reanimação e Respiradores Automáticos.*

*Por não se limitar a nenhuma das supracitadas terapias - na realidade englobando todas -, por tratar-se de equipamentos muito mais completos, resta o enquadramento na NCM 9019.20.90 - Outros (Aparelhos), tomando-se as informações seguintes como subsidio à presente tese:*

*a) Dados extraídos do Catalogo, do Manual de Utilização e de "folders" de apresentação do equipamento, a fls. 059 a 087 - texto integral no CD anexo -, que apresentam e destacam as suas características diferenciais — "Apenas um ventilador? Como se Picasso fosse apenas um pintor" (livre tradução do enunciado do texto a fls. 064) — como medição de volume e pressão dos pulmões, traquéia e de trocas de gases, além de oferecer parâmetros de monitoramento avançado do metabolismo, através de módulos plug and play (utilização imediata sem necessidade de interface); e*

*b) Comparações entre as definições das Notas Explicativas da Posição 90.19, a fls. 088 a 091, e ilustrações e conceitos de oxigenoterapia e aerossolterapia, a fls. 092 a 095, e as informações dos manuais de utilização dos aparelhos, que demonstram o quanto estes seriam subutilizados se empregados tão-somente nos tratamentos citados.*

A decisão recorrida incrementa a análise afirmando que os aparelhos em questão não são de oxigenoterapia (fl. 117):

*As funções dos ventiladores importados para terapia respiratória, objeto dos AI sob exame, não possuem a função de oxigenoterapia, ou seja, terapia à base de oxigênio. Não fazem os tratamentos e terapias descritos na literatura apresentada.*

*Os respiradores analisados têm, basicamente, as seguintes funções, de acordo com as suas especificações técnicas: modo ventilatório intermitente e sincronizado, pressão assistida das*

*vias aéreas (medições traqueais, de pressão e do volume do pulmão), monitor interno e destacável e a função de nebulizador.*

De fato, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - Nesh distinguem os ventiladores respiradores e aparelhos de oxigenoterapia:

“90.19

(...)

*I - APARELHOS DE MECANOTERAPIA (...)*

*II – APARELHOS DE MASSAGEM (...)*

*III – APARELHOS DE PSICOTÉCNICA (...)*

*IV – APARELHOS DE OZOTERAPIA (...)*

*V.- APARELHOS DE OXIGENOTERAPIA, APARELHOS RESPIRATÓRIOS DE REANIMAÇÃO E OUTROS APARELHOS DE TERAPIA RESPIRATÓRIA Trata-se de aparelhos para respiração artificial, utilizados, conforme o caso, para tratamento de afogados, eletrocutados, vítimas de intoxicação aguda (por óxido de carbono, especialmente), recém-nascidos deficientes, pacientes com síncope pós-operatórias, com poliomielite, com crises agudas de asma, deficiência da capacidade torácica, etc.*

*Entre estes aparelhos, podem citar-se:*

*A) Os aparelhos destinados a substituir os processos manuais de respiração artificial: aparelhos mecânicos que atuam por compressão torácica ou por balanceamento do paciente fixado sobre uma prancha oscilante, aparelhos de insuflação de ar, etc.*

*B) Os aparelhos de oxigenoterapia propriamente ditos que atuam, quer por inalação do oxigênio ou de uma mistura de oxigênio e anidrido carbônico, com auxílio de máscaras, quer distribuindo oxigênio num recinto respiratório constituído por uma espécie de tenda de plástico transparente adaptada ao leito do paciente e que tem por função manter uma respiração artificial.*

*C) Os aparelhos denominados “pulmões de aço” e semelhantes.(...)*

Os aparelhos do presente processo, que são ventiladores, são do tipo “A” acima, de insuflação de ar, e não de oxigenoterapia, tipo “B”, conforme descrito. Desse modo, é inócua a asserção da recorrente, no Recurso Voluntário, de que (fl. 178):

*“ Apesar de todo embasamento científico do douto voto acima descrito, a querela se resume, a saber, se os ventiladores apontados possuem ou não a função de **oxigenoterapia**, ou seja, terapia à base de oxigênio.*

*Nesse sentido, devemos ter como base que **todos os processos e métodos essenciais de ventilação mecânica**, devem ser capazes de prover, com o menor dano e custo possível, **a melhor ventilação e oxigenação capazes de suprir a demanda do***

***paciente. Logo, apontar categoricamente que os ventiladores em questão não possuem função de oxigenoterapia é negar o óbvio, é negar que os ventiladores não participam do processo respiratório”***

Ora, trata-se de um sofisma. Não se diverge que a ventilação, como apoio à respiração, não contenha oxigênio. O que se afirma, e nunca negado pela recorrente, é que distinguem-se, como aparelhos distintos, os de ventilação e os de oxigenoterapia.

Portanto, convirjo com o Fisco, quando aponta que os aparelhos em questão não são de oxigenoterapia, tratando-se de outros tipos de aparelhos de terapia respiratória, classificáveis no código NCM 9019.20.90.

### **Impossibilidade de revisão aduaneira**

Alega a recorrente que o art. 146 do CTN contém regra limitadora à ação do Fisco, vedando a alteração de critério jurídico.

Primeiramente, consigno que não houve qualquer comprovação, por parte da recorrente, de qualquer outra decisão ou despacho aduaneiro que tenha acatado a classificação fiscal por ela adotada. Nesse sentido, a acusação é vazia.

De qualquer modo, a revisão aduaneira é expressamente prevista no Regulamento Aduaneiro, art. 638:

*Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54](#), com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e [Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º](#)).*

*§ 1º—Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.*

*§ 2ºA revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:*

*I - do registro da declaração de importação correspondente ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54](#), com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e*

*II - do registro de exportação.*

*§ 3º—Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.*

Como tal, e conforme art. 62 do Regimento Interno do Carf – RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, e também art. 26-A do PAF, as turmas do Carf não podem afastar a aplicação de dispositivos de Lei ou Decreto.

A observância, tanto do art. 146<sup>1</sup> do CTN quanto do art. Art. 54 do DL 37/66<sup>2</sup>, impondo-se a validade de ambos, implica que o despacho aduaneiro não se conforma como homologação da DI, independentemente do canal. Essa interpretação sistemática que importa em acatar a ambos os dispositivos, em interpretação sistemática, converge com a realidade prática, na medida em que a necessária rapidez dos procedimentos aduaneiros, interesse de todos, exige um despacho sem o aprofundamento completo. Uma fiscalização completa e aprofundada somente pode ser feita no âmbito da revisão, nos casos de interesse da autoridade aduaneira, no prazo decadencial de 5 anos.

Algo semelhante acontece com os tributos internos, quando informados e declarados em diversos instrumentos (DCTF, Dacon, DIPJ, SPED, etc), que são processados, acatados, e alguns erros podem ser apontados de imediato, por conferência automática eletrônica. Mas isso não impede que sejam objeto de fiscalização posterior, para apuração de erros, inexatidões ou fraudes não detectadas *a priori*, respeitado o prazo decadencial.

De resto, o art. 149 do CTN veicula, facilmente, diversos incisos que abrangem a revisão aduaneira, tais como I, II, III, IV e V.

### **Multa por erro de classificação fiscal**

A multa por erro de classificação fiscal encontra previsão expressa no art. 84, I, da MP 2.158-35/2001, combinado com art. 69 da Lei 10.833/2003.

*Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:*

*I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;*

Restando evidenciado o erro de classificação fiscal, impõe-se a aplicação da multa. A penalidade é objetiva, prescindido de dolo.

O ADN 10/97, argüido pela recorrente, não têm aplicação ao caso. Tal ADN foi revogado pela ADI 13/2002:

*Art. 1º Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.*

<sup>1</sup> Art. 146. 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.

<sup>2</sup> Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

*Art. 2º Fica revogado o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 10, de 16 de janeiro de 1997.*

O ADI 13/2002, ao contrário do que pretende a recorrente, não afasta a multa regulamentar por classificação incorreta, prevista no art. 84, I, da MP 2.158-35/2001, ainda que a descrição da mercadoria seja correta. Trata este ADI de situações em que o erro de classificação fiscal não importa em qualquer prejuízo à Fazenda Nacional, tais como *a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional*". Em todos esses casos, haverá um procedimento de análise do pedido do contribuinte, sem qualquer prévia falta de pagamento de imposto. Tais circunstâncias são substancialmente diferentes da multa em foco, não se aplicando ao caso.

Também o ADN 12/97 não é aplicável, posto que, expressamente, trata apenas da multa por falta de guia de importação:

*O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, e no art. 112, inciso IV, do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966,*

*declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração administrativa ao controle das importações, nos termos do inciso II do art. 526 [multa por falta de guia de importação] do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, cuja classificação tarifária errônea ou indicação indevida de destaque "ex" exija novo licenciamento, automático ou não, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.*

Portanto, não acato as razões da recorrente.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Marcelo Giovani Vieira, Relator

