



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

**Processo nº** 19647.021628/2008-37  
**Recurso nº** 921.130 Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-001.086 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2012  
**Matéria** CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
**Recorrente** PHILIPS MEDICAL SYSTEMS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 03/02/2005, 11/03/2005, 28/03/2005, 07/04/2005, 20/04/2005, 26/05/2005, 01/07/2005, 07/07/2005, 08/07/2005, 12/08/2005, 13/09/2005, 19/09/2005, 04/10/2005, 17/11/2005, 26/12/2005, 28/03/2006, 05/04/2006, 15/05/2006, 22/05/2006, 15/08/2006, 06/09/2006, 12/09/2006, 11/10/2006, 03/01/2007, 24/02/2007, 01/03/2007, 25/05/2007, 27/06/2007, 31/07/2007, 08/08/2007, 29/08/2007

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.

Aparelhos de Raios X para usos médicos e cirúrgicos, de diagnóstico, para procedimentos vasculares, ortopédicos, urológicos, gastrointestinais etc, comercialmente denominados de Arcos Cirúrgicos, classificam-se no código 9022.14.19 da NCM/TEC e NBM/TIPI, aprovadas pelas Resoluções Camex nºs 42 de 2001 e 41 de 2003.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 03/02/2005, 11/03/2005, 28/03/2005, 07/04/2005, 20/04/2005, 26/05/2005, 01/07/2005, 07/07/2005, 08/07/2005, 12/08/2005, 13/09/2005, 19/09/2005, 04/10/2005, 17/11/2005, 26/12/2005, 28/03/2006, 05/04/2006, 15/05/2006, 22/05/2006, 15/08/2006, 06/09/2006, 12/09/2006, 11/10/2006, 03/01/2007, 24/02/2007, 01/03/2007, 25/05/2007, 27/06/2007, 31/07/2007, 08/08/2007, 29/08/2007

Falta de recolhimento. Desclassificação de Mercadoria. Multas.

Constatado o não recolhimento do imposto de importação no registro das Declarações de Importação, em função da classificação incorreta das

mercadorias na NCM/TEC, cabe o lançamento do imposto, nos termos do Decreto nº 4.543 de 2002, Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, Lei nº 10.833 de 2003.

Aplica-se a multa de 75% sobre o II que deixou de ser recolhido, em razão da classificação incorreta das mercadorias na NCM/TEC, cujos fatos geradores do imposto ocorreram de 2005 a 2007, nos termos da Lei 9.430 de 1996, combinada com a MP nº 351 de 2007 e a Lei nº 11.488 de 2007.

As mercadorias classificadas incorretamente na NCM/TEC, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 30.12.2003 (DIs. registradas a partir de 2005), 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: 03/02/2005, 11/03/2005, 28/03/2005, 07/04/2005, 20/04/2005, 26/05/2005, 01/07/2005, 07/07/2005, 08/07/2005, 12/08/2005, 13/09/2005, 19/09/2005, 04/10/2005, 17/11/2005, 26/12/2005, 28/03/2006, 05/04/2006, 15/05/2006, 22/05/2006, 15/08/2006, 06/09/2006, 12/09/2006, 11/10/2006, 03/01/2007, 24/02/2007, 01/03/2007, 25/05/2007, 27/06/2007, 31/07/2007, 08/08/2007, 29/08/2007

Recolhimento a menor. Multa.

Constatado o recolhimento a menor do imposto sobre produtos industrializados incidente sobre mercadorias importadas classificadas incorretamente, e reclassificadas para o código 9022.14.19 da NBM/TIPI, objeto de Adições das Declarações de Importação de 2005 a 2007, cabe o lançamento da diferença desse imposto, nos termos dos 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, relativamente às mercadorias objeto de Adições das DIs registradas de 2005 a 2007, em razão de sua classificação incorreta na NBM/TIPI, nos termos da Lei nº. 4.502 de 1964, com a redação das Leis nºs 351 e 11.488 de 2007, e da Lei nº 9.430 de 1996.

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

Data do fato gerador: 03/02/2005, 11/03/2005, 28/03/2005, 07/04/2005, 20/04/2005, 26/05/2005, 01/07/2005, 07/07/2005, 08/07/2005, 12/08/2005, 13/09/2005, 19/09/2005, 04/10/2005, 17/11/2005, 26/12/2005, 28/03/2006, 05/04/2006, 15/05/2006, 22/05/2006, 15/08/2006, 06/09/2006, 12/09/2006, 11/10/2006, 03/01/2007, 24/02/2007, 01/03/2007, 25/05/2007, 27/06/2007, 31/07/2007, 08/08/2007, 29/08/2007

Recolhimento a menor. Multa.

Em razão da diferença de alíquotas do II e do IPI, em decorrência da desclassificação fiscal efetivada, cabe a reconstituição da base de cálculo dessa Contribuição e 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 classificação incorreta 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: 03/02/2005, 11/03/2005, 28/03/2005, 07/04/2005, 20/04/2005, 26/05/2005, 01/07/2005, 07/07/2005, 08/07/2005, 12/08/2005, 13/09/2005, 19/09/2005, 04/10/2005, 17/11/2005, 26/12/2005, 28/03/2006, 05/04/2006, 15/05/2006, 22/05/2006, 15/08/2006, 06/09/2006, 12/09/2006, 11/10/2006, 03/01/2007, 24/02/2007, 01/03/2007, 25/05/2007, 27/06/2007, 31/07/2007, 08/08/2007, 29/08/2007

Recolhimento a menor. Multa.

Em razão da diferença das alíquotas do II e do IPI, em decorrência da desclassificação fiscal efetivada, cabe a reconstituição da base de cálculo dessa Contribuição e 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 classificação incorreta da mercadoria na NCM/TEC e NBNI/TIPI viventes (Lei nº 9.430 de 1996).

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 03/02/2005, 11/03/2005, 28/03/2005, 07/04/2005, 20/04/2005, 26/05/2005, 01/07/2005, 07/07/2005, 08/07/2005, 12/08/2005, 13/09/2005, 19/09/2005, 04/10/2005, 17/11/2005, 26/12/2005, 28/03/2006, 05/04/2006, 15/05/2006, 22/05/2006, 15/08/2006, 06/09/2006, 12/09/2006, 11/10/2006, 03/01/2007, 24/02/2007, 01/03/2007, 25/05/2007, 27/06/2007, 31/07/2007, 08/08/2007, 29/08/2007

Revisão Aduaneira

Na medida em que a classificação fiscal da mercadoria importada é declarada pelo importador, não se pode equiparar a mudança de critério jurídico com o procedimento de revisão aduaneira que conclua por classificação fiscal diversa, sobretudo quando o despacho aduaneiro foi parametrizado no canal verde, no qual não há qualquer conferência da mercadoria importada. Não há que se confundir revisão aduaneira, prevista no art. 54 do Decreto-Lei nº 37 de 1966, com revisão de ofício, prevista no art. 149 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

DANIEL MARIZ GUDINO - Relator.

EDITADO EM: 14/10/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Luciano Lopes de Almeida Moraes (vice-presidente),

Mércia Helena Trajano D'Amorim, Paulo Sergio Celani e Daniel Mariz Gudiño. Ausente o Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a data da prolação do acórdão recorrido, transcrevo abaixo o relatório do órgão julgador de 1ª instância, incluindo, em seguida, as razões do recurso voluntário apresentado pela Recorrente:

### **DO LANÇAMENTO**

*Trata-se de Autos de Infração (4) lavrados em ato de Revisão Aduaneira para a desclassificação fiscal de aparelhos de Raios X, comercialmente denominados de Arcos Cirúrgicos, importados pela empresa autuada, através de Declarações de Importações registradas de 2005 a 2007, elencadas as fls. 03 a 05 do Auto de Infração relativo ao Imposto de Importação e repetidas nos demais Autos (correspondentes ao IPI, ao PIS/PASEP e a Cofins).*

*Os quatro Autos de Infração lavrados dizem respeito aos seguintes lançamentos:*

**1º Auto de Infração** (fls.02 a 33): *para cobrança da diferença do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no valor original de **R\$ 85.151,85** (oitenta e cinco mil, cento e cinquenta e um reais e oitenta e cinco centavos), acrescido de: juros de mora, calculados até 28.11.2008, no montante de **R\$ 24.198,58** (vinte e quatro mil, cento e noventa e oito reais e cinquenta e oito centavos); multa proporcional, passível de redução (multa de ofício), no valor de **R\$ 63.863,89** (sessenta e três mil, oitocentos e sessenta e três reais e oitenta e nove centavos). Totalizou o crédito tributário correspondente a este Auto de Infração **R\$ 173.214,32** (cento e setenta e três mil, duzentos e quatorze reais e trinta e dois centavos).*

**2º Auto de Infração** (fls. 34 a 76): *para cobrança do Imposto de Importação (II), no valor original de **R\$ 1.698.429,90** (um milhão, seiscentos e noventa e oito mil, quatrocentos e vinte e nove reais e noventa centavos), acrescido de: juros de mora, calculados até 28.11.2008, no montante de **R\$ 485.664,86** (quatrocentos e oitenta e cinco mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e oitenta e seis centavos); multa proporcional, passível de redução (multa de ofício), no valor de **R\$ 1.273.822,43** (um milhão, duzentos e setenta e três mil, oitocentos e vinte e dois reais e quarenta e três centavos); e multa regulamentar, no valor de **R\$ 122.174,71** (cento e vinte e dois mil, cento e setenta e quatro reais e setenta e um centavos). Totalizou o crédito tributário correspondente a este Auto de Infração o valor de **R\$ 3.580.091,90** (três milhões, quinhentos e oitenta mil, noventa e um reais e noventa centavos).*

**3º Auto de Infração** (fls. 77 a 101): *para a cobrança da diferença do PIS/PASEP - Importação, no valor original de **R\$***

**7.546,82** (sete mil, quinhentos e quarenta e seis reais e oitenta e dois centavos), acrescida de juros de mora, calculados até 28.11.2008, no montante de **R\$ 1.586,67** (hum mil, quinhentos e oitenta e seis reais e sessenta e sete centavos); e da multa proporcional, passível de redução (multa de ofício), no valor de **R\$ 5.660,12** (cinco mil, seiscentos e sessenta reais e doze centavos). Totalizou o crédito tributário objeto deste Auto de Infração a sorna de **R\$ 14.793,61** (quatorze mil, setecentos e noventa e três reais e sessenta e um centavos).

**4º Auto de Infração** (fls. 102 a 126): para cobrança da diferença da Cofins, no valor original de R\$ 26.390,77 (vinte e seis mil, trezentos e noventa reais e setenta e sete centavos), acrescida de juros de mora, calculados até 28.11.2008, no montante de **R\$ 6.740,54** (seis mil, setecentos e quarenta reais e cinquenta e quatro centavos); e multa proporcional, passível de redução (multa de ofício), no valor de **R\$ 19.793,08** (dezenove mil, setecentos e noventa e três reais e oito centavos). Totalizou o crédito tributário correspondente a este Auto de Infração a soma de **R\$ 52.924,39** (cinquenta e dois mil, novecentos e vinte e quatro reais e trinta e nove centavos).

No Relatório Fiscal que integra os Autos de Infração, As fls. 129 a 143, além da descrição dos fatos, e das informações sobre o crédito tributário apurado, foram analisadas as características dos Aparelhos de Raios X importados, denominados de Arcos Cirúrgicos, e a divergência verificada na classificação tarifária dos mesmos, a saber:

**Descrição dos fatos e crédito tributário:**

a) o importador, através das Declarações de Importação enumeradas às fls. 38 a 41 do Auto de Infração para a cobrança do II, repetidas nos demais A.I. lavrados (para cobrança das diferenças do IPI, do PIS/PASEP e da Cofins), submeteu a despacho Arcos Cirúrgicos, classificando-os na Tarifa Externa Comum (TEC) e na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), então vigentes, no código 9022.14.12, com alíquota zero de II e alíquota de 5% correspondente ao IPI, quando a alíquota do II para o código apontado corno correto pela autoridade lançadora, 9022.14.19, seria de 14%, de acordo com a Resolução Camex nº 42/2001 e Resolução Camex nº 41/2003, nos termos do Demonstrativo de Apuração do II, às fls. 42 a 53;

b) como o II integra a base de cálculo do IPI, a alteração na classificação e a aplicação da alíquota de 14% do II, alterou a base de cálculo do IPI, gerando diferença desse tributo a recolher, tudo conforme Demonstrativo de Apuração desse imposto, às fls. 07 a 18 dos autos;

c) o cálculo do PIS/PASEP e da Cofins também foi alterado, dando origem à diferença dessas contribuições a serem recolhidas, conforme Demonstrativos de Apuração das mesmas, As fls. 91 a 93 e 107 a 114, respectivamente; e

d) as multas aplicadas, objeto dos respectivos Autos de Infração constam dos Demonstrativos de fls. 20 a 32 (multa de ofício incidente sobre a diferença do IPI), 55 a 75 (multa de ofício sobre o II que deixou de ser recolhido e multa regulamentar sobre o valor aduaneiro das mercadorias), 32 a 90 (multa de ofício sobre a diferença do PIS/PASEP) e 115 a 124 (multa de ofício sobre a diferença da Cofins), dos Demonstrativos constando os respectivos enquadramento legais das infrações cometidas.

**Análise merceológica da mercadoria (as fls. 133 a 137):**

No citado Relatório Fiscal, analisa, em seguida, a autoridade lançadora, pormenorizadamente, as características técnicas dos aparelhos importados, lastreando o seu estudo em:

e) informações obtidas em catálogo técnico da ANVISA;

f) explicações técnicas extraídas do livro "Radiologia e Análise de Imagem", coordenação de João Martins Pisco, Editora Rideel, 2006; trabalho apresentado no "Seminário de Fluoroscopia Imagiologia em tempo Real", realizado na Universidade do Porto, em Portugal, extraído do site WWW.fc.pt/fcup/news;

g) dados colhidos no site [www.medcare.go.com.br](http://www.medcare.go.com.br) sobre aparelho médicos da marca Philips;

h) Acórdão da 3ª Turma da DRJ de Fortaleza nº 08-13233, de 2008, a respeito de "Sistema Iluoroscópio de Raios (estudo que se encontra).

**Estudo da Classificação Fiscal (às fls. 133 a 137):**

E, finalmente, demonstra a autoridade lançadora porque o Aparelho de Raios X, denominado de Arco Cirúrgico, não se enquadra no código consignado pelo importador (9022.14.12) nas Adições das DI's examinadas, objeto dos quatro Autos de Infração lavrados, e, sim, no código por ela apontado (9022.14.19), ao amparo:

i) das Regras Regais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) nºs 1 e 6;

j) da Regra Geral Complementar (RGC-1); e

l) das Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), então vigentes, publicação subsidiária do Sistema Harmonizado (SH).

Fazem parte integrante do presente Auto de Infração, além de todos os Demonstrativos de Apuração dos Impostos e das Contribuições, das multas e dos juros de mora, os seguintes documentos (cópia):

**Volume I:**

- Termo de Encerramento dos Autos de Infração, às fls.127/128;
- Relatório Fiscal, às fls.129/139;



- *Termo de inicio da Ação fiscal, c/AR, às fls.142 a 144;*
- *Termos de Intimação c/AR, às fls.145/149;*
- *Respostas às Intimações, às fls.151/153;*
- *Capítulo 90 da TEC, Notas da Seção XVI e do Capítulo 84, além das normas que aprovaram a TIPI, a NVE, as RGI e as RGC da NCM/TEC, às fls.154 a 160;*
- *Acórdão 08-13298, de 2008, da DRJ em Fortaleza, 3ª Turma, à fl. 161;*
- *Extrato do Siscomex de legislação de consulta, às fls. 163 a 174;*
- *Pesquisas técnicas sobre o aparelho, às fls.175 a 200;*

**Volume II:**

- *Pesquisas técnicas sobre o aparelho, às fls.203 a 329; extratos das DIs e demais docs. das importações, às fls.330 a 383;*

**Volumes III e IV:**

- *Extratos das DIs e demais docs. das importações, às fls.386 a 586 (vol. III) e 586 a 770 (vol. IV);*

**Volume V:**

*Defesa da empresa e documentação a ela anexada, às fls.776 a 834.*

**DA IMPUGNAÇÃO**

*Intimado através do documento de fl. 772 (AR à fl.773), do volume IV, o contribuinte apresentou tempestivamente a sua impugnação, às fls. 776 a 796 do volume V, dela fazendo parte a documentação de fls.796 a 834.*

*As alegações da defendente serão apresentadas resumidamente a seguir, agrupadas pelos temas por ela abordados:*

**1) HISTÓRICO DO APARELHO:**

*A Philips inventou o primeiro Arco Cirúrgico móvel do mundo em 1958 para visualizar e diagnosticar imagens em movimento (utilizadas na angiografia); em 1982, aprimorado, surgiu o primeiro Arco Cirúrgico com processamento digital de imagem, o BV 25, que tornava possível a Subtração Digital Angiográfica (DAS); em 1996 foi lançada a família BV 300, tubos de raios X com anodos fixos e giratórios, com intensificador de imagem com 12"; e em 2001 surgiu a família BV Libra, Endura e Pulseira, que são constituídos por sistemas de fluoroscopia móvel para os mais diversos níveis de procedimento de angioplastia intervencionista, permitindo perfeita visualização das imagens dinâmicas durante as cirurgias, podendo ser*

*equipados com intensificadores de imagem de 9" ou 12" e utilizados em grande variedade de aplicações.*

## **2) ARCOS CIRÚRGICOS IMPORTADOS - MODELOS:**

*Explica a defendente que os Arcos Cirúrgicos importados, ainda que pertencentes à mesma família, têm funções diferentes: são da família BV, móveis, e de três tipos: **Libra, Endura e Pulsera**;*

*Confessa que o lançamento efetivado nos Autos de Infração **está correto relativamente ao modelo Libra, porque a sua função principal não é a de angiografia**. Anexa planilha relativa às importações desse modelo, identificando as respectivas DI's e Adições (doc. nº 2), além de cópia dos DARFs dos valores recolhidos em razão da confissão dessa parte do crédito tributário (doc. nº 3).*

*Afirma, todavia, que está incorreto o lançamento, no que diz respeito aos dois outros modelos, **Endura e Pulsera**, uma vez que se destinam essencialmente a realização de diagnósticos na área de angiografia. E, "embora sejam possíveis procedimentos ortopédicos, a essência da família BV é a de executar diagnósticos de imagens dinâmicas, através de imagens angiográficas".*

*Nos equipamento de Raios X convencionais as imagens são fixas, como fotografias, ao passo que o Arco Cirúrgico possibilita a realização de procedimentos que verificam movimentos internos durante a cirurgia, como é o caso dos angiográficos, e os modelos **Endura e Pulsera** possuem softwares vasculares, fluoroscopia subtraída e softwares cardíacos, que firmam a função principal para esse procedimento específico (angiografia).*

## **3) CLASSIFICAÇÃO FISCAL:**

*A divergência, em termos de classificação do aparelho na NCM/TEC, está no Subitem 9022.14.12: Aparelho de Raios X, de diagnóstico, **para angiografia** (Subitem por ele indicado), e 9022.13.19: Aparelho de Raios X, de diagnóstico, para outros exames.*

*O importador e a autoridade lançadora concordam com o código da NCIM/TEC/NBM/TIPI até o desdobramento em Item, ou seja, até **9022.14.1**, portanto, não há qualquer dúvida que se trata de um aparelho de diagnóstico, que é o aparelho abrangido por esse item.*

*Faz diversas afirmações, como:*

*"... se o aparelho for essencialmente utilizado para angiografia a classificação utilizada pela impugnante está correta, com base na Regra Geral 1...";*

*"... a impugnante entende que os modelos de arco cirúrgico Endura e Pulsera, pela aplicação da Regra Primeira, se enquadram perfeitamente no código 9022.14.12 – para angiografia";*



“... voltamos a enfatizar que nos referimos exclusivamente à função principal dos modelos Endura e Pulsera. Eles têm várias funções no campo da medicina, porém a função principal é o diagnóstico de doenças vasculares, aquelas abrangidas pelo campo da angiografia vale dizer, o exame, por raios X que tenha a capacidade de captar movimentos, como os dos vasos do corpo humano...”.

“As diversas funções secundárias que o arco cirúrgico da família BV possui não o levam para a categoria dos "Outros" porque a Terceira Regra, letra "b" é clara ao afirmar que o que vale é a função principal. As funções secundárias, pelo princípio classificatório da "abstração da matéria" desaparecem, prevalecendo apenas a principal. É o que determina a letra "b" da Terceira Regra Geral do Sistema Harmonizado de Codificação de Mercadorias...” “...as funções secundárias passam a ser irrelevantes no campo da classificação tarifária, se possível de ser encontrada a função principal”.

(Grifei)

Anexa os docs. nº 04 e 05 com testemunhos médicos sobre os aparelhos, além de apresentar Ditame de Classificação do Mercosul nº 45/99, que versa sobre um aparelho de Raios X para angiografia, com intensificador de imagem de 22 a 16 cm, sensor de imagem do tipo CCD etc, que foi classificado no código por ele indicado, Ditame esse que é de obrigatoria aplicação em todo o território do Mercosul (item 12 do Anexo da Decisão do Conselho do Mercosul e AD Coana nº 55, de 2000) (fls.784/785 dos autos).

#### 4) MUDANÇA NO CRITÉRIO JURÍDICO:

A revisão do lançamento torna-se ilegal quando se altera o critério jurídico adotado pelo próprio Fisco no lançamento anterior, o que se deu "...quando o fiscal revisor adota código de classificação fiscal diverso daquele adotado pelo fiscal lançador que desembarçou a mercadoria", contrariando o artigo 146 do CTN.

Transcreve ementa de Recurso Especial, de relatoria do Exmo Sr Ministro Luiz Fux (fls.786 a 788), bem como trecho de artigo de autoria da Dra Zuudi Sakakibara, analisando o citado artigo 146 (fls.788/789) e, finalmente, transcreve ementa de Decisão do TRF 1ª Região (fl.789).

Argumenta, ainda, que várias das DIs objeto da revisão foram parametrizadas para o canal vermelho com verificação e aprovação da classificação tarifária da mercadoria por ele indicada.

#### 5) PENALIDADES:

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 106, exclui a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. "Assim, mesmo na remota hipótese de que o Fisco

*queira entender que a presente autuação deriva somente de atuação interpretativa da autoridade aduaneira, a peça fiscal não poderia conter a aplicação de penalidade infração quanto aos dispositivos interpretados".*

*Além do mais, a multa de ofício é inaplicável porque a classificação utilizada pelo importador está correta, além do que o novo critério jurídico só foi informado ao sujeito passivo por ocasião do lançamento revisional.*

*Por outro lado, a multa de 1% sobre o valor da mercadoria despachada em cada Adição da DI somente é cabível por classificação equivocada, o que não ocorreu.*

**6) DILIGENCIA:**

*Pede a conversão do julgamento em diligência para elaboração de laudo técnico que responda à seguinte questão:*

*"Os aparelhos conhecidos como "arco cirúrgico", relacionados neste processo, têm como função principal a diagnose médica abrangida pela angiografia?"*

*Conclui dizendo que aguarda o deferimento do pedido de diligência para que o aspecto eminentemente técnico seja dirimido e o julgamento seja feito no sentido da improcedência do lançamento.*

Na decisão de primeira instância, proferida na Sessão de Julgamento de 15/04/2011, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) julgou improcedente a impugnação da Recorrente, conforme Acórdão nº 14-33.411 (fls. 838/864):

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

*Data do fato gerador: 03/02/2005, 11/03/2005, 28/03/2005, 07/04/2005, 20/04/2005, 26/05/2005, 01/07/2005, 07/07/2005, 08/07/2005, 12/08/2005, 13/09/2005, 19/09/2005, 04/10/2005, 17/11/2005, 26/12/2005, 28/03/2006, 05/04/2006, 15/05/2006, 22/05/2006, 15/08/2006, 06/09/2006, 12/09/2006, 11/10/2006, 03/01/2007, 24/02/2007, 01/03/2007, 25/05/2007, 27/06/2007, 31/07/2007, 08/08/2007, 29/08/2007*

**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.*

*Aparelhos de Raios X para usos médicos e cirúrgicos, de diagnóstico, para procedimentos vasculares, ortopédicos, urológicos, gastrointestinais etc, comercialmente denominados de Arcos Cirúrgicos, classificam-se no código 9022.14.19 da NCM/TEC e NBM/TIPI, aprovadas pelas Resoluções Camex nºs 42, de 2001, e 41, de 2003.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

*Data do fato gerador: 03/02/2005, 11/03/2005, 28/03/2005, 07/04/2005, 20/04/2005, 26/05/2005, 01/07/2005, 07/07/2005, 08/07/2005, 12/08/2005, 13/09/2005, 19/09/2005, 04/10/2005, 17/11/2005, 26/12/2005, 28/03/2006, 05/04/2006, 15/05/2006, 22/05/2006, 15/08/2006, 06/09/2006, 12/09/2006, 11/10/2006, 03/01/2007, 24/02/2007, 01/03/2007, 25/05/2007, 27/06/2007, 31/07/2007, 08/08/2007, 29/08/2007*

**Falta de recolhimento. Desclassificação de Mercadoria. Multas**

*Constatado o não recolhimento do imposto de importação no registro das Declarações de Importação, em função da classificação incorreta das mercadorias na NCM/TEC, cabe o lançamento do imposto, nos termos do Decreto nº 4.543, de 2002, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, Lei nº 10.833, de 2003.*

*Aplica-se a multa de 75% sobre o II que deixou de ser recolhido, em razão da classificação incorreta das mercadorias na NCM/TEC, cujos fatos geradores do imposto ocorreram de 2005 a 2007, nos termos da Lei 9.430, de 1996, combinada com a MP nº 351, de 2007, e a Lei nº 11.488, de 2007.*

*As mercadorias classificadas incorretamente na NCM/TEC, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 30.12.2003 (DIs registradas a partir de 2005), 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: 03/02/2005, 11/03/2005, 28/03/2005, 07/04/2005, 20/04/2005, 26/05/2005, 01/07/2005, 07/07/2005, 08/07/2005, 12/08/2005, 13/09/2005, 19/09/2005, 04/10/2005, 17/11/2005, 26/12/2005, 28/03/2006, 05/04/2006, 15/05/2006, 22/05/2006, 15/08/2006, 06/09/2006, 12/09/2006, 11/10/2006, 03/01/2007, 24/02/2007, 01/03/2007, 25/05/2007, 27/06/2007, 31/07/2007, 08/08/2007, 29/08/2007*

**Recolhimento a menor. Desclassificação de Mercadoria. Multa**

*Constatado o recolhimento a menor do imposto sobre produtos industrializados incidente sobre mercadorias importadas classificadas incorretamente, e reclassificadas para o código 9022.14.19 da NBM/TIPI, objeto de Adições das Declarações de Importação de 2005 a 2007, cabe o lançamento da diferença desse imposto, nos termos dos 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, relativamente às mercadorias objeto de Adições das DIs registradas de 2005 a 2007, em razão de sua*

*classificação incorreta na NBM/ITIPI, nos termos da Lei nº. 4.502, de 1964, com a redação das Leis nºs 351, e 11.488, de 2007, e da Lei nº 9.430, de 1996.*

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

*Data do fato gerador: 03/02/2005, 11/03/2005, 28/03/2005, 07/04/2005, 20/04/2005, 26/05/2005, 01/07/2005, 07/07/2005, 08/07/2005, 12/08/2005, 13/09/2005, 19/09/2005, 04/10/2005, 17/11/2005, 26/12/2005, 28/03/2006, 05/04/2006, 15/05/2006, 22/05/2006, 15/08/2006, 06/09/2006, 12/09/2006, 11/10/2006, 03/01/2007, 24/02/2007, 01/03/2007, 25/05/2007, 27/06/2007, 31/07/2007, 08/08/2007, 29/08/2007*

**Recolhimento a menor. Multa.**

*Em razão da diferença de alíquotas do II e do IPI, em decorrência da desclassificação fiscal efetivada, cabe a reconstituição da base de cálculo dessa Contribuição e 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 classificação incorreta da mercadoria na NCM/TEC e NBM/ITIPI vigentes (Lei nº 9.430, de 1996).*

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

*Data do fato gerador: 03/02/2005, 11/03/2005, 28/03/2005, 07/04/2005, 20/04/2005, 26/05/2005, 01/07/2005, 07/07/2005, 08/07/2005, 12/08/2005, 13/09/2005, 19/09/2005, 04/10/2005, 17/11/2005, 26/12/2005, 28/03/2006, 05/04/2006, 15/05/2006, 22/05/2006, 15/08/2006, 06/09/2006, 12/09/2006, 11/10/2006, 03/01/2007, 24/02/2007, 01/03/2007, 25/05/2007, 27/06/2007, 31/07/2007, 08/08/2007, 29/08/2007*

**Insuficiência de recolhimento da Cotins. Multa**

*Em razão da diferença das alíquotas do II e do IPI, em decorrência da desclassificação fiscal efetivada, cabe a reconstituição da base de cálculo dessa Contribuição e 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 classificação incorreta da mercadoria na NCM/TEC e NBM/ITIPI vigentes (Lei nº 9.430, de 1996).*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Data do fato gerador: 03/02/2005, 11/03/2005, 28/03/2005, 07/04/2005, 20/04/2005, 26/05/2005, 01/07/2005, 07/07/2005, 08/07/2005, 12/08/2005, 13/09/2005, 19/09/2005, 04/10/2005, 17/11/2005, 26/12/2005, 28/03/2006, 05/04/2006, 15/05/2006, 22/05/2006, 15/08/2006, 06/09/2006, 12/09/2006, 11/10/2006, 03/01/2007, 24/02/2007, 01/03/2007, 25/05/2007, 27/06/2007, 31/07/2007, 08/08/2007, 29/08/2007*

**Revisão de Ofício**

*Tendo o contribuinte agido em desacordo com a legislação tributária aplicável, a autoridade administrativa, no estrito cumprimento de seu dever, deve proceder à revisão de ofício e, se for o caso, exigir, por meio do respectivo lançamento, os tributos não pagos por ocasião do registro da Declaração de Importação e do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, além dos acréscimos legais e regulamentares cabíveis.*

**Diligencia. Indeferimento.**

*Dispensável a produção de laudo técnico sobre as características do Arco Cirúrgico quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficiente para a formação de convicção e conseqüente julgamento do feito.*

**Impugnação Improcedente****Crédito Tributário Mantido**

A Recorrente foi cientificada do teor do acórdão por intimação postal, em 17/08/2011, tendo protocolado seu recurso voluntário em 14/09/2011 (fls. 880/894), o qual, em síntese, reitera os argumentos de sua impugnação .

Na forma regimental, o processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator em 22/11/2011.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235 de 1972.

**DIVERGÊNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL**

De um lado, a Recorrente alega que as mercadorias por ela importadas devem ser classificadas no código NCM 9022.14.12, pois a principal aplicação dos arcos cirúrgicos por ela importados (modelos Endura e Pulsera) é a angiografia, embora também tenha outras aplicações; de outro, a fiscalização sustenta que a classificação correta seria no código NCM 9022.14.19 justamente porque a angiografia não é a sua única aplicação, mas apenas uma das suas aplicações.

Verifica-se, portanto, que não há dúvidas de que as mercadorias importadas pela Recorrente são aparelhos que utilizam o diagnóstico de raios X para exames e

intervenções cirúrgicas, classificando-se, pois, no código NCM 9022.14.1. A discussão está unicamente no enquadramento do subitem.

Diante disso, o deslinde da controvérsia ora examinada parece encontrar resposta nas RGI'S 1 e 3 c), e na RGC 1, que assim dispõem:

REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO

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:

(...)

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:

(...)

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

REGRA GERAL COMPLEMENTAR

1. (RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

A partir do levantamento realizado pela fiscalização, que inclui o catálogo técnico apresentado pela Recorrente à ANVISA, percebe-se que os arcos cirúrgicos em questão possuem as seguintes aplicações, além da angiografia: Cirurgia ortopédica (fratura, fixação); Cirurgia abdominal (colangiografia, exames urológicos); Cirurgia torácica; Procedimentos cardiovascular (periferal, abdominal, cerebral, intervencional); Procedimentos neurocirúrgicos (gerenciamento da dor, vertebroplastia);etc.

Assim, há de entender-se que os equipamentos em tela não são exclusivamente para diagnósticos angiográficos, e sim para uma gama maior de diagnósticos. Da mesma forma, não são aplicados apenas em procedimentos cirúrgicos vasculares, mas em outros procedimentos cirúrgicos também.

Desse modo, pela aplicação da RGI 1 e da RGC 1, tem-se que o texto da posição mais adequado não é aquele eleito pela Recorrente, e sim o texto da posição NCM 9022.14.19 - Outros. E mais, ainda que se pudesse considerar validamente suscetíveis de serem considerados no caso concreto os textos de ambas as posições, códigos NCM 9022.14.12 e 9022.14.19, a aplicação da RGI 3C é clara ao dispor que prevalece a posição situada em último lugar na ordem numérica.



Diferentemente do que sustenta a Recorrente, a RGI 3B não é aplicável ao caso concreto, pois não se está diante de produtos misturados, obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes, ou ainda mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho. Faz-se necessário mencionar que uma mercadoria com diferentes funções não é o mesmo que uma mercadoria constituída pela reunião de artigos diferentes...

Por outro lado, admitindo-se que a RGI 3B pudesse ser aplicada a um aparelho de raio x para diagnóstico, a Recorrente não trouxe qualquer evidência técnica no sentido de demonstrar que o diagnóstico angiográfico é a sua função principal. A Recorrente limita-se a juntar uma declaração de um profissional renomado na área médica e a pleitear a conversão do julgamento em diligência para que tal alegação seja confirmada em laudo técnico. Sobre a citada declaração médica, confira-se o seu teor:

*Eu, Dr. Alvaro Razuk Filho, CRM 73528, declaro que, no curso anual de Cirurgia Endovascular da Santa Casa de São Paulo, utilizo durante as aulas práticas os equipamentos Philips BV Pulsera 12 pol.*

*Vale destacar, que por se tratar de uma técnica que necessita a visualização de imagens dinâmicas da parte angiográfica, os arcos cirúrgicos BV Pulsera e BV Endura são os mais indicados em razão da sua função de Angiografia.*

*Durante o curso, temas como Angioplastia Periférica, Angioplastia Carótida e Angioplastia Troncos Supra-Aórticos são abordados e por isso a necessidade de utilizarmos equipamentos que desde a sua idealização já foram criados para este propósito.*

A partir da leitura do teor da declaração, percebe-se que os equipamentos Philips BV Pulsera 12 pol. são recomendáveis para aulas práticas de cirurgia endovascular em razão da sua função de angiografia. Contudo, isso não quer dizer que essa é a sua função principal. Além disso, o fato de os equipamentos terem sido criados para o propósito de visualização de imagens dinâmicas da parte angiográfica, não significa que também não tenham sido idealizados para outras aplicações.

Portanto, não se pode considerar a declaração em tela como uma evidência técnica de que a finalidade principal das mercadorias importadas pela recorrente é a diagnose angiográfica.

Com base no exposto, deve-se julgar improcedente o recurso voluntário nesse particular.

## MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Alega a Recorrente que a autoridade preparadora jamais poderia ter lavrado o auto de infração que originou o presente litígio, pois, segundo o art. 146 do Código Tributário Nacional, a mudança de critério jurídico somente se opera a fatos geradores futuros, nunca retroagindo os seus efeitos. Confira-se:

*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.*

Assim, ao ser lavrado auto de infração para exigir diferença de tributos incidentes na importação de mercadorias já desembaraçadas, a fiscalização estaria agindo em desconformidade com o citado dispositivo legal.

A matéria não é nova no CARF, havendo diversos julgados no sentido de que a revisão aduaneira não importa em modificação de critério jurídico. Confira-se:

*REVISÃO ADUANEIRA. PREVISÃO LEGAL. O art. 570 do Regulamento Aduaneiro/2002 define a revisão aduaneira como o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, verifica 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. A reclassificação fiscal de mercadoria submetida a despacho, em decorrência de revisão aduaneira, não configura mudança de critério jurídico.*

*(Acórdão nº 3202-000.484, Rel. Cons. IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES, Sessão de 25/04/2012)*

*ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO ADUANEIRA QUANTO À CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REJEIÇÃO. A revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal, visando à correta determinação da matéria tributável e à apuração dos tributos devidos, é instituto previsto em lei e não constitui modificação do critério jurídico utilizado no fato gerador da obrigação tributária relativa à importação de mercadorias.*

*(Acórdão nº 3202-000.407, Rel. Cons. JOSE LUIZ NOVO ROSSARI, Sessão de 21/11/2011)*

*REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA. Não constitui modificação de critério, o resultado do procedimento de revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal do produto na NCM, anteriormente adotada pelo importador, visando à apuração dos impostos incidentes na operação de importação, para fins de determinação da alíquota aplicável, fixadas na Tarifa Externa Comum (TEC) e na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).*

*(Acórdão nº 3102-000.798, Rel. Cons. José Fernandes do Nascimento, Sessão de 27/10/2010)*

Na medida em que a classificação fiscal da mercadoria importada é declarada pelo importador, não se pode equiparar a mudança de critério jurídico com o procedimento de revisão aduaneira que conclua por classificação fiscal diversa, sobretudo quando o despacho

aduaneiro foi parametrizado no canal verde, no qual não há qualquer conferência da mercadoria importada.

Também não há de se confundir revisão aduaneira com revisão de ofício. Isso porque a revisão aduaneira faz parte do processo de despacho aduaneiro, estando prevista no art. 54 do Decreto-Lei nº 37 de 1966, enquanto a revisão de ofício é um procedimento comum a qualquer lançamento tributário, desde que sejam observadas as hipóteses previstas no art. 149 do Código Tributário Nacional. Confira-se:

Decreto-Lei nº 37 de 1966

*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)*

Código Tributário Nacional

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou*

*omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

Com base nesses precedentes e nos conceitos expostos acima, deve-se negar provimento ao recurso voluntário também nesse particular.

#### PENALIDADES

Alega a Recorrente que, por força do art. 106 do Código Tributário Nacional, não seriam aplicáveis as multas, pois a sua aplicação deriva da interpretação de dispositivo legal. Confira-se:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*(...)*

A despeito do que faz crer a Recorrente, o dispositivo legal em questão se aplica apenas quando uma lei nova prevê a retroatividade de seus efeitos. No caso concreto, não há qualquer lei nova que pudesse justificar a invocação do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Diante disso, também não merece provimento o recurso voluntário nesse particular.

#### CONCLUSÃO

Com base em todo o exposto, deve-se negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se o crédito tributário integral.

Daniel Mariz Gudiño - Relator