



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

Processo nº 10735.000479/2006-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-006.299 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2019
Matéria IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente REPRESENTAÇÃO E LOGÍSTICA W M LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 17/01/2003 a 07/11/2003

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CAUSA DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O mandado de procedimento fiscal é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não afastando a competência legal do Auditor Fiscal para efetuar os devidos lançamentos.

MODIFICAÇÃO CRITÉRIO JURÍDICO. AUSÊNCIA. ART. 146, CTN. INAPLICABILIDADE.

Quando da ocorrência dos fatos geradores autuados, inexistia qualquer manifestação da Secretaria da Receita Federal que reconhecia a validade das classificações fiscais adotadas (base da confiança), necessária para atrair a aplicação deste dispositivo, à luz do princípio da proteção da confiança e da moralidade administrativa. Inexiste, no caso, um critério jurídico adotado anteriormente pela Administração Pública Tributária que teria sido modificado na presente autuação.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARTUCHO DE TONER PARA IMPRESSORA A LASER

Cartucho de Toner para impressoras classificam-se no Código 8473.30.29, pela aplicação das Regras Gerais 1 e 6 para interpretação do Sistema Harmonizado de Mercadorias, e Regra Complementar nº 1.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes acompanhou a relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz e Cynthia Elena de Campos.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a exigência do crédito tributário relativo às diferenças do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, além da multa por classificação incorreta proporcional ao valor aduaneiro (1%), descrita no art. 84 da MP nº 2.158-35/2001, em virtude da reclassificação tarifária da mercadoria descrita nas Declarações de Importação como cartuchos de tinta para impressora, classificado pelo importador no código NCM 8473.30.27, quando o enquadramento correto, em vista de se tratar de cartuchos de TONER para impressoras "laser", deveria ser no código NCM 8473.30.29.

Conforme se depreende da autuação fiscal, a empresa procedia com a descrição equivocada das mercadorias, ora descrevendo-as como cartuchos de tinta, ora como cartuchos de tinta toner, ora como cartuchos de reposição e outras vezes como cartuchos de toner. Segundo a fiscalização, foram considerados cartuchos de toner os assim descritos pela empresa ou pela descrição como cartuchos de tinta toner, pelas faturas comerciais e, conforme pesquisa na Internet, pelos códigos dos produtos informados.

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa, julgada improcedente pelo Acórdão 07-28.745 da DRJ/FNS, ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 17/01/2003 a 07/11/2003

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Havendo a reclassificação fiscal com alteração para maior da alíquota do tributo, tornam-se exigíveis a diferença de imposto com os acréscimos legais previstos na legislação.

MULTA DE 1% DO VALOR ADUANEIRO.

Cabível a multa prevista no inciso I do artigo 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001 se o importador não logrou classificar corretamente a mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul

MULTA DE OFÍCIO.

Cabível a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, inciso I, da Lei no 9.430/96, pela falta de pagamento dos impostos na data prevista na forma da legislação de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido" (e-fl. 532)

Sem informação nos autos da data da intimação da empresa, foi apresentado Recurso Voluntário pelo contribuinte em 23/08/2013 (e-fls. 543/567), assinado pelo procurador Dr. André Oliveira Brito, com procuração anexada aos autos (e-fl. 568). Conforme despacho da e-fl. 588, considerou-se como data de intimação a data de apresentação do recurso. Alega-se nesta peça:

- (i) a aplicabilidade ao caso em tela da Solução de Consulta SRRF 07 n.º 357/1999 que referenda o entendimento adotado pelo contribuinte quanto a classificação fiscal. Sustenta ainda a inaplicabilidade da Solução de Divergência COANA n.º 7/2003, em razão de sua irregularidade formal;*
- (ii) a inexistência de erro de classificação fiscal, sendo irrevelante a destinação dos cartuchos para sua correta classificação fiscal;*
- (iii) a ausência de mandado de procedimento fiscal válido para a lavratura do Auto de Infração.*

Cumprе mencionar que consta outra peça de defesa nos autos, protocolada pelos correios em 17/08/2012 (e-fls. 593/627). Referida peça, contudo, foi assinada pela Dra. Ilana Benjó, sem procuração anexada aos autos. Sem os documentos de representação necessários, considera-se como válida apenas a defesa apresentada pelo procurador devidamente constituído pela empresa.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Como se depreende do relatório, conhece-se do Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte em 23/08/2013 e assinado pelo procurador Dr. André Oliveira Brito, com procuração anexada aos autos (e-fl. 568). Conforme despacho da e-fl. 588, considerou-se como data de intimação a data de apresentação do recurso. Adentra-se, a seguir, nas razões recursais apresentadas nesta peça.

I - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO PELA SUPOSTA AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Sustenta a Recorrente que o Auto de Infração estaria maculado de nulidade face a ausência de Mandado de Procedimento Fiscal válido à época da autuação para respaldar o Auto de Infração. Isso porque a validade do Mandado de Procedimento Fiscal teria se encerrado em 27/02/2006 e o contribuinte somente foi notificado da autuação, lavrada em 22/02/2006, em 06/03/2006.

Atentando-se para o caso em tela, vislumbra-se este vício apontado pela Recorrente no MPF não ensejou em cerceamento de seu direito ao contraditório e à ampla defesa, exercidos em sua plenitude com a apresentação da Impugnação e do Recurso Voluntário ora sob análise.

Esse raciocínio está em consonância com o art. 27 da Lei n.º 9.784/99¹, segundo o qual a falta de prestação de informação pelo sujeito passivo na fase de fiscalização não implica em reconhecimento da verdade dos fatos ou confissão, devendo ser garantidos o contraditório e a ampla defesa na fase litigiosa do processo administrativo, instaurada, por sua vez, pela Impugnação (art. 14 do Decreto 70.235/72 e no art. 56 do Decreto n.º 7.574/2011).

Assim, inexistindo qualquer prejuízo ao contraditório e à ampla defesa no presente caso, inexistente a nulidade invocada pela Recorrente.

Ademais, observa-se no presente caso que o contribuinte foi previamente intimado da ação fiscal, cumprindo a finalidade do MPF que é de garantir ciência ao contribuinte do procedimento fiscal e da pessoa responsável por sua realização. É o raciocínio traçado pelo Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima no Acórdão n.º 2803-002.910, de 21/01/2014, em argumentos que aqui adoto à luz do já mencionado art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/99:

"MPF. NÃO HÁ NULIDADE

Do exame da legislação que instituiu e disciplina o mandado de procedimento fiscal, constata-se sua finalidade essencial: segurança ao contribuinte quanto à regularidade e imparcialidade do procedimento de fiscalização, afastando-se pseudo-ações fiscais.

A professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MELLO, Celso Antônio Bandeira de: Princípios Constitucionais da Administração

¹ "Art. 27. O desatendimento da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado.

Parágrafo único. No prosseguimento do processo, será garantido direito de ampla defesa ao interessado."

Pública: aspectos relativos à competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal e sua função de servidor de Estado. Brasília: Unafisco Sindical, 2002.) emitiu parecer acerca da competência e validade do ato de lançamento tributário e assim se manifestou:

Em consonância com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, “competete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Por sua vez, a Medida Provisória nº 2.175-29, de 24/08/2001, define, no art. 6º, as atribuições privativas do Auditor-Fiscal da Receita Federal, incluindo entre elas a de “constituir, mediante lançamento, o crédito tributário”.

A portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, indica as autoridades competentes para emitir o MPF (art. 6º) e os dados que devem conter os MPFs, inclusive os dados identificadores do sujeito passivo, a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência), o prazo para a realização do procedimento fiscal (art. 7º); fixa os prazos máximos de validade dos MPFs, com possibilidade de prorrogação (art. 12 e 13); a previsão de indicação de outro auditor-fiscal quando o indicado no MPF não concluir o procedimento fiscal nos prazos indicados nos artigos 12 e 13 (art. 16).

A primeira observação a fazer é no sentido de que a competência para a realização dos procedimentos fiscais é privativa dos Auditores-Fiscais nos termos do artigo 8º da Medida Provisória nº 2.175-29, já analisada, e da legislação tributária também já mencionada. Como também é de sua competência privativa a constituição, mediante lançamento, do crédito tributário.

Sendo sua a competência, por força de lei, não há fundamento legal para a sua limitação por meio de portaria da Secretaria da Receita Federal. Certamente não há impedimento a que as autoridades indicadas na portaria emitam o MPF quando tiverem conhecimento de fatos que devam ser objeto de fiscalização ou de diligência. Mas essa possibilidade não pode limitar ou impedir a iniciativa de cada Auditor-Fiscal para o exercício das atribuições que são inerentes ao seu cargo e cuja omissão pode caracterizar ilícito administrativo, civil e até criminal. (...).

A medida disciplinada pela Portaria SRF nº 3.007/2001 [Portaria SRF nº 3.14/2011, vigente à época da fiscalização] pode ser um elemento a mais no sentido de aperfeiçoamento da fiscalização; mas não pode reduzir, impedir ou limitar a iniciativa própria do Auditor-Fiscal, sob pena de infringência às normas legais que definem as suas atribuições.

Note-se que, entre as autoridades mencionadas no artigo 6º da referida portaria para emitir o MPF, a maior parte delas desempenha função de direção (Coordenador-Geral de Fiscalização, Coordenador-Geral de Administração Aduaneira, Superintendente da Receita Federal), o que permite inferir que não exercem função de fiscalização e dependerão, em muitos casos, da informação de seus subordinados para tomar a iniciativa de emissão do MPF.

Assevera a importância do MPF com instrumento para a moralidade administrativa à medida que impõe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB o exercício da atividade de fiscalização sem desvio de conduta. Em suma de suas primeiras conclusões na análise da matéria pondera acerca de ser contrário ao “bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigirem que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei”.

Reporta-se ao artigo 3º da Lei nº 8.112/90 – Estatuto dos Servidores Públicos, para buscar o conceito de cargo público como sendo um conjunto de atribuições e responsabilidades. E que, uma vez criado o cargo por lei é ela quem define tal conjunto. Escorando-se em outros administrativistas de escol como Hely Lopes Meirelles e Celso Antônio Bandeira de Melo, a professora Maria Sylvia reafirma, com as palavras de Hely Lopes Meirelles, que a competência administrativa, sendo um requisito de ordem pública, é intransferível e improrrogável pela vontade dos interessados.

No final conclui que o Auditor-Fiscal tem o dever irrenunciável de exercer todas as atribuições próprias de seu cargo, por força de lei, não podendo depender de decisão de autoridades superiores nem sofrer qualquer tipo de limitação.

Relativamente às conseqüências a que estão sujeitos os auditores-fiscais pela inobservância dos preceitos legais atinentes ao cargo, a professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, afirma que:

A omissão no desempenho de suas atribuições caracteriza improbidade administrativa, conforme artigo 11, inciso II, da Lei nº 8429, de 2.6.92. Além disso, estará cumprindo ordem manifestamente ilegal se for impedido ou limitado no exercício de suas atribuições com base em MPF emitido em desacordo com a lei.

Os atos infralegais que disciplinam o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não deixam dúvida quanto à sua natureza de controle interno da atividade fiscal. À luz destas considerações, está claro que a interpretação que enxerga o MPF como instrumento de limitação da competência do agente fiscal está na contramão dos artigos 142 e 196 do CTN, da Lei nº 10.593/2002 e da melhor doutrina administrativista pátria.

A finalidade do MPF visa conferir ciência ao contribuinte do procedimento fiscal. Ademais, consta dos autos que na ocasião da instauração dos procedimentos fiscais, a recorrente já havia incorporado as empresas LAW e FFE, de forma que a ciência dos Termos de Início das Diligências Fiscais foi obtida junto à recorrente e no mesmo momento da ciência do TIPF da fiscalização que também contém o número do MPF. Os citados termos foram recepcionados pela mesma pessoa na mesma data e no mesmo horário.

O contribuinte foi cientificado previamente da ação fiscal, assim, não há que se falar em irregularidade do ato de fiscalização que precede a constituição do crédito fiscal.

No mesmo sentido, não há ilegalidade de ação fiscal acompanhada de MPF e Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF constantes dos autos e com ciência do contribuinte para cumprir diligência fiscal solicitada pelo órgão julgador. Não há que se falar em reabertura da ação fiscal, nem em nulidade do lançamento, tampouco, em desentranhamento dos autos do relatório de diligência fiscal e os documentos que o acompanham, em razão da verdade material.

Não houve cerceamento do direito de defesa. Todos os atos da fiscalização foram cientificados ao contribuinte que teve o direito de contestação. Todos os argumentos e documentos foram analisados pela fiscalização e pela autoridade julgadora de primeira e segunda instância administrativa fiscal, inclusive as razões do recurso voluntário que foi objeto de diligência fiscal com ciência do contribuinte e direito ao contraditório e ampla defesa. (Processo 11065.725225/2011-03. Data da Sessão 21/01/2014 Relator Helton Carlos Praia de Lima Nº Acórdão 2803-002.910 - grifei)

Assim, afasto a alegação de nulidade levantada pelo sujeito passivo.

II - DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS

A classificação fiscal das mercadorias é uma atividade jurídica de avaliar a subsunção do fato à norma pautada em dados técnicos concernentes à mercadoria. Assim, para

avaliar o enquadramento do produto no código correto da NCM, necessário se atentar para suas particularidades técnicas e seu correspondente enquadramento dentro da Convenção do Sistema Harmonizado (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição).

Esse caminho interpretativo, que deve ser observado pelos auditores fiscais quando da revisão da NCM adotada pelos contribuintes, foi muito bem elucidado em julgamento neste E. CARF de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que consignou em sua ementa:

"Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 30/10/2000

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).
Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO. RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.

Solicitado pela recorrente laudo técnico complementar, por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, e aprovada a solicitação pelo colegiado julgador, legítima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria. (...)" (Processo n.º 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão n.º 3401-003.229. Unânime - grifei).

No presente processo, a fiscalização procedeu com a reclassificação tarifária da mercadoria descrita nas Declarações de Importação como cartuchos de tinta para impressora, classificado pelo importador no código NCM 8473.30.27 (Partes e acessórios das máquinas da posição 8471 - **Cartuchos De Tintas Para Impressoras**), quando o enquadramento correto, em vista de se tratar de cartuchos de TONER para impressoras "laser", deveria ser no código NCM 8473.30.29 (Partes e acessórios das máquinas da posição 8471 - **Outros Partes E Acess. De Impressoras/tracadores Graficos**).

Passa-se, a seguir, com a análise segregada dos argumentos levantados pela Recorrente.

II.1 - DA SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF 07 N.º 357/1999

Sustenta a Recorrente que a Solução de Consulta da Divisão de Controle Aduaneiro da 7ª Região Fiscal (DIANA/SRRF 07) n.º 357/1999 respaldava seu entendimento de enquadrar os cartuchos de toner para impressoras a "laser" na NCM por ela adotada, qual seja, NCM 8473.30.27. Vejamos o termo da resposta dessa solução de consulta:

"ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

*EMENTA: CÓDIGO TEC/TIPI - **8473.30.27. Cartucho de toner para impressoras a laser** da marca Kyocera, voltadas para uso com microcomputadores." (DECISÃO Nº 357 de 28 de Dezembro de 1999 - grifei)*

Referida Solução de consulta somente foi expressamente modificada por meio da Solução de Divergência COANA n.º 7 de 07/11/2003, que expressa:

"ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

*EMENTA: Reforma da Decisão DIANA/SRRF/7 a RF n.º 357/99, de 28 de dezembro de 1999. Mercadoria: **Cartucho de "toner" para impressora a laser** da marca Ecosys Kyocera, modelos TK20, TK20G e TK20H, fabricado pela Kyocera Corporation, **classifica-se no código NCM 8473.30.29.**" (SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 7 de 07 de Novembro de 2003 - grifei)*

As importações objeto de autuação nos presentes autos se referem exatamente ao período anterior à publicação da referida Solução de Divergência, relacionando-se às Declarações de Importação que foram registradas entre **17/01/2003 a 07/11/2003** (e-fls. 16/37). Relevante evidenciar que a única característica das mercadorias identificada pela fiscalização para modificar a classificação adotada pelo sujeito passivo foi exatamente o fato de ela se tratar de um cartucho para TONER utilizada em impressora A LASER:

*"O importador por meio das DI's abaixo descritas, submeteu a despacho de importação **CARTUCHOS DE TINTA PARA IMPRESSORA e CARTUCHOS DE TONER PARA IMPRESSORA, classificando-os na Nomenclatura Comum do Mercosul(NCM) no código 8473.30.27**, cuja descrição na citada tarifa é CARTUCHOS DE TINTA PARA IMPRESSORAS, tendo sido pago o imposto de importação à alíquota de 1,50% e de imposto sobre produtos industrializados alíquota de 5,00%.*

Ocorre que a classificação fiscal correta para os CARTUCHOS DE TONER PARA IMPRESSORAS na NCM é no código 8473.30.29, sendo incidente a alíquota de 12% para o imposto de importação e de 10% para o imposto sobre produtos industrializados, conforme descrição dos fatos constante do Termo de Verificação em anexo (doc.01). são considerados cartuchos de tinta aqueles destinados As impressoras "jato de tinta" e cartuchos de toner aqueles destinados As impressoras "laser".

Na descrição das mercadorias nas DI's, ora o contribuinte descreve cartuchos de tinta, ora descreve cartuchos de tinta toner, ora descreve cartuchos de reposição e outras vezes descreve cartuchos de toner. A fim de determinar a correta natureza das mercadorias considereí cartuchos de toner todos os assim por ele descritos nas DI's, os descritos como cartuchos de tinta toner, os assim descritos nas fatura e aqueles cuja pesquisa na Internet pelos códigos informados revelaram-se tratar-se de cartuchos de toner. (doc.03)

Sendo assim, cobra-se a diferença dos impostos incidentes na importação, apurada em face de tal incorreção, somado aos acréscimos legais devidos, além da multa por erro de classificação de mercadorias na NCM." (e-fl. 14 - grifei)

Contudo, em conformidade com o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal vigente à época, a DIANA das SRRF tinham competência expressa somente para "*elaborar minutas de decisões em processos de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias*" (Art. 108, II da Portaria nº 227/1998 e art. 117, II, da Portaria nº 259/2001), que somente seriam decididas pelo Coordenador-Geral da Coordenação Geral do Sistema Aduaneiro - COANA (art. 202, II, da Portaria nº 227/1998 e art. 224, II, da Portaria nº 259/2001).

Por essa razão, a decisão tomada pela DIANA para outro sujeito passivo não era dotada de caráter definitivo, tratando-se de mera minuta, não suscetível a externar uma base de confiança. Ademais, observa-se que juntamente com a referida Solução de Consulta foram proferidas em 2003 outras diferentes soluções de consulta pela própria DIANA da SRRF 07 em sentido diverso do pretendido pela Recorrente. Veja-se, a título de exemplo:

"ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

*EMENTA: CÓDIGO TEC – 8473.30.29 . **Cartucho de Toner para impressora a laser**, marca registrada Canon, modelos EP-22, EP-25 e EP-72, fabricado por Canon Inc.-Japão e denominado vulgarmente "Toner".* (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 229 de 28 de Agosto de 2003)

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 nº 1.396/2013 e 1464/2014, elas poderiam ser dotadas de presunção de validade quando expedidas pela autoridade legalmente competente para dirimir controvérsias quanto à classificação fiscal das mercadorias e publicadas no Diário Oficial. Nesse sentido que seria passível de ser aplicável o art. 146, do CTN, que expressa:

"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."

Entretanto, no presente caso, a DIANA não era a autoridade competente, segundo o regimento interno da Receita Federal, para dirimir as controvérsias quanto à classificação fiscal, mas sim a COANA, que definitivamente resolveu a questão em sentido distinto do pretendido pelo Recorrente na solução de divergência.

Assim, o ato no qual se baseou o contribuinte não era dotado de presunção de validade à época em que foi proferido, razão pela qual não há base de confiança na qual o contribuinte tenha se respaldado para invocar a aplicação do art. 146, do CTN. Com isso, deve ser negado provimento ao Recurso nesse ponto.

II.2 - DA IRRELEVÂNCIA DA DESTINAÇÃO DOS CARTUCHOS PARA A CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

Sustenta ainda a Recorrente a inexistência de erro de classificação fiscal, sendo irrelevante a destinação dos cartuchos para sua correta classificação fiscal. Como se visualiza, a questão é controversa considerando que a NESH, à época, apenas possuía a

classificação específica para "cartuchos **de tinta**" (NCM 8473.30.27), sendo que as mercadorias que não possuísem essa característica (repita-se, serem "de tinta") deveriam ser enquadrados na classificação mais genérica prevista (NCM 8473.30.29).

A divergência envolve não a destinação dos cartuchos, como aduz a Recorrente, vez que pacífico que são cartuchos para impressoras (partes e peças). A controvérsia reside na composição desses cartuchos.

Como visto no tópico anterior, a COANA, órgão competente para resolver sobre a classificação fiscal de mercadorias, identificou na NESH que a expressão "toner" não era equiparada à expressão "tinta", razão pela qual "cartuchos em tinta" era uma classificação mais específica na qual não se enquadrava o cartucho em "toner".

Essa distinção entre "toner" e tinta foi bem traçada pela r. decisão recorrida, cujos fundamentos se adota nesta decisão na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/1999:

*"A classificação fiscal da mercadoria até este ponto, ou seja, no nível de item, não merece qualquer reparo e não é objeto de divergência. O problema consiste basicamente em saber se a mercadoria deve ser classificada como "cartucho de tinta" do código 8473.30.27 da NCM, ou como "outros acessórios das máquinas da posição 84.71", compreendidos no âmbito do código 8473.30.29 da NCM. **Ou seja, é necessário esclarecer se o termo "cartuchos de tinta" abrange também os referidos "cartuchos de toner". E dizer, aclarar se o termo "toner" pode ser entendido como sendo "tinta". A esse respeito, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) da posição 32.15, que engloba as "tintas de impressão, tintas de escrever ou de desenhar e outras tintas, mesmo concentradas ou no estado sólido", ensinam que:***

A)Tintas de impressão. Selo preparações de consistência mais ou menos gorda ou pastosa, que se obtêm misturando-se um pigmento preto ou colorido, finamente triturado, com um excipiente. O pigmento utilizado, que é geralmente o negro de carbono para as tintas de impressão pretas, pode ser o orgânico ou inorgânico para tintas coloridas. O excipiente é constituído, por exemplo, por resinas naturais ou polímeros sintéticos, dispersos em óleos ou dissolvidos em solventes e uma pequena quantidade de aditivos destinados a dar-lhe as propriedades funcionais desejadas. **Esta posição não compreende:**
a)Os reveladores constituídos por um toner (mistura de negro de carbono e de resinas termoplásticas) misturado a um veículo (grãos de areia envolvidos em etilcelulose) e utilizados em fotocopiadoras (posição 37.07).

Nas NESH da posição 3707, verifica-se que: **"Estão igualmente aqui compreendidos os reveladores utilizados para a reprodução de documentos por processo eletrostático".**

Com o uso das NESH supracitadas, torna-se claro que as "tintas para impressoras" são classificadas nos códigos 3215.11.00 (tintas de impressão pretas) e 3215.19.00 (outras tintas de impressão) da NCM, enquanto as mercadorias denominadas "toner para impressoras a laser", por sua vez, têm seu nicho correto de classificação no código 3707.90.21 da NCM. Ou seja, tinta e toner recebem classificação diversa, porque diversa é a sua natureza.

Embora, aqui, de fato, não estejamos tratando do toner, isoladamente considerado, tal como a granel (37.07.90.21), porém trata-se de "cartuchos", devemos levar em conta o seu conteúdo — se de tinta ou de toner, para verificar a classificação adequada. A seguir, utilizando trechos extraídos do Acórdão nº 14677, de 22 de março de 2006, da 2. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo II, nos autos do processo nº 11817.000021/2001-36, restará esclarecido sobre o funcionamento do cartucho de toner e sua real natureza.

A Decisão SRRF/8 2RF/DIANA n 55, de 26/07/1999, assim se manifestou sobre o funcionamento das impressoras a laser e o emprego do "toner":

O sistema de impressão a LASER é baseado na sensibilização, linha por linha, de um cilindro giratório foto-sensível. Após cada linha de impressão estar definida sobre o cilindro, este gira e passa por um reservatório de "toner" (tinta em pó) enquanto, simultaneamente, o papel é tracionado da bandeja de alimentação e carregado eletricamente, para que possa atrair a sp artículas de "toner" que estarão grudadas no cilindro. Importante observar aqui que o cilindro fotosensível é um componente que deve ser substituído com o tempo e, por tal motivo, não está incorporado ao mecanismo, mas sim, no cartucho de 'toner'. Quando o cilindro passa pelo reservatório de 'toner', as partículas deste, que são atraídas por cargas elétricas, ficam grudadas no cilindro, exatamente nos pontos em que este foi sensibilizado pelo feixe de LASER.

Após rodar mais um pouco, a linha do cilindro que foi sensibilizada e já passou pelo reservatório de 'toner', se aproxima do papel que, carregado eletricamente, atrai para sua superfície a linha de 'toner' do cilindro, formando a imagem a ser impressa no papel.

A fase final do processo é a fusão do 'toner' através do calor controlado emitido por uma resistência.

Pela descrição acima acerca do funcionamento da impressora a laser, verifica-se que se trata de um processo de impressão eletrostático. Outrossim, na Decisão DRJ/PAE n2 1.274, de 09/10/00, consta que "os termos xerográfico, eletrostático, fotostático, fotocópia ou laser se referem a um mesmo processo de impressão, que se baseia na fixação de toner sobre papel, mediante aquecimento. o processo utilizado tanto pelas fotocopadoras como pelas impressoras laser".

Finalmente, tanto o Parecer COSIT (DINOM) n2 1.321, de 27/11/1992, DOU de 18/01/1993, quanto o Ato Declaratório Coana n 2 95, de 13/11/1998, DOU de 17/11/1998, informam que o revelador próprio para ser utilizado na reprodução de documentos pelo processo eletrostático é denominado vulgarmente de "toner", bem como que "Reveladores base de negro de fumo e copolimero acrílico-estireno, mesmo com ferrite de zinco, para reprodução de documentos por processo eletrostático" classificam-se no código 3707.90.21 da NCM, conforme o Ditame de Classificação n 27/98, aprovado pela Comissão de Comércio do Mercosul.

Conclui-se, em decorrência do exposto acima, que "toner" é a denominação comercial do produto empregado para impressão por processo eletrostático, de sorte que se trata de revelador.

Embora a impugnante argumente que as NESH da posição 3215 distingam "revelador" de "toner", de sorte que o primeiro é constituído pelo segundo misturado a um veículo (grãos de areia), não apresenta prova de que a denominação comercial "toner" refira-se a produto diverso do "revelador", nem demonstra que os produtos importados pelas declarações de importação em pauta não sejam destinados A impressão por processo eletrostático.

Ademais, a Resolução CAMEX nº 76, de 10 de dezembro de 2008, em vigor a partir de 01/01/2009, que alterou o Anexo I da Resolução CAMEX nº 43, de 22 de dezembro de 2006, para dirimir qualquer dúvida que pudesse pairar a respeito de ser 'cartucho de toner' uma mercadoria que deve sofrer classificação diferente de 'cartucho de tinta', trouxe um código específico para 'Cartuchos de revelador ou de produtos para viragem ('toners')' - 8443.99.33, desmembrando o item 'Mecanismos de impressão a "laser", a LED (Diodos Emissores de Luz) ou a LCS (Sistema de Cristal Líquido), suas partes e acessórios'. Enquanto que os 'Cartuchos de tinta' ficaram em código diferente - 8443.99.23, subitem do item

'Mecanismos de impressão por jato de tinta, suas partes e acessórios', sendo a sua situação anterior no código 8443.99.27 na NCM de 2007 e no código 8473.30.27 na NCM de 2002.

Depreende-se, portanto, que os "cartuchos de toner" não estão abrangidos no âmbito do código 8473.30.27 da NCM, devendo ser classificados no código 8473.30.29 da NCM, com uso das RGI 1 (texto da posição 84.73) e 6 (texto da subposição 8473.30) e RGC-1 (texto do subitem 8473.30.29) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex n 2 42, de 26 de dezembro de 2001, republicada em 9 de janeiro de 2002.

Dessa forma, correto os lançamentos fiscais de exigência dos tributos em questão." (e-fls. 537/539)

Assim, observa-se que a classificação fiscal adotada pelo sujeito passivo não considerou a posição mais específica da NCM, vez que a NESH diferenciava o toner de tinta ao tratar especificamente da posição 3707. Nesse mesmo sentido:

"CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 25/12/2002 a 16/02/2005

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO 1 E 6. REGRA COMPLEMENTAR 1. TEXTO. ESPECIFICIDADE. Cartucho de Toner para impressoras classificam-se no Código 8473.30.29, pela aplicação das Regras Gerais 1 e 6 para interpretação do Sistema Harmonizado de Mercadorias, e Regra Complementar nº 1." (Acórdão: 3102-00.992 Número do Processo: 16561.000082/2007-51 Data de Publicação: 14/09/2012 Relator Ricardo Paulo Rosa)

Desta forma, igualmente não merece provimento o Recurso do sujeito nesse ponto.

III - DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne