



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

**Processo n°** 10314.007451/2008-53  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-005.108 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de abril de 2018  
**Matéria** Classificação de mercadorias  
**Recorrente** PSI TECNOLOGIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 22/03/2004 a 05/10/2005

Ementa:

NULIDADE PARCIAL DE DECISÃO. OMISSÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ANALISADO. PROCEDÊNCIA PARCIAL DO RECURSO

É parcialmente nula, por ausência de motivação, a decisão que deixa de analisar um dos fundamentos invocados pelo contribuinte em sua impugnação e que, de forma autônoma, é capaz de infirmar a conclusão alcançada pelo órgão julgador na parte dispositiva do julgado.

Recurso voluntário provido em parte para reconhecer a nulidade parcial da decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a nulidade parcial da decisão recorrida. Vencidos os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deline e Carlos Augusto Daniel Neto, que não pronunciavam a nulidade com fulcro no art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, para dar provimento ao Recurso.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Diego Diniz Ribeiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Vinícius Guimarães (Suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. Ausente justificadamente o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que foi substituído pelo Conselheiro Suplente convocado.

## Relatório

1. Por bem retratar o caso em questão, adoto como meu parte do relatório desenvolvido pela DRJ-São Paulo (acórdão n. 16-076.099 - fls. 800/814), o que passo a fazer nos seguintes termos:

*Trata-se de auto de infração, lavrado em procedimento de revisão aduaneira, das declarações de importação desembaraçadas no período de agosto de 2003 a outubro de 2005 pela empresa PSI TECNOLOGIA LTDA., CNPJ 45.795.796/0001-54, doravante denominada impugnante.*

*Segundo o procedimento revisional realizado pela fiscalização da IRF SPO, a classificação fiscal adotada pela impugnante para as impressoras de transferência térmica, por ela importadas, quando do registro das declarações de importação estava incorreta. Entendeu a fiscalização que as impressoras mencionadas não se classificavam na NCM 8446.59.90 adotada pela impugnante, e sim na NCM 8471.60.22 e 8471.60.30.*

*Observe-se que as classificações citadas pela fiscalização são referentes ao período dos anos de 2003 a 2005. Com a TEC, que teve seu início de vigência em 01/01/2007 essas impressoras passaram a ser classificadas nas NCM's 8443.32.32 e 8443.32.40. que foram as novas NCM's que passaram a incluir as impressoras antes classificadas nas NCM's 8471.60.22 e 8471.60.30.*

*(...).*

2. Uma vez intimado acerca da exigência fiscal, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 722/737, oportunidade em que, em suma, alegou:

(i) que as impressoras importadas classificam-se no ex-tarifário n. 26 e, pelo fato do *ex* redundar em uma classificação mais específica, deve prevalecer em detrimento daquela classificação fiscal mais genérica intentada pela fiscalização;

(ii) que as máquinas importadas pela recorrente não se enquadram na classificação fiscal adotada pela fiscalização, uma vez que não se destinam a impressão de páginas, mas sim de papéis, filmes sintéticos ou tecidos dispostos em rolos, o que, inclusive, leva a adoção de uma outra técnica de medição de tempo de impressão (polegada por segundo e não páginas por minuto);

(iii) que as impressoras importadas pela recorrente também não se enquadram na classificação indicada pela fiscalização, na medida em que não utilizam a tecnologia de cera sólida para fins de impressão, mas sim tecnologia de termo-transferência;

(iv) subsidiariamente, que a fiscalização equivocou-se na composição das diferenças apuradas do IPI para algumas importações específicas, o que resultou em uma diferença a maior a pagar a título de imposto; e, também de forma subsidiária

(v) que a taxa SELIC seria inaplicável para fins de correção dos créditos tributários.

3. Devidamente processada, a impugnação foi julgada parcialmente procedente, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Classificação de Mercadorias*

*Período de apuração: 22/03/2004 a 05/10/2005*

**CLASSIFICAÇÃO DAS IMPRESSORAS DE TRANSFERÊNCIA  
TÉRMICA**

*A classificação fiscal de impressoras de transferência térmica para impressora de etiquetas, no período de 2002 a 2007, por força das Regras Gerais de Interpretação 1 e 6 e da Regra Geral Complementar 1, encontrava-se na NCM 8471.60.22.*

**EX TARIFÁRIO – CLASSIFICAÇÃO FISCAL**

*O regime de Ex-Tarifário consiste na redução temporária da alíquota do imposto de importação de bens diversos, quando não houver a produção nacional equivalente. Trata-se de mecanismo de ajuste de tarifa, com prazo temporário e compõem as Listas de Exceções à TEC dos diferentes países membros. Como a classificação fiscal se faz através da TEC e não de suas exceções, e a classificação a nível de TEC e Mercosul é única, ela não pode fundamentar-se no texto de um ex tarifário.*

**SOLUÇÃO DE CONSULTA**

*Nos termos da IN RFB RFB 1.464/14 – artigo 15, a solução de Consulta sobre classificação fiscal, tem efeito vinculante no âmbito da RFB*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.*

4. Uma vez intimado, o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 836/869, oportunidade em que repisou os fundamentos trazidos em sua impugnação, bem como alegou:

(i) que o auto de infração seria parcialmente nulo, uma vez que o acórdão recorrido partiu da equivocada premissa de que todas as mercadorias reclassificadas pela fiscalização foram enquadradas no NCM n. 8471.60.22, classificação entendida como adequada pela decisão atacada, ignorando, todavia, que parte dos bens fiscalizados também foram reclassificados no NCM n. 8471.60.30, o que, não foi objeto de tratamento pela instância *a quo*; e, por fim

(ii) que a exigência de PIS e COFINS incidentes na importação é indevida, uma vez que decorrente exclusivamente da inclusão do ICMS no conceito de valor aduaneiro, o que fora declarado inconstitucional pelo STF quando do julgamento do RE n. 559.937.

5. É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

6. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

### I. A nulidade parcial da decisão recorrida

7. Conforme se observa do recurso voluntário, um dos fundamentos trazidos pelo contribuinte em sua peça recursal é a nulidade parcial do auto de infração. Segundo o contribuinte, a classificação fiscal das mercadorias por ele importadas foi afastada e substituída por duas classificações fiscais distintas, quais sejam, as NCM's 8471.60.22 e 8471.60.30. Acontece que, ao realizar o julgamento da sua impugnação, a instância *a quo* teria aduzido que todas as mercadorias importadas deveriam ter sido enquadradas no NCM 8471.60.22. Logo, deveria ter cancelado parte da exigência aqui tratada, mais precisamente àquela referente a reclassificação fiscal para o NCM 8471.60.30, sob pena de indevidamente promover a alteração do critério jurídico do lançamento. Assim concluiu o recorrente:

(...).

*Dessa forma, considerando a conclusão do aresto pela reclassificação de todas as mercadorias importadas pela Recorrente para o código NCM 8471.60.22, conclui-se pela nulidade do Auto de Infração para as mercadorias cuja classificação fiscal efetuada pelo fiscal autuante se deu no código NCM 8471.60.30.*

(...).

8. O contribuinte tem parcial razão em suas considerações, em especial quando aduz que a presente autuação fiscal promoveu a revisão da classificação fiscal das impressoras aqui tratadas para reclassificá-las em dois NCM's distintos. É o que se observa do auto de infração:

Processo nº 10314.007451/2008-53  
Acórdão n.º 3402-005.108

S3-C4T2  
Fl. 897

Sujeito Passivo

CNPJ  
45.795.796/0001-54

Razão Social  
PSI TECNOLOGIA LTDA

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)  
Imposto de Importação

Modelo	Resolução (dpi)	Velocidade de Impressão (páginas/minuto)	NCM correto
105SL	203/300	20,8	8471.60.22
90XIII	300	17,3	8471.60.22
110XIII	203	26,1	8471.60.22
110XIII	300	20,8	8471.60.22
110XIII	600	8,1	8471.60.22
140XIII	203	38,4	8471.60.30
170XIII	300	33,6	8471.60.30
220XIII	203	54,0	8471.60.30
ALLEGRO	203	7,8	8471.60.22
E4203	203	7,8	8471.60.22
I4212	203	31,3	8471.60.30
I4308	300	20,8	8471.60.22
LP/TLP3742	300	5,2	8471.60.22
TLP2742	203	5,2	8471.60.22
TLP2746E	203	15,6	8471.60.22
TLP2844	203	10,4	8471.60.22
TLP3842	300	5,2	8471.60.22
QL220	203	3,8	8471.60.22
STRIPE600	203	15,6	8471.60.22
W6208	203	33,6	8471.60.30
Z4M	203	26,1	8471.60.22
Z4M	300	15,6	8471.60.22
Z6M	203	42,0	8471.60.30
Z6M	300	25,2	8471.60.22

O próprio contribuinte corrobora com esse entendimento, visto que durante o ano de 2006 passou a classificá-las nos códigos 8471.60.22 ou 8471.60.30, de acordo com a velocidade de impressão da impressora. Com a nova TEC, que teve seu início de vigência em 01/01/2007, passou a utilizar os códigos 8443.32.32 ou 8443.32.40, que foram os códigos que passaram a incluir as impressoras antes classificadas nos códigos 8471.60.22 e 8471.60.30, respectivamente (conforme Tabelas de Correlação da NCM SH 2002 com a NCM SH 2007, apresentadas no site do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - Anexo IV).

9. Também assiste razão ao contribuinte quando alega que a decisão recorrida apenas tratou da reclassificação fiscal para o NCM 8471.60.22. É o que se observa ao longo de todo voto recorrido e conforme ilustra o seguinte trecho:

Para melhor entendimento da situação, são transcritas as NCM's mencionadas.

#### Classificação do contribuinte 8443.59.90

84.43	MÁQUINAS E APARELHOS DE IMPRESSÃO POR MEIO DE CARACTERES TIPOGRÁFICOS, CLICHÊS, BLOCOS, CILINDROS E OUTROS ELEMENTOS DE IMPRESSÃO DA POSIÇÃO 84.42; IMPRESSORAS A JATO DE TINTA, EXCETO AS DA POSIÇÃO 84.71; MÁQUINAS AUXILIARES PARA IMPRESSÃO
8443.59	--Outras
8443.59.10	Para serigrafia
8443.59.90	Outros
	<b>ex tarifário no 026 - máquinas impressoras para gravação de etiquetas ou embalagens flexíveis, por termo transferência, com resolução igual ou maior que 200 dots/polegada (dpi) e velocidade máxima igual ou superior a 500mm/minuto."</b>

#### Classificação da fiscalização

8471	MÁQUINAS AUTOMÁTICAS PARA PROCESSAMENTO DE DADOS E SUAS UNIDADES; LEITORES MAGNÉTICOS OU ÓPTICOS, MÁQUINAS PARA REGISTRAR DADOS EM SUPORTE SOB FORMA CODIFICADA, E MÁQUINAS PARA PROCESSAMENTO DESSES DADOS, NÃO ESPECIFICADAS NEM COMPREENDIDAS EM OUTRAS POSIÇÕES
8471.60	-----
8471.60.1	-Unidades de entrada ou de saída, podendo conter, no mesmo corpo, unidades de memória
8471.60.11	Impressoras de impacto
8471.60.13	De linha
8471.60.14	De caracteres Braille
8471.60.19	Outras matriciais (por pontos)
8471.60.2	Outras
8471.60.21	Outras impressoras, com velocidade de impressão inferior a 30 páginas por minuto
8471.60.21	A jato de tinta líquida, com largura de impressão inferior ou igual a 420mm
<b>8471.60.22</b>	<b>De transferência térmica de cera sólida ("solid ink" e "dye sublimation", por exemplo)</b>

Da análise das tabelas, observa-se na classificação fiscal 8471.60.22 adotada pela fiscalização existe uma descrição específica da mercadoria, enquanto na classificação fiscal 8443.50.90 não existe esta descrição específica na tabela da TEC. Esta descrição aparece somente no "ex tarifário 26" vinculado a esta posição.

10. Diferentemente, entretanto, do que alega o recorrente, tal fato não enseja no imediato reconhecimento quanto a nulidade, ainda que parcial, do auto de infração lavrado. Em outros termos, o equívoco da decisão recorrida não implica a imediata conclusão de que a fiscalização deveria ter reclassificado todos os bens importados no NCM 8471.60.22, sendo nula, portanto, aquela exigência que implicou a reclassificação de parte das impressoras para o NCM 8471.60.30.

11. Em verdade, o que se observa aqui é uma verdadeira omissão da decisão recorrida, que simplesmente ignorou o fato da exigência fiscal em questão implicar a reclassificação dos bens importados em **dois** NCM's distintos. Tal fato, por sua vez, redundou na carência, ainda que parcial, da motivação da decisão recorrida.

12. A respeito da motivação das decisões proferidas no âmbito do processo administrativo federal, convém destacar o disposto no art. 31 do Decreto n. 70.235/72<sup>1</sup>, bem como os artigos 2º e 50, ambos da lei n. 9.784/99<sup>2-3</sup>. Tais normas convergem - e nem poderia ser diferente - para o disposto no art. 93, inciso IX da Constituição Federal, que estabelece que todas as decisões devem ser fundamentadas, sob pena de nulidade<sup>4</sup>. Ainda a respeito da motivação, convém também sublinhar o disposto no art. 489 do CPC/2015<sup>5</sup>, já vigente à época em que proferido acórdão atacado.

13. Assim, toda e qualquer decisão proferida no âmbito de processo administrativo federal deve ser fundamentada, ou seja, deve ser justificada **em concreto** pelo julgador. *Com isto o princípio assegura não só a transparência da atividade judiciária, mas também viabiliza que se exercite o adequado controle de todas e quaisquer decisões jurisdicionais*<sup>6</sup>. E, quando se fala em controle das decisões de caráter judicativo por meio da sua motivação, se faz menção não só a um controle exterior ao processo, mas em especial a um controle interno, o que se dá pela ideia de recorribilidade<sup>7</sup>.

14. O que se quer dizer, portanto, é que a existência de motivação de uma determinada decisão é que viabiliza (não apenas sob uma perspectiva formal, mas especialmente de modo substancial) o acesso efetivo às instâncias recursais mediante a

<sup>1</sup> "Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências."

<sup>2</sup> "Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência."

<sup>3</sup> "Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...).

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)"

<sup>4</sup> A citada regra constitucional é alçada ao "status" de cláusula pétrea, não sendo passível de alteração sequer por Emenda Constitucional, nos termos do art. 60, § 4º, inciso IV da Magna Lex.

<sup>5</sup> "Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento."

<sup>6</sup> "in" BUENO, Cássio Scarpinella. p. 165.

<sup>7</sup> Portanto, o princípio da motivação é um instrumento "que se põe a serviço da já trabalhada ideia de recorribilidade - só é possível recorrer, convenhamos, de decisão judicial cujos fundamentos sejam conhecidos, permitindo-se, assim, o controle da atividade jurisdicional." (CONRADO, Paulo César. Introdução à teoria geral do processo civil. 2ª. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 71-72).

interposição do recurso cabível. Em contrapartida, decisão imotivada (sem fundamento) é o mesmo que negar acesso ao grau recursal ou reduzi-lo à uma questão exclusivamente de forma, isso sem falar na própria supressão de instância.

15. Não obstante, ainda quando se fala em decisão motivada, *exigi-se também que a motivação seja completa, sem omitir pontos cuja solução pudesse conduzir o juiz a concluir diferentemente*<sup>8</sup>. Assim, *sempre que a sentença seja repartida em capítulos, cada um consistindo no julgamento de uma pretensão, todos eles devem ser precedidos de uma motivação que justifique a conclusão assumida pelo juiz*<sup>9</sup>.

16. O que se quer dizer, portanto, é que a decisão deve fundamentar o acolhimento ou a rejeição de cada um dos pedidos e, conseqüentemente, **de cada uma das correlatas causas de pedir próximas expostas ao longo da lide**. Caso um mesmo pedido e, conseqüentemente, a mesma causa de pedir próxima correlata tenha mais de um fundamento, basta a adesão ou rejeição de um deles para que a decisão seja motivada. O que não se admite, em contrapartida, é que um determinado pedido e a sua correlata causa de pedir próxima fiquem sem qualquer resolução.

17. É este, todavia, o caso dos autos. Ao omitir-se de analisar a insurgência do contribuinte quanto a reclassificação fiscal dos bens por ele importados no NCM 8471.60.30, a decisão recorrida deixou de julgar tal questão e, por conseguinte, de motivar a manutenção (ou não) desta exigência, o que, por seu turno, resulta em sua nulidade parcial.

### **Dispositivo**

18. Diante do exposto, **voto** por reconhecer a **nulidade parcial da decisão recorrida**, devendo o presente caso ser devolvido a instância *a quo* para que expressamente analise a correção ou não da reclassificação fiscal de parte dos bens importados do NCM 8443.59.90 para o NCM 8471.60.30.

19. É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Diego Diniz Ribeiro - Relator.

---

<sup>8</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. "Instituições de direito processual civil (vol. I)". 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 249.

<sup>9</sup> "Op. cit. Loc. cit."

Processo nº 10314.007451/2008-53  
Acórdão n.º **3402-005.108**

**S3-C4T2**  
Fl. 899

---