



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

Processo n° 10660.000903/2008-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.970 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria Classificação Fiscal
Recorrente AIDC TECNOLOGIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 17/01/2008, 28/01/2008, 30/01/2008, 12/02/2008

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA COANA. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. ART. 146, CTN.

À luz do princípio da proteção da confiança consagrado pelo art. 146, CTN, considerando que a Recorrente se respaldou em ato legítimo e presumidamente válido da Administração Pública concernente à classificação das mercadorias por ela importadas (soluções de consulta COANA), necessário afastar a exigência tributária do lançamento quanto às impressoras classificadas sob código NCM/SH 8443.32.32.

A alteração do critério jurídico realizado pela fiscalização no lançamento (alteração do código NCM a ser adotado) somente poderia ser exigido para os fatos geradores futuros.

MOTIVOS DETERMINANTES. IMPROCEDÊNCIA. EXONERAÇÃO.

O auto de infração está vinculado aos motivos nele descritos, nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784/99 e do art. 10, III do Decreto nº 70.235/72. Dessa forma, a autuação não pode subsistir na parte em que o seu motivo determinante foi considerado improcedente pelo julgador de primeira instância.

Recurso Voluntário provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Jorge Freire e Waldir Navarro Bezerra, que deram provimento em menor extensão. Designada a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne. Sustentou pela recorrente a Dra. Iris Sansoni, OAB/SP 225.549.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Redatora designada

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da **Delegacia de Julgamento em São Paulo** que julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte, mantendo parte do crédito tributário exigido, no valor de R\$ 351.543,39 e exonerando o valor de R\$ 79.778,04, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 01/01/1900

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Impressoras de transferência térmica de cera sólida, próprias para serem conectadas a máquina automática para processamento de dados, destinadas basicamente à impressão de rótulos, tiquetes e etiquetas, em especial códigos de barras classificam-se na posição NCM 8443.32.99.

SOLUÇÃO DE CONSULTA: Com edição da Instrução Normativa RFB nº 1464/2014, a Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda qualquer sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento

MULTA POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Cabível multa por erro na classificação fiscal da mercadoria, prevista no artigo inciso I do artigo 84 da MP 2.158, de 24/08/2001, pela ocorrência da infração tipificada neste dispositivo legal.

Impugnação Procedente em Parte

Contra a empresa foram lavrados autos de infração para a exigência de Imposto sobre a Importação, IPI, Cofins-importação, PIS/Pasep-importação, multa de ofício, multa de 1% sobre o valor aduaneiro por erro de classificação fiscal e juros de mora.

A fiscalização, após análise dos produtos descritos como impressoras de transferência térmica de cera sólida, classificados pelo importador nas Declarações de Importação (DI's) nas posições 8443.32.32 e 8443.32.40, entendeu que o código adequado seria 8443.32.99, exigindo a diferença de tributos e multas decorrentes, nesses termos:

(...)

4 — DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL CORRETA E DAS IMPLICAÇÕES DA RECLASSIFICAÇÃO PARA AS IMPRESSORAS

Basicamente os equipamentos importados consistem de "impressoras de transferência térmica de cera sólida" que, em síntese, são aparelhos cuja função principal é imprimir - em bobinas de papel - imagens ou textos, tendo como característica a capacidade de ser conectada a uma máquina de processamento de dados ou a uma rede.

São equipamentos para uso exclusivo em conexão a computadores, uma vez que não possuem programas de processamento e armazenamento local de dados autônomos, dependendo de uma máquina de processamento de dados para seu funcionamento operacional; trata-se de um equipamento periférico.

(...)

A posição 8443 descreve em seu texto que esta posição engloba: Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 8442; outras impressoras, máquinas copiadoras e telecopiadores (fax), mesmo combinados entre si; partes e acessórios. E há claro englobamento da mercadoria neste capítulo e posição (inclusive pelo importador).

(...)

A subposição simples seguinte 8443.3 trata das OUTRAS IMPRESSORAS, MÁQUINAS COPIADORAS E TELECOPIADORES (FAX), MESMO COMBINADOS ENTRE SI, não havendo outra subposição para impressoras, pois a próxima já corresponde a PARTES E ACESSÓRIOS.

(...)

A próxima subposição composta (8443.32) trata de OUTROS, CAPAZES DE SER CONECTADOS A UMA MÁQUINA DE PROCESSAMENTO DE DADOS OU A UMA REDE, e, as máquinas em questão estão nesta condição e por exclusão só podem ser classificadas nesta subposição composta, visto não haver outra subposição de segundo nível.

(...)

Elaboramos nosso entendimento visando sustentar o Auto de Infração emitido com base neste relatório, refutando inclusive o entendimento das soluções de consulta.

Passamos, então a mostrar o entendimento da fiscalização, que julgamos correto, com base nos seguintes Dispositivos Legais:

- **Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado — RGI;**
- **Regra Geral Complementar para a Interpretação do Sistema Harmonizado 1 - RGC, aprovada pela Resolução CAMEX no 43, de 22 de dezembro de 2006, republicada em 9 de janeiro de 2007, com alterações posteriores;**
- **Notas 5 "D", 1º e "E" do Capítulo 84;**
- **Notas Explicativas de subposições da subposição 8443.32**

O passo seguinte para a classificação é a definição do item, que determina características ou funções específicas dessas máquinas da posição 8443.32, listaremos toda a classificação, para posteriormente demonstrarmos o efetivo enquadramento da mercadoria na Nomenclatura Brasileira de Mercadoria — NCM, temos então, a seguinte classificação ao nível item.

8443.32.1 — TELECOPIADORES (FAX);

8443.32.2 — IMPRESSORAS DE IMPACTO;

8443.32.3 — OUTRAS IMPRESSORAS COM VELOCIDADE DE IMPRESSÃO INFERIOR A 30 PÁGINAS POR MINUTO;

8443.32.4 — OUTRAS IMPRESSORAS COM VELOCIDADE DE IMPRESSÃO SUPERIOR A 30 PÁGINAS POR MINUTO;

8443.32.5 — TRAÇADORES GRÁFICOS (PLOTTERS);

8443.32.6 — OUTRAS;

(...)

Após análise detida sobre as impressoras objetos dessa análise passamos à conclusão:

Em primeiro lugar todas as impressoras não são de IMPACTO, razão pela qual excluiremos este grupo das análises, bem como os TELECOPIADORES e os TRAÇADORES GRÁFICOS (PLOTTERS), restando apenas as três classificações possíveis abaixo:

8443.32.3 — OUTRAS IMPRESSORAS COM VELOCIDADE DE IMPRESSÃO INFERIOR A 30 PÁGINAS POR MINUTO;

8443.32.4 — OUTRAS IMPRESSORAS COM VELOCIDADE DE IMPRESSÃO SUPERIOR A 30 PÁGINAS POR MINUTO;

8443.32.6 — OUTRAS;

Neste ponto há que se discorrer sobre qual o sentido de haver a distinção entre velocidade de impressão e a última classificação de subitem, pois logicamente se existe um limite de 30 páginas por minuto - em item anterior - toda e qualquer impressora obrigatoriamente será enquadrada em uma das duas classificações (de velocidade) se basearmos em "estimativas" de página por minuto.

*As impressoras que são conectáveis a máquinas automáticas de processamento de dados ou a redes somente imprimem em papel apresentados em bobinas ou folhas soltas, **se tomarmos por base velocidade de impressão "estimada" em páginas por minuto das impressoras que imprimem em bobinas**, toda e qualquer impressora seria classificada em **um** dos dois critérios citados e não haveria necessidade de existir outro subitem (outras). Senão vejamos, uma impressora que imprima "por estimativa" menos de 30 páginas por minuto somente não seria classificada na posição 8443.32.3 se a mesma for de IMPACTO, pois senão ela certamente será a jato de tinta líquida, transferência térmica de cera sólida, a "laser", a "laser" com largura de impressão superior a 420 mm ou então será "outras", que não as citadas anteriormente, pois o critério determinante é, **única e exclusivamente, a velocidade de impressão em páginas por minuto.***

Se dada impressora tiver velocidade "estimada" de 30 páginas por minuto ou mais, independente de seu tipo (exceção das impressoras de impacto, que tem classificação) somente poderá ser classificada na posição 8443.32.40, visto não haver nenhum subitem nesta classificação.

Então, em um processo lógico simples, não há como supor que exista alguma impressora que não tenha alguma velocidade de página por minuto "por estimativa" que não se enquadre em até 30 páginas por minuto ou em 30 ou mais páginas por minuto, somente as que não imprimem estariam classificadas nesse subitem, pois toda e qualquer outra velocidade se enquadraria nos citados.

O legislador ao montar a tabela de classificação, ainda incluiu mais um subitem, que seria incluído em "outras", mas definiu uma classificação dupla em "outras": 8443.32.91 Impressoras de código de barras postais, tipo 3 em 5, a jato de tinta fluorescente, com velocidade de até 4,5m/s e passo de 1,4mm e 8443.32.99 Outras (que não aquelas anteriores) (grifo nosso).

Fica claro a partir da classificação determinada que o legislador tem conhecimento de velocidade de impressora de código de barras postais em metros por segundo (m/s) e que certamente são impressoras de bobina, pois como se nota nos sítios da WEB dos fabricantes e revendedores das máquinas em questão só apresentam velocidade de impressão em metros por segundo (m/s) ou em polegadas por segundo ("Is) e certo é que nem o fabricante acredita que suas máquinas imprimem "páginas por minuto", pois senão certamente constaria nas especificações das mesmas essa indicação, informação importante para avaliação de compras das mesmas e somente com um exercício de ficção é possível classificar as máquinas em questão nas classificações alegadas pelo importador e também nas soluções de consulta emanadas pela COANA/RFB.

Em segundo lugar as impressoras só imprimem em rolos, são específicas para impressão de etiquetas, de código de barras ou emissão de tíquetes e em todas as informações coletas sobre os produtos inexistente informação do fabricante ou de seus revendedores de velocidade de impressão de páginas por período de tempo, qualquer que seja ele; elas imprimem em bobinas e todas as especificações são em milímetros por segundo ou pontos por polegada por segundo.

Frisamos, também, que a classificação fiscal determinada pela fiscalização apresenta alíquota de Imposto de Importação de 16% (dezesseis por cento) e a pretendida pela fiscalizada é de 0% (zero por cento) e as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados é igual para ambas em 15% (quinze por cento) e apresentamos abaixo trecho da Solução de Consulta nº 1 — COANA, de 29 de agosto de 2007.

(...)

Cientificada da autuação, a contribuinte apresentou sua impugnação, alegando, em síntese, conforme consta na decisão recorrida:

(...)

- registrou nove DI's para importar impressoras por processo de transferência sólida, classificando os equipamentos nas posições 8443.32.32 e 8443.32.40

- *informa que existem soluções de Consulta para modelos idênticos ou semelhantes, todos indicando a posição correta como 8443.32.32.*
 - *rebate o argumento da fiscalização, dizendo que o fato de haver uma posição residual não justifica a desclassificação fiscal.*
 - *afirma que a consulta se refere à mercadoria e não ao consulente, não tendo sentido dizer que se o importador não é filiado à ABIGRAF não pode utilizar o critério adotado na consulta.*
 - *unidade de medida de velocidade constante da nomenclatura não precisa ser igual à do fabricante.*
- (...)

Os argumentos da impugnante foram acatados parcialmente pela Delegacia de Julgamento, com base nos fundamentos a seguir sintetizados:

- A questão é basicamente se as impressoras em questão podem ser enquadradas na posição que estabelece o parâmetro de impressão "páginas/min" ou não. Em sua defesa a interessada apresenta diversas soluções de Consulta relativas a impressoras idênticas ou similares às importadas.

- As impressoras foram objeto de consulta protocolizada pela Associação Brasileira da Indústria Gráfica - ABIGRAF, à qual a contribuinte não comprovou ser filiada ou associada, que resultou na Solução de Consulta nº 14 - da Coana, de 27/09/2007, classificando-as no código 8443.32.32 da NCM.

- A partir de 1º de janeiro de 2009, posteriormente aos fatos geradores em análise, a Resolução Camex 76/2008 alterou o texto da posição 8443.32.3, para: "8443.32.3 – Outras impressoras **alimentadas por folhas**, com velocidade de impressão medida no formato A4 (210 mm x 297 mm) inferior ou igual a 45 páginas por minuto". Infere-se que esta modificação foi introduzida para dirimir dúvidas de que esta posição **alberga exclusivamente impressoras com alimentação por folhas**, o que não é o caso. Desta forma, nos termos da Regra 1 para interpretação do Sistema Harmonizado, as impressoras não podem ser classificadas na posição 8443.32.3. Na falta de uma posição mais específica, correta a reclassificação na posição 8443.32.99, como efetivada pela fiscalização.

- Corroborando este entendimento, foi publicada posteriormente a Solução de Consulta nº 56/2010, em nome da interessada AIDC, com a seguinte ementa: "Assunto: Classificação de Mercadorias Código TEC Mercadoria 8443.32.99 - Impressora de transferência térmica, cuja função é a impressão de etiquetas com códigos de barra, textos ou figuras, através de processo de transferência térmica utilizando ribbon de cera sólida, modelos 110Xi, 110XiIIIPlus e 110Xi4, própria para ser conectada à máquina automática para processamento de dados, fabricante Zebra Technologies Corporation (...)".

- No entanto, em face do disposto no artigo 15 da IN 1.464/2014, o efeito vinculante da Solução de Consulta foi ampliado para qualquer sujeito passivo, independente do mesmo ser o consulente, desde que para mercadoria idêntica. Assim, para as impressoras nessa situação, em que pese o entendimento divergente atual da RFB quanto à classificação na posição 8443.32.99, uma vez que foram objeto de Solução de Consulta para marca/modelo idêntico, válida à época dos fatos, deve ser adotada a posição 8443.32.32, indicada pela interessada, com exoneração dos créditos lançados. De outra parte, deve ser mantida a reclassificação efetuada pela fiscalização para as impressoras que não estão albergadas por Consulta.

- Já para o terceiro grupo de impressoras, embora beneficiadas pelo instituto da Consulta, estas mercadorias foram classificadas pela impugnante na posição 8443.32.40, diferente da posição indicada na Solução de Consulta, ou seja, na posição 8443.32.32, de forma que não cabe a reclassificação fiscal proposta no auto de infração, mas é devida a multa por classificação incorreta.

A interessada teve ciência dessa decisão, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, em 08/01/2016, data

em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72.

Em 19/01/2016 a contribuinte apresentou recurso voluntário, mediante o qual alega, em síntese:

34. A Delegacia de Julgamento de São Paulo acatou apenas a classificação fiscal para as impressoras que, além de terem todas as características da Nomenclatura (visto que não havia dúvida quanto à identificação dos produtos), também tivessem o mesmo fabricante e o mesmo modelo. Se o modelo fosse diferente ou o fabricante, manteve a desclassificação fiscal. (...)

35. Este é o primeiro ponto de discordância em relação à decisão da DRJ, que será desenvolvido adiante. A mercadoria, além de ter as mesmas características da mercadoria objeto de consulta, não tem de ser do mesmo fabricante e do mesmo modelo. A identidade se refere às características da mercadoria apenas.

(...)

37. No entendimento da DRJ como visto, a modificação da Nomenclatura ocorrida em 2009, restringindo essa posição para mercadorias alimentadas por folhas, teria sido feita para dirimir dúvidas de que esta posição (8443.32.32) alberga exclusivamente impressoras com alimentação por folhas, o que não seria o caso das impressoras deste processo. Com a devida vênia, uma modificação da Nomenclatura cria regras novas para o futuro, após sua publicação, e não é feita para dirimir dúvidas nem retroage para modificar o que a antiga redação dispunha (conforme entendeu o Acórdão).

38. Este é o segundo ponto de discordância em relação ao Acórdão da DRJ. A modificação na redação da NCM não pode retroagir, desconsiderando-se a redação anterior, nem se utiliza modificação de redação da NCM para interpretar texto anterior ou para dirimir dúvidas. A interpretação se faz via Notas Explicativas e as dúvidas são dirimidas pelo Instituto da Consulta Fiscal. Novo texto significa nova regra, que não retroage.

(...)

46. Este é o terceiro ponto de discordância relativamente à decisão de primeira instância: O contribuinte classificou determinadas mercadorias na posição 8443.32.40, mas o Auto de Infração é improcedente porque a classificação fiscal que a fiscalização entendeu correta (8443.32.99) não pode se sustentar segundo a DRJ. Nesse caso não é possível manter uma das penalidades da autuação (erro de classificação fiscal) com base em outra premissa não levantada pelo autuante. Como o que está em julgamento é o Auto de infração, se a classificação adotada pelo Fisco não é cabível, não é possível a manutenção de penalidade em razão do órgão julgador entender que a correta é uma terceira classificação fiscal (8443.32.32 veiculada em consulta), que não foi a classificação adotada pela Fiscalização para autuar.

(...)

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

No caso sob estudo, a fiscalização e a recorrente concordam que a *subposição* (correspondente aos 6 primeiros dígitos) correta para as mercadorias seria 8443.32, divergindo apenas no que concerne no *item* e *subitem* do código NCM/SH (7º e 8º dígitos), eis que a

fiscalização entende que o código NCM/SH adequado seria **8443.32.99** e a recorrente adotou os códigos 8443.32.32 e 8443.32.40 nas Declarações de Importação.

A Delegacia de Julgamento entendeu que a classificação fiscal adotada pela fiscalização era a correta, inclusive confirmada por atos normativos posteriores, quais sejam, a Resolução Camex 76/2008 e Solução de Consulta nº 56/2010, em nome da interessada AIDC.

Não obstante isso, aplicando retroativamente o art. 15 da Instrução Normativa RFB nº 1.464/2014, abaixo transcrito, que ampliou o efeito vinculante da Solução de Consulta para qualquer sujeito passivo, mesmo que não seja o consulente, desde que se trate para mercadoria idêntica, a DRJ aceitou a classificação no código NCM/SH 8443.32.32 no caso de impressoras idênticas àquelas objeto de Solução de Consulta nº 14 - da Coana, de 27/09/2007, formulada por outro consulente, mas em sentido favorável ao entendimento da então impugnante:

Art. 15. A Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda qualquer sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Ocorre que, conforme expressamente previsto no art. 32 dessa Instrução Normativa, tal disposição aplica-se somente às Soluções de Consulta e às Soluções de Divergência publicadas a partir da entrada em vigor dessa Instrução Normativa (60 dias após a publicação, a qual se deu 09.05.2014).

Na verdade, tal inovação na sistemática das Soluções de Consulta e de Divergência foi introduzida pela Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, nos termos do seu art. 9º abaixo transcrito¹:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida. (Redação original)

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

No entanto, o art. 32 da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013 (e também da IN RFB nº 1.464/2014, atualmente vigente), dispõe que tal inovação aplica-se somente às Soluções de Consulta e às Soluções de Divergência publicadas a partir da entrada em vigor dessa Instrução Normativa, a qual se deu em **17/09/2013**.

Dessa forma, conforme determinações expressas das Instruções Normativas RFB nºs 1.396/2013 e 1.464/2014, somente as Soluções de Consulta e as Soluções de

¹ Tal disposição continua vigente atualmente no art. 15 da IN RFB nº 1.464/2014.

Divergência publicadas a partir de 17/09/2013 têm efeito vinculante no âmbito da RFB e respaldam qualquer sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente.

Também não seria o caso de aplicação retroativa da norma veiculada pelo art. 15 da IN RFB nº 1.464/2014, como efetuado pela Delegacia de Julgamento, com base no art. 105 ou 106 do CTN², eis que, além de os fatos geradores sob análise terem ocorrido em datas específicas de 2008, a nova disposição traz regramento novo (extensão dos efeitos das soluções de consulta e de divergência a todos os contribuintes), que não se trata de norma expressamente interpretativa ou da norma a que se refere o inciso II do art. 106 do CTN.

Assim, segundo entendo, a Solução de Consulta nº 14 - da Coana, de 27/09/2007, não produz efeitos para a contribuinte, que não era a consulente, nem tampouco existe qualquer vinculação da Receita Federal ao entendimento nela exarado.

Não obstante isso, como a exoneração dessa parte da autuação efetuada em sede de primeira instância não está submetida a recurso de ofício, pois inferior ao limite de alçada, ela deve ser mantida, nos termos do art. 42, parágrafo único do Decreto nº 70.235/72. Mas aqui se rechaça o argumento da recorrente de que ela poderia de ser estendida às demais impressoras classificadas no código NCM/SH 8443.32.32 de marcas/modelos/fabricantes diferentes daquelas sob consulta, pois no entendimento deste Voto, o disposto no art. 15 da IN RFB nº 1.464/2014 não se aplica à Solução de Consulta nº 14 - da Coana, de 27/09/2007, publicada antes de tal inovação normativa.

Anteriormente à entrada em vigor do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, as Soluções de Consulta formuladas por outros consulentes pertenciam, assim como a jurisprudência dos tribunais sem efeito vinculante, ao mundo das decisões administrativas em relação à matéria, as quais poderiam ser livremente utilizadas, ou não, pelo Auditor-Fiscal nas suas decisões devidamente motivadas.

No caso sob análise, o Auditor-Fiscal discordou do entendimento exarado nas Soluções de Consultas proferidas em face de outros contribuintes e proferiu sua decisão motivadamente, não tendo havido qualquer lesão à segurança jurídica ou ao direito de defesa da recorrente.

A subposição **8443.3** trata das "Outras impressoras, máquinas copiadoras e telecopiadores (fax), mesmo combinados entre si"; na sequência, a subposição **8443.32** abriga "Outros, capazes de ser conectados a uma máquina de processamento de dados ou a uma rede" (que não sejam aqueles da subposição 8443.31, que executem duas das funções desses equipamentos).

² Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.

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

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

II. tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática

Entendeu a fiscalização que, em se excluindo as impressoras de impacto, os telecopiadores e os traçadores gráficos da subposição 8443.32, que claramente não corresponderiam aos produtos sob análise, somente sobrariam as três classificações possíveis abaixo:

8443.32.3 — OUTRAS IMPRESSORAS COM VELOCIDADE DE IMPRESSÃO INFERIOR A 30 PAGINAS POR MINUTO;

8443.32.4 — OUTRAS IMPRESSORAS COM VELOCIDADE DE IMPRESSÃO SUPERIOR A 30 PAGINAS POR MINUTO;

8443.32.9 — OUTRAS;

Assim, segundo o raciocínio da fiscalização, por hipótese, se adotado o entendimento da contribuinte, de que as impressoras poderiam ser classificadas pela "velocidade estimada" em páginas por minuto, não teria sentido a existência da última classificação (8443.32.9 — OUTRAS), a qual foi desdobrada pelo legislador conforme abaixo, englobando impressoras com velocidade não especificada em páginas por minuto:

8443.32.91 - Impressoras de código de barras postais, tipo 3 em 5, a jato de tinta fluorescente, com velocidade de até 4,5 m/s e passo de 1,4 mm

8443.32.99 - Outras

No que andou bem a fiscalização, pois, do contrário, haveria uma clara incoerência do sistema de classificação fiscal, que teria enquadrado num subitem residual (8443.32.91) uma impressora que poderia ser classificada nos itens precedentes 8443.32.3 ou 8443.32.4, conforme a "velocidade estimada" em páginas/minuto e o entendimento da contribuinte.

Após a ocorrência dos fatos geradores, a partir de janeiro de 2009, entrou em vigor a Resolução Camex 76/2008, que alterou o texto da posição 8443.32.3, deixando mais evidente a interpretação da fiscalização, de que o item 8443.32.3 seria reservado a impressoras alimentadas por folhas, nesses termos:

8443.32.3 – Outras impressoras alimentadas por folhas, com velocidade de impressão medida no formato A4 (210 mm x 297 mm) inferior ou igual a 45 páginas por minuto

(...)8443.32.32 – De transferência térmica de cera sólida (por exemplo, “solid ink” e “dye sublimation”) (...)

Tem razão a recorrente na alegação de que a referida Resolução Camex, bem como a Solução de Consulta nº 56/2010, proferida em face da própria contribuinte, não se aplicam aos fatos geradores do presente processo, ocorridos anteriormente, em 2008. No entanto, não deixa de ser um argumento do julgador de primeira instância o fato de que tais atos normativos vieram melhor elucidar a questão.

De todo modo, como exposto acima, a interpretação que melhor se ajusta ao sistema de classificação fiscal, antes desses atos normativos, é aquela da fiscalização de que as impressoras importadas pela recorrente devem se classificar no código NCM/SH 8443.32.99, ao invés dos códigos adotados de 8443.32.32 ou 8443.32.40, vez que elas imprimem em rolos e todas as suas especificações do fabricante são em milímetros por segundo ou pontos por polegada por segundo.

Por fim, o terceiro ponto de discordância da recorrente reside no entendimento constante na decisão recorrida de que embora beneficiadas pelo instituto da Consulta, as impressoras que foram classificadas pela impugnante no código 8443.32.40, diferente daquele indicado na Solução de Consulta (8443.32.32), de forma que não caberia a reclassificação fiscal proposta no auto de infração, mas seria devida a multa por classificação incorreta, veiculada pelo art. 84, I da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, nas impressoras abaixo relacionadas:

DI	adição	descrição	marca/modelo	consulta
08/0145171-4	002	Idem Ref. 112.7A1-0000	Zebra 110 XiIII Plus	Coana 14/2007
08/0145171-4	002	Idem - Ref. Z6M00-3001-3000	Zebra Z6M	Coana 5/2007
08/0145171-4	002	Idem Ref.113-701-0000	Zebra 110 XiIII Plus	Coana 14/2007

Assiste razão à recorrente quando diz que "Para punir o contribuinte por ter usado a posição 8443.32.40 ao invés da 8443.32.32, considerada a correta em razão de consulta fiscal, é preciso novo lançamento. Se a DRJ reclassifica a mercadoria em posição diferente da adotada no Auto de Infração, a consequência é o cancelamento do lançamento, não podendo prevalecer a penalidade primitiva".

É certo que, em conformidade com o art. 50 da Lei nº 9.784/99 e com o art. 10, III do Decreto nº 70.235/72, um ato administrativo não pode subsistir na parte em foi considerado improcedente o seu motivo determinante pelo julgador de primeira instância.

Conforme bem esclarece Meirelles³, a teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade.

Dessa forma, no caso concreto, não pode remanescer essa parte da autuação pois há desconformidade entre a realidade ("reclassificação" da DRJ para 8443.32.32 conforme as Soluções de Consulta) e os motivos determinantes da exigência da multa por erro de classificação fiscal (reclassificação do Auditor-Fiscal para 8443.32.99 no auto de infração).

Assim, pelo exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial** ao recurso voluntário para exonerar a multa por erro de classificação fiscal em relação às impressoras classificadas sob código NCM/SH 8443.32.40 objeto da Adição 002 da Declaração de Importação nº 08/0145171-4.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

³ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, p. 197.

Voto Vencedor

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne - Redatora Designada

Na sessão de julgamento, usei em divergir da Ilustre Relatora especificamente quanto à produção de efeitos para a Recorrente das Soluções de Consulta emitidas pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira - COANA vigentes à época dos fatos geradores autuados, nas quais o sujeito passivo se respaldou para enquadrar as impressoras por ela comercializadas no código NCM 8443.32.32.

Com efeito, como relatado e como se depreende do próprio Relatório Fiscal da autuação, para proceder com a classificação fiscal das mercadorias, a Recorrente utilizou aquela indicada pelo referido órgão em soluções de consulta emitidas para a mesma mercadoria por ela importada ou com características técnicas semelhantes (impressoras).

Estes posicionamentos externados pela COANA foram enfrentados frontalmente pela fiscalização no Auto de Infração lavrado, para quem estaria incorreto aquele posicionamento administrativo externado anteriormente pelo órgão competente da Secretaria da Receita Federal para outros contribuintes que comercializavam a mesma mercadoria.

De fato, pela simples leitura do Relatório Fiscal vislumbra-se que em todo momento o I. Fiscal buscou refutar os fundamentos das soluções de consulta da COANA que expressavam que a classificação fiscal correta é aquela adotada pelo sujeito passivo (NCM 8443.3232). Vejamos as menções às soluções de consulta no Relatório Fiscal:

"A análise da classificação das impressoras, objeto deste relatório, resta patente e indiscutível por parte da fiscalização com relação ao entendimento da fiscalizada até este nível.

A diferença de entendimento PASSA AGORA a prevalecer, inclusive sobre pareceres exarados em processos de consulta elaborados pela COANA — Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (solicitado pela Associação Brasileira da Indústria Gráfica - ABIGRAF, sendo que a fiscalizada não filiada a entidade consulente) e apresentados pelo contribuinte em sua defesa.

Elaboramos nosso entendimento visando sustentar o Auto de Infração emitido com base neste relatório, refutando inclusive o entendimento das soluções de consulta. (e-fl. 23 - grifei)

*"Fica claro a partir da classificação determinada que o legislador tem conhecimento de velocidade de impressora de código de barras postais em metros por segundo (m/s) e que certamente são impressoras de bobina, pois como se nota nos sítios da WEB dos fabricantes e revendedores das máquinas em questão só apresentam velocidade de impressão em metros por segundo (m/s) ou em polegadas por segundo ("Is) e certo é que nem o fabricante acredita que suas máquinas imprimem "páginas por minuto", pois senão certamente constaria nas especificações das mesmas essa indicação, informação importante para avaliação de compras das mesmas e **somente com um exercício de ficção é possível classificar as máquinas em questão nas classificações alegadas pelo importador E TAMBÉM NAS SOLUÇÕES DE CONSULTA EMANADAS PELA COANA/RFB.**" (e-fl. 28 - grifei)*

Observa-se, portanto, que a fiscalização alterou, no Auto de Infração, o critério jurídico expressamente trazido pelas soluções de consulta COANA, na qual se

respaldou o sujeito passivo para suas importações realizadas em janeiro e fevereiro/2008 em legítima confiança nos atos da Administração Pública.

Cumprido frisar que o fato das mercadorias da Recorrente se enquadrarem no entendimento exarado nas soluções de consulta não foi em nenhum momento refutado pela fiscalização. De fato, a única questão enfrentada pelo fiscal que procedeu com a lavratura do Auto é que, no seu entender, o fundamento jurídico adotado pelas soluções de consulta estaria equivocada.

Somente para melhor visualização da especificidade das mercadorias importadas pela Recorrente e abrangidas nas soluções de consulta nas quais se baseou (impressoras), vejamos o teor de algumas delas a título ilustrativo (vez que, repita-se, a fiscalização não refutou a sua aplicação às mercadorias importadas pela Recorrente, objeto da autuação):

"ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Impressora de transferência térmica de cera sólida, com velocidade de impressão inferior a 30 páginas por minuto, própria para ser conectada a máquina automática para processamento de dados, utilizada na impressão de textos, gráficos, códigos de barra e caracteres alfanuméricos, comercialmente denominada "Impressora de Código de Barra", marca registrada "Zebra", modelo "Xi", tipos "140 / 170 e 220", fabricada por "Zebra Technologies Corporation", apresentada isoladamente, classifica-se no código 84433232 da NCM" (Solução de Consulta n.º 8 de 29 de Agosto de 2007 - grifei)

"ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Impressora de transferência térmica de cera sólida, com velocidade de impressão inferior a 30 páginas por minuto, própria para ser conectada a máquina automática para processamento de dados, utilizada na impressão de textos, gráficos, códigos de barra e caracteres alfanuméricos, comercialmente denominada "Impressora de Código de Barra", marca registrada "Zebra", modelo "Xi", tipo "110", fabricada por "Zebra Technologies Corporation", apresentada isoladamente, classifica-se no código 8443.32.32 da NCM" (Solução de Consulta n.º 14 de 27 de Setembro de 2007 - grifei)

Ora, ainda que as referidas soluções de consulta não tenham sido formuladas pela própria Recorrente, elas abrangem mercadorias idênticas ou com a mesma especificação técnica daquelas por ela comercializadas, fato este não refutado pela fiscalização em qualquer momento. A maior preocupação da fiscalização foi trazer elementos jurídicos para afastar os fundamentos destas soluções de consulta.

As soluções de consulta são atos administrativos dotados de repercussão pública vez devem ser proferidos em conformidade com o procedimento legal ditado pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430/96 e nos artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235/72 e suas conclusões devem ser publicadas na imprensa oficial (art. 48, §4º, Lei n.º 9.430/96).

Especificamente para as soluções de consulta formuladas quanto à classificação de mercadorias, o art. 50 da mencionada Lei n.º 9.430/96 exige que sejam formuladas por órgão central da Secretaria da Receita Federal, sendo inclusive suscetíveis de serem enviadas aos órgãos do MERCOSUL:

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

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

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

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

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

Dessa forma, evidente a presença de uma base de confiança na qual o sujeito passivo se respaldou para orientar as suas ações, procedendo com o enquadramento da NCM em conformidade com o determinado para as mercadorias idênticas às por ele importadas, na forma das soluções de consulta exaradas pelo órgão central da Secretaria da Receita Federal (COANA).

Ainda que à época em que foram proferidas essas soluções de consulta não eram consideradas como vinculantes para outros contribuintes e para a própria Administração Pública, como passou a ser realizado após a edição das Instruções Normativas n.º 1.396/2013 e 1464/2014, elas eram dotadas de presunção de validade, vez que expedidas pela autoridade legalmente competente para dirimir controvérsias quanto à classificação fiscal das mercadorias e publicadas no Diário Oficial.

Nesse contexto, considerando o exercício da confiança pelo Administrado realizado com fulcro em ato administrativo dotado de presunção de validade vez que publicado e emitido pela Administração Pública em conformidade com os ditames legais aplicáveis, necessária a observância do princípio da proteção da confiança no presente caso. É o que leciona Humberto Ávila:

*"(...) se o contribuinte dispôs, de maneira significativa, dos seus direitos de liberdade e de propriedade e há um nexo de causalidade entre os atos de disposição e a eficácia tributária decorrente da consulta, no sentido de que a resposta à consulta foi decisiva para a atuação do contribuinte, deve haver proteção da confiança nela depositada. novamente, **se a confiança depositada na consulta não é garantida, a sua própria eficácia fica comprometida: o contribuinte só se utiliza da consulta para reduzir o seu risco estratégico. Se ela não vincular a Administração, a sua função instrumental, relativamente à segurança jurídica, fica comprometida. Portanto, a eficácia da consulta, no que concerne à proteção da confiança, não decorre de sua qualidade normativa - aliás, secundária -, mas da sua função relativamente à segurança jurídica: ainda que ela não tenha força normativa por si, ela exerce uma função instrumental relativamente à realização dos ideais de cognoscibilidade e de calculabilidade do Direito**"⁴ (grifei)*

Nesse sentido que é aplicável à hipótese o art. 146, do CTN, que expressa:

⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 476-477

"Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

Com efeito, tendo entendido a fiscalização que deveria ser alterado o critério jurídico adotado pela própria Administração Pública nas soluções de consulta emitidas pelo órgão competente para dirimir dúvidas quanto à classificação fiscal de mercadorias idênticas ou semelhantes às importadas pela Recorrente, essa mudança de orientação somente poderia ser aplicada para o futuro, nunca para o passado à luz do art. 146, do CTN acima transcrito.

Nesse sentido são igualmente as lições de Ricardo Lodi Ribeiro:

*"Se a Administração identifica como correta determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração do seu posicionamento. **Porém, em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já efetuados**"⁵*

Nesse sentido, à luz do princípio da proteção da confiança consagrado pelo art. 146, CTN, considerando que a Recorrente se respaldou em ato legítimo e presumidamente válido da Administração Pública concernente à classificação das mercadorias por ela importadas (soluções de consulta COANA), necessário afastar a exigência tributária do lançamento quanto às impressoras classificadas sob código NCM/SH 8443.32.32. Como visto, a alteração do critério jurídico realizado pela fiscalização no lançamento (alteração do código NCM a ser adotado) somente poderia ser exigido para os fatos geradores futuros.

Especificamente quanto ao erro de classificação fiscal em relação às impressoras classificadas sob código NCM/SH 8443.32.40 objeto da Adição 002 da Declaração de Importação nº 08/0145171-4, concordo com o entendimento da Relatora, razão pela qual voto por dar integral provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Redatora Designada

⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A preteção da Confiança Legítima do Contribuinte. RDDT n.º 145, outubro/2007, p. 99.