ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10314.007864/2007-57

CÓPIA

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

Processo nº	10314.007864/2007-57
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3402-002.943 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de fevereiro de 2016
Matéria	Classificação fiscal
Recorrente	LEXMARK INTERNACIONAL DO BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 12/11/2002 a 17/01/2006

REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA.

Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita a possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IMPRESSORAS MULTIFUNCIONAIS.

Por aplicação da RGI-1 combinada com a Nota 3 da Seção XVI, as impressoras multifuncionais devem ser classificadas nos desdobramentos da subposição 8471.60, da TIPI/2002, sendo que a posição 9009, preconizada pelo ADI SRF nº 7/2005, foi desautorizada pelo próprio Governo Federal ao publicar o Decreto nº 5.802, de 06 de junho de 2006, que introduziu vários "Ex" relativos à impressoras multifuncionais na subposição 8471.60.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Relatora Maria Aparecida Martins de Paula. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim para redigir o Voto Vencedor. Sustentou pela recorrente o Dr. Rafael Gregorin, OAB/SP 277.592.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente e Redator designado

(assinado digitalmente)

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em São Paulo II que julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte.

Trata o processo de auto de infração para a exigência dos tributos incidentes sobre a importação (II, IPI, PIS/Pasep-importação e Cofins-importação); multa de ofício de setenta e cinco por cento prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96; multa de um por cento do valor aduaneiro aplicada por classificação incorreta de mercadoria, prevista no art. 84, I da Medida Provisória nº 2158-35 c/c art. 69 e 81, IV da Lei 10833/03; e juros de mora.

A diferença de tributos foi apurada em sede de Revisão Aduaneira das Declarações de Importações da contribuinte no período de janeiro/2002 a junho de 2006, em face da reclassificação fiscal das mercadorias importadas.

A fiscalização fundamentou a autuação com base, em síntese, nos seguintes fatos e fundamentos:

> *(...)*
>
> *Tais mercadorias foram por ele classificadas na Tarifa Externa Comum nos códigos: 8471.60.21 ("Outras impressoras, com velocidade de impressão inferior a 30 páginas por minuto, a jato de tinta líquida, com largura de impressão inferior ou igual a 420mm"), 8471.60.25 ("Outras impressoras, com velocidade de impressão inferior a 30 páginas por minuto, a "laser", LED (Diodos Emissores de Luz) ou LCS (Sistema de Cristal Liquido),monocromáticas, com largura de impressão inferior ou igual a 420mm"), 8471.60.30 ("Outras impressoras, com velocidade de impressão superior ou igual a 30 páginas por minuto") e 9009.12.90 ("Outros aparelhos de fotocópia, eletrostáticos, de reprodução da imagem do original sobre a cópia por meio de um suporte intermediário (processo indireto))".*
>
> *Ocorre que, efetivamente, as mercadorias importadas tratam-se de MULTIFUNCIONAIS, máquinas que realizam as funções de impressão, cópia e digitalização de imagens (scanner), sendo classificáveis na Tarifa Externa Comum (TEC) no código 9009.21.00 ("Outros aparelhos de fotocópia por sistema óptico"), sujeito a alíquotas de Imposto de Importação de 14 (quatorze) % e de Imposto sobre Produtos Industrializados -*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Importação de 22 (vinte e dois)%, - Vigência de 01/01/2002 a 30/09/2002 - e 20 (vinte) % - vigência de 01/10/2002 a 31/12/2006.

Este entendimento é corroborado pelo Ato Declaratório Interpretativo n° 7, de 26/07/2005, publicado no D.O.U. em 28/07/2005, que assim declara:

"Artigo único. As máquinas multifuncionais, que realizam duas ou mais funções tais como impressão, cópia, transmissão de facsimile e escâner, capazes de se conectarem a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede, classificam-se na posição 90.09 da Nomenclatura Comum do Mercosul."

Cabe citar também a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DIANA n° 166, de 18 de junho de 2003, que versa sobre a classificação fiscal de multifuncionais da própria marca Lexmark, modelo X-5150, cuja decisão é:

"Com base no exposto, proponho que se informe a Consulente adotar, para o produto sob exame, o código 9009.21.00 da TEC, aprovada pelo Decreto n° 2.376/1997".

Obs.: Classificação dada com base na regra 3 "c", que esclarece: - Nos casos em que as regras 3a e 3b não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na Posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tornarem em consideração."

O mesmo entendimento encontra-se exposto em diversas outras Soluções de Consulta que tratam de equipamentos multifuncionais:

- SRRF 7ª RF/DIANA nº 132, de 14 de maio de 2003;

(...)

- SRRF 7ª RF/DIANA n0 86, de 04 de abril de 2005, dentre outras.

Este entendimento também se encontra no Acórdão DRJ/SPOII n° 12.755, proferido pela 1ª Turma de Julgamento em 23 de junho de 2005, motivado por recurso interposto pela própria Lexmark Internacional do Brasil Ltda. com relação a um Auto de Infração que tinha por objeto a classificação de máquinas funcionais Lexmark X73 e X83. A decisão atesta:

"(...) Desta forma, realmente, não se pode aplicar as Regras Gerais de Interpretação 3a e 3b, por não haver característica essencial determinável, restando da regra 3c, pela posição situada em último lugar na ordem numérica.

A posição onde estão compreendidas as impressoras e os "scanner" é a 8471, que engloba, segundo seu texto, as máquinas automáticas de processamento de dados e suas unidades; leitores magnéticos ou ópticos, e as copiadoras estão compreendidas na posição 9009, que engloba os aparelhos de fotocópia, por sistema óptico ou por contato, e aparelhos de termocópia.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> Sendo assim, pela aplicação da regra 3c, a posição situada em último lugar na ordem numérica é a 9009, devendo os produtos serem enquadrados nesta. No âmbito da referida posição, devem ser compreendidos na subposição de primeiro nível 9009.2, que engloba os outros aparelhos de fotocópia. Finalmente, classificam-se no código 9009.21.00, por serem de sistema óptico e digital."
>
> *Cumpre ressaltar que o próprio importador agiu conforme estes entendimentos, classificando os mesmos equipamentos multifuncionais objeto deste Auto na NCM correta - 9009.21.00 - em 33 (trinta e três) DI registradas até 29/05/2006, dentre as quais citamos as de nºs:*
>
> *-02/1008038-2 - 12/11/2002 - modelo X125;*
>
> *(...)*

CÓPIA

Cientificada do auto de infração, a contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, conforme consta na decisão recorrida:

> *- no desembaraço foi aceito o critério adotado, não podendo haver lançamento fiscal;*
>
> *- as Notas Explicativas determinam que a classificação de equipamentos caracterizados pela combinação de máquinas de espécies diferentes deve ser efetuada de acordo com a função principal do equipamento.;*
>
> *- o processo de cópia que mais se assemelha ao das multifuncionais é o óptico e indireto não devendo ser classificada em outros aparelhos de fotocópia por sistema óptico;*
>
> *- o Decreto 5.802 determinou que os equipamentos multifuncionais em questão fossem classificados na posição 8471;*
>
> *- não houve tentativa de trazer mercadorias com descritivo de outros equipamentos;*
>
> *- requer a declaração de nulidade ou de improcedência do Auto de Infração.*

A 2ª Turma de Julgamento da Delegacia de São Paulo II julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão n° 17-43.967, de 18 de agosto de 2010, cuja ementa segue abaixo:

> ***ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS***
>
> *Período de apuração: 12/11/2002 a 17/01/2006*
>
> *Multifuncional.*
>
> *Os equipamentos com função de impressão, escaneamento, 'fax' e fotocópia são classificados no código 90092100 por aplicação das Regras Gerais para Classificação do Sistema Harmonizado.*
>
> *Impugnação Improcedente*
>
> *Crédito Tributário Mantido*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tendo sido cientificada da decisão da primeira instância administrativa em 16/09/2010, a contribuinte interpôs recurso voluntário ao CARF em 18/10/2010, alegando, em síntese:

> *III.PRELIMINARMENTE*
>
> ***Da impossibilidade de Revisão Aduaneira por erro de direito***
>
> *- Diante da patente precariedade da decisão de primeira instância - que, diga-se, sequer indicou qual seria a base legal para a realização de revisão aduaneira no prazo de cinco anos, muito menos em que sentido a revisão de classificação fiscal de produto regularmente desembaraçado não representaria revisão de lançamento em hipótese não autorizada pelo CTN - cabe à Recorrente demonstrar, mais uma vez, a absoluta nulidade do lançamento fiscal combatido.*
>
> *- Em primeiro lugar - o que, vale dizer, parece não ter sido refutado pelas dd. autoridades julgadoras - é cediço que a atividade desenvolvida pelas dd. autoridades fiscais, consubstanciada na verificação eletrônica das informações prestadas pela Recorrente e na conferência física das mercadorias, com o conseqüente desembaraço aduaneiro e o recolhimento dos impostos devidos, consiste em atividade de lançamento tributário, nos precisos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional,verbis: (...)*
>
> *- Dessa forma, depois de concluído o desembaraço aduaneiro, o lançamento fiscal torna-se definitivo, sendo certo que qualquer alteração posterior está sujeita às regras dos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional,verbis: (...)*
>
> *- No caso concreto, no entanto, nenhuma das hipóteses acima se faz presente, na medida em que não houve impugnação do sujeito passivo antes do lançamento fiscal e tampouco se verifica a ocorrência de qualquer das situações previstas no artigo 149, seja no momento do pagamento dos tributos incidentes na importação, seja no momento do desembaraço das mercadorias então importadas.*
>
> *- Assim, tratando o caso em exame de clara hipótese de valoração jurídica de fatos- isto é, da interpretação sobre a classificação fiscal aplicável às impressoras multifuncionais e não de dúvidas quanto à existência ou extensão dos fatos ocorridos na importação destas - é conclusão inexorável,* permissa venia*, que o ato de lançamento concluído com o fim do despacho aduaneiro não pode ser revisto nos moldes em que pretendido pela d. autoridade fiscal para exigência de impostos alegadamente pagos a menor, acrescidos de seus consectários legais. É necessária a aplicação do princípio da imutabilidade dos atos administrativos criadores de situações jurídicas individuais, consagrado em nosso direito positivo no artigo 145, combinado com o 149, ambos do Código Tributário Nacional.*
>
> *- Especificamente sobre a revisão de lançamento realizado no despacho aduaneiro de mercadorias, em virtude de divergência*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de classificação fiscal, o Superior Tribunal de Justiça manifestou recentemente sua posição no sentido de que a reclassificação fiscal de mercadorias consiste em mudança de critério jurídico, sendo a revisão de lançamento vedada nesse caso [REsp 1.112.702-SP, Rei. Min. Luiz Fux, julgado em 20/10/2009 - DJe 06/11/2009].

IV. DO MÉRITO

a. Das Mercadorias Importadas pela Recorrente

- Verifica-se, assim, que a função de copiadora somente é obtida em virtude da combinação das funções anteriores (de impressora e scanner) e não de outro mecanismo contido no equipamento. Ao contrário das copiadoras comuns (em que a cópia é obtida por um processo de transmissão óptica direta em suporte), as impressoras multifuncionais produzem cópias por um método indireto em que há a digitalização de uma imagem e sua posterior impressão.

b. Da correta classificação fiscal das impressoras multifuncionais

- Tal como abordado acima, as características dos equipamentos multifuncionais em comento geravam, no passado, dúvida com relação à classificação fiscal a ser utilizada pelos contribuintes para tais bens. Havia, aparentemente, duas ou mais posições da TEC aplicáveis in casu,*o que tornava necessária a aplicação da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado n.° 3:(...)*

- Tal como se lê, a alínea 'a' indica que as posições mais específicas prevalecem sobre as mais genéricas, mas faz expressa exceção ao caso em que duas ou mais posições se refiram a apenas uma parte das matérias constitutivas do produto. Nesse caso, as duas ou mais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos, igualmente específicas.

- No presente caso, considerando-se as funções primárias dos equipamentos em análise, poder-se-ia, em tese, classificá-los como impressora, como digitalizador de imagens ou como copiadora.

- A classificação como impressora poderia ser realizada na posição 8471.60.21 (posição específica para impressora jato de tinta com velocidade até 30 páginas por minuto), na posição 8471.60.25 (posição específica para impressora a laser com velocidade até 30 páginas por minuto) ou, ainda, na posição 8471.60.30 (posição específica para impressora com velocidade superior a 30 páginas por minuto).

- A classificação como digitalizador de imagens ("scanner") poderia ser realizada na posição 8471.90.14 (posição específica para esse tipo de equipamento).

- Já com relação à possível utilização da classificação fiscal de copiadoras, cumpre mencionar que o meio indireto encontrado nas impressoras multifuncionais não é descrito em qualquer dos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

textos da posição 9009, ficando claro que a eleição de qualquer posição somente poderia ser feita por semelhança.

- Assim, considerando que o sistema de cópia dos equipamentos multifuncionais não se enquadra exatamente em qualquer dos itens da posição 9009, certamente a aplicação da RGI-3 'a' é afastada por falta da requerida "especificidade".

- Dessa forma, de acordo com a regra da alínea a, estar-se-ia diante de apenas duas - e não três, como pretendem as dd. autoridades fiscais e julgadoras - posições igualmente específicas, aplicáveis aos produtos em análise: a de impressoras (8471.60.21, 8471.60.25 e 8471.60.30) e a de digitalizadores de imagem ou scanners (8471.90.14).

- Necessariamente, pois, há que se passar à RGI-3 'b', a qual determina que a classificação deve ser determinada pela matéria ou artigo que confira a característica essencial ao produto, quando possível.

- No que diz respeito à análise das funções, tem-se, em princípio, que a impressão e a digitalização poderiam ser igualmente essenciais em uma multifuncional, como mencionado acima.

- Contudo, ao se atentar para a origem desses equipamentos multifuncionais importados pela Recorrente (empresa que nasceu a partir de cisão da IBM para ser uma empresa líder no desenvolvimento, fabricação e fornecimento de soluções de impressão e imagens para uso doméstico e em escritórios), tem-se que por muito tempo os principais equipamentos periféricos por ela comercializados foram impressoras.

- Dessa forma, tem-se que toda a estrutura básica do equipamento multifuncional importado pela Recorrente, isto é, sua origem, é idêntica à estrutura de uma impressora. Não é por outro motivo, aliás, que referidos equipamentos são popularmente conhecidos como "impressoras multifuncionais".

- Em vista do exposto acima, conclui-se facilmente que, apesar de as funções de impressão escanner serem ambas funcionalmente indispensáveis para o desempenho dos equipamentos multifuncionais, do ponto de vista de desenvolvimento do produto e de sua relevância de mercado conclui-se que o artigo que atribui com maior parcela para as características essenciais do produto é o módulo de impressão.

- Dessa forma,à época em que os produtos objeto da autuação em pauta foram importados, mostrava-se correta sua classificação nas posições específicas de impressoras (8471.60.21, 8471.60.25 e 8471.60.30), em observância à Regra 3 "b" de Interpretação do Sistema Harmonizado.

- Com efeito, o Decreto n.° 5.802, de 08 de junho de 2006, solucionou definitivamente a controvérsia a favor da Recorrente, criando oito posições na TIPI específicas para os equipamentos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

multifuncionais, classificados de acordo com o método e velocidade de funcionamento da impressora: (...)

- Tal como se observa,essas posições foram criadas na forma de "ex" dentro de cada uma das posições especificas para a classificação de impressoras, fato este que certamente autoriza a conclusão de que o Poder Executivo reconheceu que os equipamentos multifuncionais são tipos de impressoras.

Para que não haja dúvidas do quanto se afirma, veja-se a exposição de motivos do decreto acima mencionado, ipsis litteris*: (...)*

- Dessa forma, a despeito de esse Decreto ser aplicável somente a partir de 09 de junho de 2006, à Recorrente não resta dúvidas que o artigo preponderante para a classificação fiscal dos equipamentos multifuncionais sempre foi a impressora, fato este que levou o Governo Federal, inclusive, a criar os destaques "Ex" dentro da posição 8471.

c. Da necessidade de cancelamento das autuações por equívoco na classificação fiscal adotada pelo Fisco

c.1 Da possível essencialidade da função de digitalização (scanner)

- Ainda partindo-se do inquestionável pressuposto de que a função de copiadora, por ser secundária e decorrente de outras funções, não é específica o suficiente para autorizar a sua utilização para classificação fiscal dos equipamentos multifuncionais (Regra 3 "a") e, por outro lado, deixando-se temporariamente de lado a correção da classificação fiscal desses equipamentos como impressoras abordada no capítulo anterior, há como se alegar que as funções de impressão e digitalização de imagens seriam igualmente essenciais e específicas.

- Decorrência primeira dessa assertiva é a de que a classificação das mercadorias em tela com base na RGI-3 'b' não se faria mais possível, o que levaria o contribuinte, necessariamente, a buscar amparo na alínea'c'da mesma regra, que, em caráter subsidiário às suas antecessoras, determina que a classificação deve ser realizada na última posição da ordem numérica entre as possíveis.

- Pois bem. Dentre as classificações possíveis de impressora (8471.60.21, 8471.60.25 e 8471.60.30) e de scanner(8471.90.14), verifica-se que a última na ordem numérica é a 8471.90.14, aplicável a scanner e não a 9009.21.00 pretendida pela dd. fiscalização Federal.

- Por essa razão, mesmo na remota hipótese de rejeitar-se a utilização das posições específicas para impressoras para os equipamentos multifuncionais em questão - o que, por certo, se admite somente para argumentação - é fato inconteste que a classificação fiscal de scanners e não de copiadoras deveria ter sido utilizada para embasar os autos de infração em tela.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Em vista de todo o exposto, também sob esse prisma conclui-se pela total improcedência do lançamento fiscal, devendo ser canceladas as respectivas exigências fiscais, juros e multas.

c.2. Da impossibilidade de utilização da posição 9009.21.00

- Apesar de os métodos de funcionamento das copiadoras acima não descreverem perfeitamente a forma de obtenção de cópias pelos equipamentos multifuncionais importados pela Recorrente, é nítido que, dentre as duas alternativas, o processo que mais se assemelha ao dos equipamentos multifuncionais é aquele relativo à cópia por sistema óptico, através de processo indireto (com suporte intermediário).

- Assim, a primeira conclusão sobre uma possível classificação dos equipamentos multifuncionais como copiadora consiste em que as posições 9009.11.00 e 9009.22.00 devem ser descartadas, por se dirigirem a copiadoras por processo direto.

- Restariam, então, as posições 9009.12.90 (Aparelhos de fotocópia, eletrostáticos, de reprodução da imagem do original sobre a cópia por meio de um suporte intermediário (processo indireto)) e 9009.21.00 (Outros aparelhos de fotocópia por sistema óptico).

- E, nesse ponto, há uma clara razão para que se descarte a posição 9009.21.00 pretendida pelas autoridades fiscais: estando-se diante de uma posição que, dentro do possível, descreveria o processo de obtenção de cópia dos equipamentos multifuncionais (por sistema óptico em processo indireto com suporte intermediário), não se poderia jamais adotar uma posição genérica de "outros aparelhos de fotocópia", já que ambas as posições referem-se a aparelhos por sistema óptico.

- Essa conclusão decorre da aplicação da Regra 3 "a" de Interpretação do Sistema Harmonizado que determina que "a posição mais especifica prevalece sobre as mais genéricas " e, ainda, da Regra 4, que dispõe que "as mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das regras acima enunciados classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes".

- Aliás, mesmo tentando refutar essa alegação, as dd. autoridades julgadoras acabam reconhecendo que se deveria aplicar a classificação de copiadoras por sistema ótico indireto (que é a posição 9009.12.90 e não a posição 9009.21.00 usada nos autos de infração).

- Em vista de todo o exposto, conclui-se que, mesmo na remota hipótese de não se considerar como correta a posição 8471 para as mercadorias importadas pela Recorrente, o que, novamente, somente se admite para argumentar, é inescapável a conclusão, permissa venia, *de que a classificação fiscal adotada pelas autoridades fiscais também não é apropriada para tal finalidade. Mesmo na hipotética adoção da função de copiadora como supostamente hábil para a determinação da classificação fiscal*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

das impressoras multifuncionais em questão, vê-se claramente que a posição 9009.12.90 seria a mais apropriada.

c. Da multa de ofício de 75%.

- Por fim, de maneira alternativa e sucessiva ao quanto exposto até o momento, demonstra a Recorrente que as dd. autoridades fiscais não podem validamente exigir o pagamento da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei n° 9.430/96, o qual, à época da lavratura dos autos de infração em exame, assim dispunha: (...)

- Como se observa, a aplicação dessa multa estaria lastreada na alegada declaração inexata das mercadorias importadas pela Recorrente. No entanto, conforme pode ser observado através da análise das Declarações de Importação (DI) abarcadas pela autuação sub examine, é fato inconteste que a Recorrente, dentro da classificação fiscal que entende correta, declarou com exatidão o produto que estava sendo importado.

- Não há, assim, que se falar em declaração inexata, como quer a d. fiscalização, mas, apenas e tão-somente, em divergência de posições tarifárias, razão pela qual se mostra inteiramente descabida a aplicação da referida multa, capitulada com base no art. 44, inciso I, da Lei n° 9.430/96.

- Já a decisão de primeira instância pretende manter a exigência dessa multa de ofício sob a alegação de que houve falta de pagamento de tributo. Mais uma vez, vale ressaltar que, dentro da classificação fiscal que a Recorrente entende aplicável, todos os tributos foram regularmente recolhidos no desembaraço aduaneiro das mercadorias.

- A respeito da aplicação dessa multa de ofício, vale mencionar o Ato Declaratório Normativo COSIT n° 10, de 20 de janeiro de 1997, que traz a seguinte orientação: (...)

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

PRELIMINAR: Revisão Aduaneira

O instituto da revisão aduaneira, previsto no art. 54 do Decreto-lei n° 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n° 2.472/88, é o procedimento realizado após o desembaraço, quando os bens importados já foram entregues ao importador, mediante o qual se apura, entre outros elementos, a regularidade do pagamento dos tributos incidentes na importação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Art. 54 [DL 37/66] - 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)*

A revisão aduaneira é, portanto, um **procedimento de fiscalização** que ocorre dentro do prazo decadencial dos tributos sobre o comércio exterior, como qualquer outro procedimento fiscal na área de tributos internos. A diferença é que, para os tributos sobre o comércio exterior, há um nome específico para esse procedimento, o qual, digamos, não foi muito feliz.

Nesse ponto, deve-se esclarecer que os conceitos de "revisão aduaneira" e de "revisão de ofício do lançamento" não se confundem. Não se pode afirmar, tampouco, que do procedimento fiscal de revisão aduaneira sempre resulta a revisão de ofício do lançamento.

Um primeiro ponto a se considerar é que, para que haja revisão de ofício de lançamento, deve ter havido necessariamente um **lançamento de ofício anterior**.

Como bem esclarece Moussallem[1], o art. 145 do CTN refere-se à possibilidade de alteração somente do lançamento de ofício, pois é neste em que há a notificação do sujeito passivo, não havendo sentido na sua aplicação na atividade realizada pelo próprio contribuinte nos termos do art. 150 do CTN (lançamento por homologação), que, ademais, não pode ser considerada lançamento na adequada acepção do termo.

Também para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior. Não se cogita, obviamente, a impossibilidade de o Fisco mudar os critérios jurídicos adotados pelo contribuinte na atividade prévia do sujeito passivo do lançamento por homologação.

Em análise específica sobre o lançamento tributário efetuado na revisão aduaneira[2], estudou-se a adequação do instituto da revisão aduaneira dentro do Código Tributário Nacional, conforme síntese desse trabalho abaixo descrita.

Cabe destacar inicialmente que, para todos os tributos incidentes sobre a importação, o lançamento não é por declaração como pregam alguns, mas **por homologação**, no qual incumbe ao sujeito passivo apurar o montante tributável e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Conforme normas consolidadas nos arts. 107, 242, 259 e 304 do Regulamento Aduaneiro/2009 e no art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006, para todos os tributos federais incidentes na importação, o pagamento se dá no momento do registro da Declaração de Importação pelo importador, que apura os seus montantes sem qualquer análise prévia da autoridade fiscal.

---

[1] MOUSSALLEM. Tárek Moysés. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (coord.) Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1105.

[2] PAULA, Maria Aparecida Martins de. Lançamento Tributário na Revisão Aduaneira. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) Revista de Direito Tributário da Apet. São Paulo: MP, ano XI, ed.41, mar. 2014, p. 57-93.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, após essa atividade prévia do importador no registro da Declaração de Importação, em conformidade com as normas dispostas no CTN para o "lançamento por homologação", poderá ocorrer, dentro do prazo decadencial dos tributos, alguma das situações abaixo:

i) o lançamento de ofício supletivo, quando constatada omissão ou inexatidão na atividade do sujeito passivo; ou

ii) o ato de homologação:

ii.a. tácita, pelo decurso do prazo (art. 150, §4°do CTN) ou

ii.b. de forma expressa (art. 150, caput do CTN).

No caso dos tributos incidentes sobre a importação, o ato de homologação expressa da atividade prévia do importador somente poderá ocorrer ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira, que traz o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador. Embora pudesse parecer o contrário à primeira vista, o ato de homologação expressa da atividade prévia do importador não pode ser efetuado na conferência aduaneira, com o desembaraço da mercadoria.

Conforme determina o art. 564 do Regulamento Aduaneiro/2009, "a conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação".

De forma que, tanto a "conferência aduaneira", efetuada no curso do despacho de importação, como a "revisão aduaneira", realizada após o desembaraço, visam a verificação da regularidade da atividade prévia do importador de apuração e pagamento dos tributos incidentes na importação, dentre outros elementos.

Ora, se há previsão na legislação de dois procedimentos fiscais subsequentes cronologicamente para a verificação da regularidade dos pagamentos efetuados pelo importador, temos que, logicamente, o ato definitivo de homologação expressa da atividade do importador não pode ser decorrente do primeiro procedimento fiscal (conferência aduaneira), mas somente do último (revisão aduaneira).

A conferência aduaneira, quando houver[3], trata-se de verificação preliminar, eis que o Fisco sempre terá, **por determinação legal** (art. 54 do Decreto-lei n° 37/66), a prerrogativa de reexaminar a atividade do contribuinte em sede de revisão aduaneira.

[3] Conforme prevê o art. 50 do Decreto-lei n° 37/66, c om a redação dada pela Lei n° 12.350/2010, na verificação da mercadoria durante a conferência aduaneira poderão ser adotados critérios de seleção e amostragem em conformidade com o estabelecido em ato normativo pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. Nessa linha, o art. 21 da Instrução Normativa SRF n° 680/2006 estabelece os canais de conferência aduaneira para os quais cada Declaração de Importação poderá ser selecionada.
Em síntese, o despacho aduaneiro é um procedimento que se inicia com o
registro da Declaração de Importação e encerra-se com o desembaraço aduaneiro, que consiste na autorização da Receita Federal para a entrega da mercadoria ao importador. Embora toda mercadoria importada deva ser submetida ao procedimento de despacho aduaneiro por ocasião do seu ingresso no território nacional (art. 44 do Decreto-Lei nº 37/66), nem toda importação é objeto de conferência aduaneira.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL A, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como retratado do artigo citado "Lançamento Tributário na Revisão Aduaneira", com suporte em julgado anterior deste CARF, a homologação expressa do lançamento somente poderá ocorrer ao final do procedimento fiscal da revisão aduaneira:

> *(...)*
>
> *Conforme entendimento expresso no Acórdão n° 302-38.177[4], do então Conselho de Contribuintes, que manteve a brilhante decisão Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ-Fortaleza/CE, dela lhe extraindo os principais fundamentos, a conferência aduaneira não se trata de uma análise definitiva da atividade do importador, mas de uma verificação preliminar e perfunctória, com vista ao desembaraço aduaneiro:*
>
> (...)
>
> Ademais, deve-se ter em conta que a conferência aduaneira realizada no curso do despacho não vai além de uma verificação preliminar e perfunctória. Não poderia ser diferente: os exames aprofundados e as diligências minuciosas não se compadecem com a celeridade que se deve imprimir ao despacho aduaneiro, só sendo admissíveis nas hipóteses de irregularidades ostensivas. Assim reclamam as rotinas do comércio internacional, sempre a exigir presteza das repartições alfandegárias. Daí, inclusive, o porquê de prever a legislação aduaneira mecanismos de seleção e distribuição das declarações por canais de conferência, possibilitando, cada vez com maior frequência, que ocorra o desembaraço da mercadoria sem exame de valor aduaneiro, sem análise documental e, até mesmo, sem verificação física.
>
> Assim, as informações prestadas pelo contribuinte na DI e os procedimentos fiscais adotados durante o despacho não caracterizam lançamento; apenas subsidiam e dão encaminhamento ao despacho aduaneiro, com vista ao desembaraço aduaneiro. (...)
>
> *Desta forma, o desembaraço aduaneiro, que registra a conclusão da conferência aduaneira, não pode ser considerado o ato de homologação expressa a que se refere o art. 150 do CTN, conforme orienta o referido Acórdão:*
>
> (...)
>
> A teor do art. 411 do Regulamento Aduaneiro então vigente, o despacho de importação consiste no procedimento mediante o qual se processa o desembaraço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior. Ressalte-se ainda que, tal como definido no art. 450, §1° do Regulamento Aduaneiro, o desembaraço aduaneiro não constitui lançamento nem é ato de homologação; consiste apenas no procedimento final do despacho aduaneiro pelo qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador. Em realidade, o desembaraço da mercadoria decorre meramente da eventual conferência da mercadoria e de algumas informações a ela pertinentes, sem que isso caracterize homologação de lançamento, razão porque representa mero ato de controle, sem qualquer efeito constitutivo do crédito tributário.
>
> (...)

[4] Terceiro Conselho de Contribuintes/MF. 2ª Câmara. Acórdão nº 302-38.177 (proc. n° 10480.017233/2002-10). Relator: Corintho Oliveira Machado. j. 08/11/2006. Decisão Unânime.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Nessa linha, é que, por determinação legal, o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador, de apuração e pagamento dos tributos incidentes na importação, ocorrerá ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira, como também é o entendimento expresso no Acórdão acima:*
>
> (...) a lei prevê o instituto da revisão aduaneira, mediante a qual a autoridade fiscal dispõe de um prazo de cinco anos para reexaminar o despacho, homologando os atos praticados ou efetuando um lançamento de ofício, se detectada alguma irregularidade.
>
> (...)
>
> É pois, quando do procedimento de **revisão aduaneira** que a autoridade fiscal examina com profundidade, todos os aspectos fiscais do despacho, dentre eles, o pagamento feito antecipadamente ou o benefício fiscal pleiteado, procedendo, agora sim, à homologação, se confirmada a regularidade da importação, ou lançando eventuais diferenças de tributos. (...)
>
> *Assim, concluímos que, mesmo quando haja conferência aduaneira no curso do despacho de importação, o ato de homologação expressa da atividade do importador somente poderá ocorrer ao final do procedimento de revisão aduaneira.*
>
> *(...)*

Embora o ato de homologação expressa somente possa ocorrer ao final da revisão aduaneira, o eventual lançamento de ofício supletivo, em complemento à atividade prévia do importador, poderá tanto ocorrer ao final do procedimento de conferência aduaneira ou de revisão aduaneira.

Nessa linha, somente quando houver lançamento de ofício supletivo no procedimento de conferência aduaneira é que o segundo lançamento, efetuado em sede de revisão aduaneira, caracterizará a revisão de ofício do primeiro lançamento, sendo-lhe aplicável as restrições dispostas nos artigos 145, 146 e 149 do CTN para a alteração do lançamento.

No caso dos presentes autos, só há um lançamento de ofício, o lançamento supletivo, aquele efetuado na revisão aduaneira em complemento à atividade prévia da recorrente/importadora nos registros das declarações de importação, não tendo havido um primeiro lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira. Há que se lembrar que o que ora se discute é, justamente, a diferença de tributos e multas decorrentes da reclassificação fiscal das mercadorias na revisão aduaneira em relação à classificação adotada originalmente pela importadora no registro das declarações de importação.

De forma que, ausente um primeiro lançamento de ofício, não há que se falar em revisão de ofício de lançamento ou em modificação de critérios jurídicos em face do lançamento de ofício supletivo efetuado no curso da revisão aduaneira, que ora se discute.

Razões pelas quais é legítimo o lançamento de ofício sob análise, efetuado em sede de revisão aduaneira, não havendo que se falar em sua nulidade ou em reforma da decisão de primeira instância nesta parte.

MÉRITO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com relação à classificação fiscal, argumenta o Auditor-Fiscal na autuação que as máquinas multifuncionais importadas, que realizam as funções de impressão, cópia e digitalização de imagens (scanner), deveriam ser classificadas no código 9009.21.00 ("Outros aparelhos de fotocópia por sistema óptico"), ao invés dos códigos adotados pela recorrente nas declarações de importação.

A fiscalização sustenta seu entendimento na Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado **3.c** (classificação na posição situada em último lugar na ordem numérica), em face da impossibilidade de utilização das regras **3.a** e **3b**, abaixo transcritas, bem como no Ato Declaratório Interpretativo nº 7/2005, em Soluções de Consulta e em Acórdão da Delegacia de Julgamento em face da mesma contribuinte:

> *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) 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.*
>
> *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.*

Argumenta a recorrente que a função de copiadora, em relação as outras funções de impressora e "scanner", seria meramente secundária, eis que obtida pela combinação destas outras funções, assim, a seu ver, para a aplicação da regra geral de interpretação 3.c, "estar-se-ia diante de apenas duas - e não três, como pretendem as dd. autoridades fiscais e julgadoras - posições igualmente específicas, aplicáveis aos produtos em análise: a de impressoras (8471.60.21, 8471.60.25 e 8471.60.30) e a de digitalizadores de imagem ou scanners (8471.90.14)".

Tal afirmação não procede. Independentemente da forma como é obtida a função de copiadora, a máquina multifuncional como um todo tem como característica principal o fato de possuir as múltiplas funções de imprimir, digitalizar e copiar, sem preponderância de qualquer uma sobre as outras, com padrões técnicos compatíveis com os de equipamentos independentes, quais sejam, impressoras, copiadoras e "scanners".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Aduz a recorrente que, "que, apesar de as funções de impressão e ***scanner*** serem ambas funcionalmente indispensáveis para o desempenho dos equipamentos multifuncionais, do ponto de vista de desenvolvimento do produto e de sua relevância de mercado conclui-se que o artigo que atribui com maior parcela para as características essenciais do produto é o módulo de impressão". Desta forma, segundo a recorrente, " à época em que os produtos objeto da autuação em pauta foram importados, mostrava-se correta sua classificação nas posições específicas de impressoras (8471.60.21, 8471.60.25 e 8471.60.30), em observância à Regra 3 "b" de Interpretação do Sistema Harmonizado".

Nesse ponto, há que primeiro se verificar se seria o caso de aplicação da Regra 3.b.

Seriam as máquinas multifuncionais sob análise "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" referidos pela Regra 3b? A meu ver, não. A máquina multifuncional trata-se de **um único equipamento que tem múltiplas funções**. Não se trata da reunião de impressora, copiadora e digitalizador, mas de um único equipamento específico, projetado e realizado para realizar as mesmas funções desses equipamentos independentes.

Nessa linha bem se manifestou o Relator Luis Eduardo Garrossino Barbieri, em seu voto no Acórdão nº 3202-001.627 – 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, em sessão de 20 de março de 2015, que tratava da classificação de partes e acessórios para máquinas funcionais, embora quando já vigente outra classificação fiscal para essas máquinas:

> *(...) Por outro lado, a RGI/SH 3B é destinada aos "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". Observe-se que a regra utiliza como fator determinante a composição das matérias/ingredientes que compõem os produtos mesclados, compostos ou sortidos. A máquina multifuncional não é um "produto misturado", não é uma "obra composta por matérias diferente" ou uma "obra constituída pela reunião de artigos diferente", nem muito menos uma "mercadoria sortida"! Por isso a máquina multifuncional não deve ser classificada considerando-se o critério de sua matéria constitutiva (plástico, metal, etc...). Deve-se utilizar o critério do uso ou função da mercadoria. A máquina multifuncional, como o próprio nome indica, tem múltiplas funções. Destarte, inaplicável a regra 3B ao caso em tela.*
>
> *(...)*

Também sobre a não preponderância da função imprimir das máquinas funcionais para a eventual classificação segundo a característica essencial do equipamento pela Regra 3.b, o Ilustre Relator Barbieri acima esclarece em seu voto:

> *(...)*
>
> *Importante observar que o critério decisivo e fundamental para a correta classificação, em geral, deve ser buscado nas características e propriedades objetivas da própria mercadoria, tal como definidas nos textos das posições/subposições e nas notas de Seção e de Capítulo (RGI/SH 1 e 6) e,* mutatis mutandis*, dentro de cada posição e subposição, o item e subitem aplicável*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *(RGC1), e não em elementos subjetivos. Isto implica dizer que não se deve considerar, no caso em tela, a denominação "popular" ou "comercial" atribuída à máquina multifuncional, ou mesmo ao uso mais "comum" dado ao produto, por tratarem se de elementos subjetivos e não determinantes para fins da ciência da merceologia.*
>
> *(...)*

Nessa esteira, não se pode atribuir a preponderância a qualquer das funções da máquina funcional sobre as demais, eis que a característica essencial do equipamento, que o torna desejável para diversos tipos de consumidores no mercado, é a possibilidade de realização das múltiplas funções. Somente, posteriormente, o usuário/consumidor final poderá, eventualmente, a depender das suas efetivas necessidades, utilizar a máquina funcional com maior frequência numa das suas múltiplas funções.

Desta forma, seja porque a máquina funcional não possui as características de produtos misturados, obras compostas de matérias diferentes ou da reunião de artigos diversos, nem tampouco de mercadorias apresentadas em sortidos, seja porque não há preponderância de uma de suas funções sobre as outras, não é o caso de aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado **3.b**, como pretende a recorrente.

Assim, não se podendo aplicar as Regras Gerais de Interpretação 3.a e 3.b, resta, então, a aplicação da regra 3.c, pela posição situada em último lugar na ordem numérica, como efetuado pela fiscalização.

Com efeito, a posição onde estão compreendidas as impressoras e os "scanners" é a 8471, que engloba as máquinas automáticas de processamento de dados e suas unidades; leitores magnéticos ou ópticos. A posição cabível para as copiadoras seria a 9009, que inclui os aparelhos de fotocópia. Assim, pela aplicação da regra 3c, a posição situada em último lugar na ordem numérica é a 9009, devendo os produtos serem nela enquadrados, e, no âmbito dessa posição, devem ser compreendidos na subposição de primeiro nível 9009.2, que engloba os outros aparelhos de fotocópia e, finalmente, classificam-se no código 9009.21.00, por serem aparelhos "por sistema óptico".

Com relação à alegação da recorrente de impossibilidade de utilização da posição 9009.21.00, não procede a sua tese de que seria aplicável ao caso o código 9009.12.90 (Aparelhos de fotocópia, eletrostáticos - de reprodução da imagem do original sobre a cópia por meio de um suporte intermediário (processo indireto)).

Conforme quadro abaixo, extraído do recurso voluntário, dentro da posição 9009 aparecem, primeiramente, três opções de classificação: a) 9009.1 - Aparelhos de fotocópia, eletrostáticos; b) 9009.2 - Outros aparelhos de fotocópia ou c) 9009.30.00 - Aparelhos de termocópia.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

9009.1	**-Aparelhos de fotocópia, eletrostáticos**
9009.11.00	--De reprodução direta da imagem do original sobre a cópia (processo direto)
9009.12	**--De reprodução da imagem do original sobre a cópia por meio de um suporte intermediário (processo indireto)**
9009.12.10	Monocromáticas, para cópias de superfície inferior ou igual a $1m^2$, com velocidade inferior a 100 cópias por minuto
9009.12.90	**Outros**
9009.2	**-Outros aparelhos de fotocópia**
9009.21.00	**--Por sistema óptico**
9009.22.00	--Por contato
9009.30.00	-Aparelhos de termocópia

Uma vez excluídas as possibilidades de classificação nos códigos 9009.1 e 9009.3, resta a classificação dentro do código 9009.2, sejam quais forem os seus desdobramentos. Conforme se vê no quadro acima, a distinção entre reprodução direta da imagem e indireta, pretendida pela recorrente, seria relevante somente na hipótese de cabível o código 9009.1 para a classificação do produto, o que não é o caso.

Pela aplicação da Regra-Geral Complementar 1, abaixo transcrita, não há como prosperar a tese da recorrente que traz a comparação entre os códigos 9009.12.90 e 9009.21.00 com prevalência, a seu ver, do primeiro por semelhança, eis que se tratam de desdobramentos "regionais" diversos - um do código 9009.1 e outro do código 9009.2:

> *REGRA GERAS COMPLEMENTARES (RGC)*
>
> *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.*

Quanto ao Decreto nº 5.802, de 08 de junho de 2006, **além de não ser aplicável aos fatos anteriores a sua vigência**, ele também não contradiz o entendimento da fiscalização sobre a classificação fiscal adequada para os produtos em questão, conforme se vê do trecho da sua exposição de motivos, trazida pela própria recorrente:

> *"A proposta objetiva corrigir distorções no mercado de impressoras, pelo fato de haver a incidência de alíquotas diferenciadas de IPI sobre produtos similares, provocada pela contínua incorporação de funcionalidades a estes equipamentos, em decorrência dos avanços tecnológicos. Especificamente, é o caso das alíquotas do IPI incidentes sobre impressoras multifuncionais, isto é, aquelas impressoras que são capazes de realizar múltiplas funções, como copiar, imprimir e escanear.* **A função principal é a que determinará a classificação fiscal desses equipamentos e, portanto, a diferenciação da alíquota do IPI.**
>
> ***Desde que*** *a função principal da impressora multifuncional seja a impressão, a classificação fiscal a ser adotada estará na posição 8471 da TIPI, posição essa com alíquota de 15% de IPI; por outro lado, se a função principal foi a realização de cópia ou, ainda,* ***se não houver prevalência de nenhuma operação sobre as demais, a classificação fiscal constará dá posição 9009***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***da TIPI, tributada à alíquota de 20% de IPI.*** *Pelo fato de a manutenção dessa situação diferenciada para produtos semelhantes ser inconveniente, propõe-se a criação de destaques "Ex" em alguns códigos da posição 8471 da TIPI* e a equalização *da alíquota dos produtos classificados nesses destaques* **"Ex"** *aquela incidente sobre os produtos similares da posição 9009 (20%)". (destaques desta Relatora).*

Deve se observar a ressalva acima de que o ex tarifário **somente seria cabível** se houvesse a prevalência da função de impressão: "**desde que a função principal** da impressora seja a impressão, a classificação fiscal a ser adotada estará na posição 8471 da TIPI (...) por outro lado, se a função principal foi a realização de cópia ou, ainda, **se não houver prevalência de nenhuma operação sobre as demais, a classificação fiscal constará dá posição 9009 da TIPI**". [negritei]

Com efeito, ainda que, por hipótese, o referido Decreto estivesse vigente à época das importações da recorrente, não seria o caso de enquadramento no referido ex tarifário, eis que, no presente caso, não se pode sustentar a prevalência da função de impressão sobre as demais funções das máquinas funcionais, conforme já esclarecido neste Voto.

Ademais, o estabelecimento de ex tarifários não se presta a estabelecer regras de classificação fiscal de mercadorias, a qual deve, e assim o foi, ser realizada em conformidade com o disposto no art. 94 do Regulamento Aduaneiro/2002, vigente à época:

> ***Art. 94.*** *A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.*
>
> *Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Alfândegas (Decreto-lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º).*

De forma que não há nada a reparar na reclassificação fiscal que originou o presente lançamento.

Cabe esclarecer que, posteriormente ao período de apuração do presente processo, foi editada a Resolução n° 07/08, de 13/11/2008, do Mercosul, que aprovou o "Modificação da Nomenclatura Comum do Mercosul e sua correspondente Tarifa Externa Comum", elaborado pelo Comitê Técnico Nº 1, que dispôs sobre uma outra classificação tarifária específica para as máquinas multifuncionais.

Por fim, quanto à multa prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito, como argumentou o julgador de primeira instância, a sua aplicação se deu por ter sido caracterizada a falta de pagamento:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

Como já tinha bem esclarecido o Auditor-Fiscal na autuação, o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 10/1997, de cujo entendimento se socorre a ora recorrente, foi revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 13/2002: "Com a revogação do Ato Declaratório (Normativo) Cosit n° 10, de 16 de janeiro de 1997, pelo Ato Declaratório Interpretativo n° 13, de 10/09/2002, a infração de classificação tarifária errônea deixou de ser punível com a multa de mora nos casos em que a mercadoria havia sido descrita corretamente, sobre ela recaindo a multa de ofício".

Os referidos Atos Declaratórios assim dispõem:

ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO 13 SRF, DE 10-9-2002(DOU DE 11-9-2002)

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do artigo 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e considerando o disposto no artigo 84, e seu § 2º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, DECLARA:

Art. 1º – Não constitui infração punível com a multa prevista no artigo 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.

Art. 2º – Fica revogado o Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 10, de 16 de janeiro de 1997. (Everardo Maciel)

[ATO NORMATIVO REVOGADO]

ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO No. 10 DE 16 /01 /1997

COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO - COSIT

PUBLICADO NA PAG. 01081 EM20 /01 /1997

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 punível com as multas previstas no art. 4º da Lei nº

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis,* ***bem assim a classificação tarifária errônea*** *ou 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.*
>
> *(...)*

CÓPIA

De forma que, à época das importações da recorrente, não mais era cabível a exclusão da multa de ofício para a "classificação tarifária errônea" nas circunstâncias especificadas acima, eis que o Ato Declaratório Interpretativo nº 13/2002, vigente à época dos fatos geradores, não traz em sua redação essa hipótese, remanescendo a desoneração apenas para a solicitação indevida de benefícios fiscais.

Assim, por todo o exposto acima, voto no sentido de **negar provimento ao recurso voluntário**.

É como voto.

[Assinatura Digital]

MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA - Relatora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Antonio Carlos Atulim, Redator designado

No que concerne à possibilidade jurídica de se efetuar a revisão aduaneira, concordo com o voto da relatora em todos os seus termos.

Entretanto, existe uma segunda questão que diz respeito à classificação fiscal das impressoras multifuncionais, em relação à qual ouso divergir da ilustre Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

Entende a relatora originária que a eleição da função principal desempenhada pelas impressoras multifuncionais estaria contaminada por critérios subjetivos, uma vez que não é possível estabelecer *a priori* qual a função principal desses equipamentos.

Dessa impossibilidade, decorreria a aplicação da RGI-3C, que inexoravelmente conduziria o intérprete a classificar esses equipamentos na posição 9009, pretendida pelo fisco.

Mantenho-me firme na convicção de que a função principal da impressora multifuncional é a de **impressão**. E tal afirmação não está calcada em critérios subjetivos e nem resulta de uma escolha.

É cediço que as Nomenclaturas baseadas no Sistema Harmonizado foram criadas para serem aplicadas por pessoas comuns que militam na área comercial e não por *experts* nas diversas áreas do conhecimento.

Se apontarmos o dedo indicador para uma impressora multifuncional na vitrine de uma loja e perguntarmos para qualquer criança em idade escolar de que se trata aquele objeto, não tenho a menor dúvida de que a resposta será de que se trata de uma impressora.

Qualquer pessoa comum que venha a entrar em uma loja com a intenção de adquirir uma impressora para uso doméstico irá comprar uma impressora multifuncional com a intenção de utilizá-la na função impressão. Eventualmente poderá utilizá-la na função escâner ou na função copiadora, mas a compra de um equipamento desse tipo é direcionada pela função de impressão. Compra-se uma multifuncional com a intenção de imprimir documentos armazenados no disco rígido de um computador.

Portanto, não há que se falar em critério subjetivo para determinar a função principal e muito menos em escolha subjetiva da função principal, pois quem compra um equipamento desses busca efetivamente por uma impressora, que adicionalmente possui as funções de escâner e de copiadora. E isso é assim, porque a maioria dos seres humanos, quando desejam comprar uma copiadora ou um escâner, procuram equipamentos específicos para essas finalidades e não uma impressora do tipo "três em um".

Os catálogos anexados ao processo demonstram de forma inequívoca que a Lexmark não está ofertando ao mercado copiadoras ou escâners, mas sim impressoras que adicionalmente permitem escanear e copiar documentos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sendo assim, minha divergência reside já na premissa do voto da ilustre relatora: a função principal da impressora multifuncional é ser impressora, não por escolha baseada em critério subjetivo, mas sim pela natureza do próprio equipamento.

Desse modo, se a Nomenclatura não foi criada para ser aplicada por especialistas e se o homem médio, ao adquirir uma impressora multifuncional, está procurando por uma impressora para conectá-la ao seu computador pessoal como dispositivo de saída, então não há como sustentar a inexistência de uma função preponderante para o equipamento, a fim de justificar a classificação com base na RGI-3C.

As Notas 3 e 5 da Seção XVI estabelecem o seguinte:

> *3.-Salvo disposições em contrário, as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto.*
>
> *(...)*
>
> *5.-Para a aplicação destas Notas, a denominação "máquinas" compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos Capítulos 84 ou 85.*

O contribuinte entende que a característica essencial do produto é dada pela função de impressora, razão pela qual, com base na Nota 3 da Seção XVI e na RGI-3B, a classificação fiscal deveria ocorrer sob o código 8471.60.21.

Já o fisco e a ilustre relatora originária entendem que nenhuma das três funções pode ser considerada predominante nesse tipo de equipamento e, sendo assim, com base na RGI - 3C entenderam que classificação deve ocorrer na posição 9009.

Essa questão também já foi objeto de inúmeras decisões no âmbito do CARF, nas quais restou superada a premissa do voto da relatora, pois é evidente que a função essencial do produto é a de impressora.

Não foi outra a constatação do Lauto Técnico anexado aos autos pela defesa (fls. 313/314 do processo físico):

"(...)

- Em equipamentos multifuncionais, as funções essenciais são a impressão e o escaneamento. A função de cópia é uma composição dessas duas funções elementares; já o fax, como discutido anteriormente, nada mais é que um caso especial dessas funções. Assim, ordenando as funções em ordem decrescente de importância, têm-se: 1) Impressora 2) Escaneador 3) Copiadora e Fax. Coloca-se a impressora à frente do

(...)"

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Entre as várias decisões proferidas no âmbito do CARF sobre o assunto, invoco o Acórdão 3802-001.070, relatado pelo ilustre Conselheiro Sólon Sehn, que cita trecho do Acórdão 3802-001.002 no qual o relator, Conselheiro Régis Xavier Holanda, faz interessante interpretação no sentido de que com o advento do Decreto nº 5.802, de 06 de junho de 2006 (que alterou a TIPI 2002), o próprio Governo Federal desautorizou a interpretação pretendida pelo Ato Declaratório SRF nº 7, de 26/07/2005.

Pela relevância e pela pertinência do Acórdão 3802-001.070, tomo por empréstimo a sua fundamentação para adotá-la como razão de decidir deste voto, *in verbis*:

"(...) A classificação fiscal aplicável às impressoras multifuncionais foi pacificada no âmbito da Terceira Seção de Julgado (sic) do Carf. Nesse sentido, cumpre destacar o Acórdão nº 3101-00.253, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, da lavra do eminente Conselheiro Luiz Roberto Domingo, assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DEMERCADORIAS.

Datado fato gerador: 28/09/2005.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IMPRESSORA MULTIFUNCIONAL. A classificação fiscal adotada pelo Fisco (Ato Declaratório Interpretativo SRF n° 7/2005) para as impressoras multifucionais, não cumpre o rigor das regras de classificação fiscal, pois as funções nela disponíveis e a característica de sua conectividade com máquinas de processamento de dados, afasta a da posição 9009. A confirmação dessa interpretação está atualmente pacificada no âmbito do Mercosul, por seu Comitê Técnico n°1 da Comissão de Comércio do Mercosul que aceitou o laudo técnico do produto apresentado pela delegação brasileira e concluiu que o produto denominado comercialmente de "impressora multifuncional" trata-se de uma impressora com diversas funções, razão pela qual determinou a sua classificação no código NCM 8443.31, como "máquinas que executem pelo menos duas das seguintes funções: impressão, cópia ou transmissão de telecópia (fax),capazes de ser conectadas a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede" (CXXXVIII Reunião do Comitê Técnico n° 1 "Tarifas, Nomenclatura e Classificação de Mercadorias" MERCOSUL/CCM/CTN°1/ATA N°08/08). Recurso Voluntário Provido.

Na mesma linha, coloca-se o entendimento da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 09/12/2004

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS, IMPRESSORAS MULTIFUNCIONAIS. Não se classificam na posição NCM 9009, as impressoras multifuncionais, identificadas como aquelas capazes de realizar duas ou mais funções tais como impressão, cópia, transmissão de facsimile e escâner, capazes de se conectarem a urna máquina automática para processamento de dados ou a uma rede. (Acórdão 3201-00.503. Rel. Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira. Sessão de 01/07/2010).

Referida interpretação também é acolhida por unanimidade pela Turma, consoante Acórdão nº 3802-001.002, da sessão de 22 de maio de 2012, da lavra do eminente Conselheiro Régis Xavier Holanda:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 17/03/2006

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...]

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IMPRESSORA MULTIFUNCIONAL. O produto caracterizado como impressora multifuncional, que execute pelo menos duas das seguintes funções: impressão, cópia ou transmissão de telescópia (fax), capaz de ser conectada a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede, encontrava adequada classificação fiscal no código NCM 8471.60 utilizado pelo importador, tal como adotado pelo Decreto nº 5.802/06, diversamente do definido pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF Nº 7, de 26/07/2005. Atualmente, com a edição da Resolução n° 07/08 do Mercosul, o produto encontra correta classificação fiscal no código NCM 8443.31 RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Carf. 2ª Turma Especial. 3ª Seção. Acórdão nº 3802-001.002. Processo nº 19814.000209/200621).

Cabe destacar a seguinte passagem do voto do relator, que analisa a classificação aplicável antes da introdução da NCM nº 8443.31: [...]

Entretanto, a meu ver, em que pese a possibilidade de utilização principal do produto em qualquer de sua funções – a depender das necessidades e desejos do usuário, é relevante para a adequada classificação fiscal o fato dessas máquinas terem como característica essencial a sua conectividade a uma máquina automática para processamento de dados, funcionando como unidades de entrada e/ou saída, o que atrai, de forma mais adequada, a subposição 8471.60 adotada pelo recorrente. Ademais, tenho que, a princípio, em termos objetivos, as máquinas multifuncionais, da forma como se apresentam no presente caso, possuem normalmente como principal função a de impressão. Com efeito, em geral, é essa a função própria desses equipamentos, sendo as demais funções realizadas de forma secundária - não por outra razão são comercialmente conhecidas como impressoras multifuncionais. Dessa forma, tenho que a classificação fiscal adequada para o produto em estudo correspondia, à época, à adotada pelo recorrente, ou seja, na subposição 8471.60. Nessa mesma linha, como bem apontado pela recorrente, na vigência do referido ADI nº 7, o Governo decidiu baixar o Decreto n° 5.802, de 06 de junho de 2006, criando na TIPI os desdobramentos na descrição dos produtos sob a forma de destaques "Ex" relativos aos seguintes subitens:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Código TIPI	Descrição	Alíquota (%)
8471.60.21	Ex 01 - providas de duas ou mais das seguintes funções: digitalizar, copiar e emitir fac-símile	20
8471.60.22	Ex 01 - providas de duas ou mais das seguintes funções: digitalizar, copiar e emitir fac-símile	20
8471.60.23	Ex 01 - providas de duas ou mais das seguintes funções: digitalizar, copiar e emitir fac-símile	20
8471.60.24	Ex 01 - providas de duas ou mais das seguintes funções: digitalizar, copiar e emitir fac-símile	20
8471.60.25	Ex 01 - providas de duas ou mais das seguintes funções: digitalizar, copiar e emitir fac-símile	20
8471.60.26	Ex 01 - providas de duas ou mais das seguintes funções: digitalizar, copiar e emitir fac-símile	20
8471.60.29	Ex 01 - providas de duas ou mais das seguintes funções: digitalizar, copiar e emitir fac-símile	20
8471.60.30	Ex 01 - providas de duas ou mais das seguintes funções: digitalizar, copiar e emitir fac-símile	20

CÓPIA

Dessa forma, aplicando estes destaques aos códigos em epígrafe, o Governo acabou por chancelar que as impressoras providas de duas ou mais das seguintes funções: digitalizar, copiar e emitir facsímile, deveriam se classificar na posição 8471. (...)"

No mesmo sentido, aponto o Acórdão 3301-002.063, de 25 de setembro de 2013, rel. Conselheiro Antonio Lisboa Cardoso, que posicionou as multifuncionais no código pretendido pelo contribuinte.

Considerando que é evidente que a função essencial da impressora multifuncional é a impressão de documentos, mediante acoplagem a um computador ou a uma rede, por aplicação da RGI-1, combinado com a Nota 3 da Seção XVI, tal produto deve ser classificado na subposição 8471.60, tal como procedeu o contribuinte.

A minha ressalva em relação ao raciocínio das partes é que a regra que define a classificação das multifuncionais é a **RGI-1** e não a RGI-3B, isso porque a Nota 3 da Seção XVI é quem define o critério da função essencial para o fim determinar o enquadramento nas posições.

Sendo assim, e estando as impressoras nominalmente citadas na subposição 8471.60 da TIPI/2002 e seus desdobramentos, a classificação ocorre por aplicação da RGI-1, combinada com a Nota 3 da Seção XVI, e não por aplicação da RGI-3B, que somente é aplicável a produtos misturados, constituídos por matérias diferentes ou sortidos.

Por fim, cabe esclarecer que este voto não está aplicando retroativamente o Decreto nº 5.802, de 06 de junho de 2006, pois a subposição 8471.60 existia na TIPI/2002 desde a edição do Decreto nº 4.542, de 26/12/2002.

O que o Decreto nº 5.802/2006 fez foi apenas criar as exceções tarifárias (Ex) citando nominalmente impressoras que possuíam funções adicionais, fato que explicitou que esse tipo de equipamento sempre foi classificado na referida subposição.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com a ressalva do meu entendimento pessoal quanto à regra de interpretação do sistema harmonizado aplicável às impressoras multifuncionais, divirjo da interpretação da ilustre relatora originária para votar no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/02/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 27/02/201
6 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 28/02/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAUL
A
Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA