



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

**Processo n°** 10920.003902/2008-35  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-006.431 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2019  
**Matéria** Classificação Fiscal  
**Recorrente** ASCENSUS TRADING & LOGISTICA LTDA (nova denominação de AC COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 28/04/2008 a 31/07/2008

**MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. INEXISTÊNCIA**

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, restando preclusa sua alegação em recurso voluntário.

**REVISÃO ADUANEIRA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO DO ART. 146 DO CTN. INAPLICABILIDADE.**

A revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal antes adotada, visando às corretas determinação da matéria tributável e apuração dos tributos devidos, não constitui alteração do critério jurídico adotado no fato gerador da obrigação tributária concernente à importação de mercadorias, tendo em vista a existência de previsão legal e a inexistência de lançamento tributário por ocasião do despacho aduaneiro.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARTUCHO DE TONER PARA MÁQUINAS EXCLUSIVAMENTE IMPRESSORAS**

Os cartuchos de toner que são exclusivamente destinados a máquina apenas impressora (ou seja, que não fazem a função de copiar documentos já impressos) classificam-se no código 8443.99.29.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARTUCHO DE TONER PARA MÁQUINAS MULTIFUNCIONAIS (IMPRESSORAS E COPIADORAS)**

Os cartuchos de toner destinados a máquinas multifuncionais (que desempenham função de impressora e copiadora) classificam-se no código 8443.99.39.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FITAS MAGNÉTICAS. NÃO GRAVADAS. EM CARTUCHOS**

As fitas magnéticas, não gravadas, em cartuchos, classificam-se no código 8523.29.29.

#### MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A aplicação da multa de ofício no percentual de setenta e cinco por cento na constituição de crédito tributário de é legítima e possui previsão legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Deroulede (Presidente), Corinθο Oliveira Machado, Walker Araujo, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud e Raphael Madeira Abad. Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.

### **Relatório**

Trata o presente de Auto de Infração para constituição de crédito tributário referente ao Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, PIS/Pasep-Importação. Cofins-Importação e multa regulamentar, por erros de classificação fiscal de cartucho de toner, de ceras para impressão, de fitas magnéticas em cartuchos e de fitas de limpeza, apurados em revisão aduaneira de importações realizadas por AC COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA EPP (atual ASCENSUS TRADING & LOGÍSTICA LTDA) e por conta e ordem de PREMIUM MATERIAIS PARA ESCRITÓRIO LTDA no período de 28/04/2008 a 31/07/2008, conforme planilhas de e-fls. 215/ 323.

Em impugnação, a solidária ASCENSUS alegou a impossibilidade de efetuar a revisão aduaneira por homologação expressa no desembaraço aduaneiro; refutou a reclassificação de cartucho de impressão, pugnando pelo código adotado nas DIs, ou, ao menos, a aplicação da Solução de Consulta nº 61/2007; refutou a reclassificação de cartucho para armazenamento, alegando que adotou a classificação dada pela Solução de Divergência nº 14/2007; exclusão da multa de ofício de 75%, em razão de que somente deve ser aplicada no caso de falta de pagamento ou pagamento a destempo, mas não no caso de pagamento equivocado a menor e aplicação dos ADNs nº 10/97 e 12/97, subsidiariamente, a redução da multa de 75% para 20%, por aplicação do artigo 61, §2º da Lei nº 9.430/1996.

Já a solidária PREMIUM, em impugnação pugnou pela impossibilidade de se efetuar a revisão aduaneira, refutou as reclassificações de cartucho de toner, fita magnética, ceras de impressão, fitas de limpeza, bem como a exclusão da multa de ofício e da multa regulamentar por erro de classificação fiscal.

A Segunda Turma da DRJ em Florianópolis julgou a impugnação procedente em parte, exonerando os lançamentos relativos às fitas para limpeza, nos termos da seguinte ementa:

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Período de apuração: 28/04/2008 a 01/08/2008*

*REVISÃO ADUANEIRA.*

*A Fazenda Nacional tem o direito de efetuar a revisão aduaneira no período de 5 (cinco) anos a contar do registro da Declaração de Importação.*

*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 pela falta de pagamento dos impostos na data prevista na forma da legislação de regência, objeto de lançamento fiscal.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.*

Inconformada, a solidária ASCENSUS interpôs recurso voluntário, aduzindo as razões, a seguir, sintetizadas:

1. A impossibilidade de revisão do lançamento;
2. A ausência de prova técnica para definir se toner é espécie do gênero tinta, uma vez que o único laudo técnico acostado afirma que toner é tinta;
3. A correta classificação dos cartuchos para impressão nos códigos 8473.5035 e 8443.99.27, refutando a classificação adotada pela fiscalização;
4. A correta classificação das fitas magnéticas para processamento de dados no código 8523.29.21, por se tratar de fitas magnéticas de largura não superior a 4 mm, nos termos da Solução de Divergência COANA nº 14/2007 e não no código 8523.29.29, com descrição de "outras", adotado pela fiscalização;
5. Inaplicabilidade das multas de ofício de 75% e de 1%, por ofensa à razoabilidade e proporcionalidade, em razão da ausência de má-fé, por aplicação do ADI nº 13/2002, por proibição de cumulação de penalidades sobre uma única conduta;

6. A exclusão das multas por aplicação do artigo 100 do CTN;

7. A redução da multa de ofício ao percentual de 20%, de acordo com o artigo 61, §2º da Lei nº 9.430/1996 e do artigo 112 do CTN.

Em despacho de 06/08/2014, os autos retornaram à origem para que fosse providenciada a ciência da responsável PREMIUM MATERIAIS PARA ESCRITÓRIO LTDA, a qual ocorreu em 06/06/2018, não tendo havido a interposição de recurso voluntário.

Na forma regimental, o recurso foi redistribuído a este relator.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Destaca-se que a solidária PREMIUM não apresentou recurso voluntário, de modo que o julgamento será realizado em face ao recurso voluntário interposto pela ASCENSUS.

Ressalta-se, ainda, que a matéria relativa à contestação da multa regulamentar de 1% por erro de classificação fiscal, prevista no artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001, não foi deduzida na impugnação apresentada pela ASCENSUS, revelando-se preclusa sua alegação em sede de recurso voluntário, a teor do artigo 17<sup>1</sup> do Decreto nº 70.235/1972. Destarte, deixo de conhecer as alegações concernentes à aplicação da referida multa.

Preliminarmente, a recorrente pugnou pela homologação expressa das classificações fiscais, por ocasião do desembaraço aduaneiro, a teor do artigo 150 do CTN, sendo vedada a revisão do lançamento, nos termos do artigo 149 do referido código. Alegou que a acusação é de erro de direito, o que, conforme decisão do STJ, não permite a reclassificação fiscal aduaneira.

Com devido respeito aos argumentos em contrário, não compartilho com a interpretação de que o artigo 146 do CTN se aplique à revisão aduaneira. É que a condição inserta no artigo 146 implica em um prévio lançamento tributário, o que entendo não ocorrer no despacho aduaneiro.

O artigo 146 dispõe que 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*

Os tributos recolhidos por ocasião do despacho aduaneiro configuram antecipação de pagamento, na modalidade do lançamento por homologação. Entender que a

---

<sup>1</sup> Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

conferência aduaneira e o conseqüente desembaraço da mercadoria configurariam lançamento tributário implica dizer que houve homologação expressa do lançamento previsto no artigo 150 do CTN (lançamento por homologação), o que de fato não resta configurado no despacho aduaneiro.

O despacho aduaneiro é um procedimento de fiscalização, previsto no regulamento aduaneiro RIPI/2002, art. 482 e no Decreto 70.235, de 1972, art. 7º, inciso III, no qual a conferência é um procedimento interno.

Por outro lado, a revisão aduaneira é prevista no Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 54 e no Decreto nº 4.543, de 2002, art. 570, com a finalidade de verificar a regularidade do pagamento dos tributos, a aplicação de benefícios fiscais e a exatidão das informações prestadas na Declaração de Importação. O Código Tributário Nacional imprime suporte a este procedimento em vista do disposto no art. 149, incisos I, IV e V ao tratar do lançamento de ofício:

*Decreto-lei nº 37, de 1966:*

*Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei*

*Decreto nº 4.543, de 2002:*

*Art. 570. Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º*

*Lei nº 5.172, de 1966 (CTN):*

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

*I - quando a lei assim o determine*

*...*

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

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

Entender que o assentimento das informações prestadas pelo contribuinte implica em homologação expressa do lançamento significa esvaziar o procedimento de revisão aduaneira e o conteúdo dos artigos 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966 e o artigo 570 do Regulamento Aduaneiro, representando um contrassenso ao dinamismo que se deseja nas relações comerciais internacionais. A possibilidade da revisão aduaneira agiliza o despacho aduaneiro, permitindo o desembaraço aduaneiro pelo canal verde, na grande maioria dos casos. Admitir que o despacho aduaneiro configure lançamento é incompatível com a necessidade de incremento e dinamização do comércio exterior, pois que levaria as autoridades fiscais a proceder exames minuciosos, inviabilizando o objetivo de agilizar os processos de comércio exterior.

No sentido de que a revisão aduaneira não consiste em alteração de critério jurídico, citam-se precedentes do CARF e do extinto Conselho de Contribuintes:

Acórdão nº 3102-00.798, cuja ementa transcrevo em parte:

*REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.*

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

Acórdão 301-31.524:

*REVISÃO ADUANEIRA. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI. Não constitui modificação do critério jurídico adotado no fato gerador da obrigação tributária concernente à importação de mercadorias, a revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal antes adotada, visando às corretas determinação da matéria tributável e apuração dos tributos devidos, tendo em vista a existência de previsão legal de revisão aduaneira.*

No mesmo sentido, o recente Acórdão CSRF nº 9303-007.469:

*ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227TFR. ART. 146 CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, não representa nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o*

*desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento").*

Passo ao mérito.

### **Reclassificação dos cartuchos para impressão**

A recorrente classificou tais cartuchos ora na posição 8473.50.35 e 8443.99.27, ao passo que a fiscalização os reclassificou ora para 8443.99.29, quando destinados a impressoras simples (sem a função de copiar), ora para 8443.99.39, quando destinados a multifuncionais (impressora e copiadora).

No mérito, afirma que toner é uma tinta e a classificação nos referidos códigos estaria de acordo com as RGI 2. "a" e 3. "a", por ser posição mais específica em relação aos códigos 8443.99.29 - "outras" e 8443.99.39 - "outras", adotados pela fiscalização.

Já a afirmação da autoridade fiscal de que toner não é tinta careceria de laudo pericial, uma vez que o laudo técnico apresentado às e-fls. 466, que afirma ser o cartucho de toner um cartucho de tinta, além de a Solução de Consulta nº 61/2007 classificar os cartuchos de tinta para impressoras a laser coloridas, utilizado para fornecer toner, no código 8443.99.27.

Adentrando ao tema, a classificação de mercadorias é efetuada pela aplicação das Regras Gerais Interpretativas para o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (RGI-SH), constantes do Anexo à Convenção Internacional de mesmo nome, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71/1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409/1988, com posteriores alterações aprovadas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, por força da competência que lhe foi delegada pelo art. 2º do Decreto nº 766/1993, bem assim como das Regras Gerais Complementares (RGC) à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC) e da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI), abaixo transcritas, conforme artigo 16<sup>2</sup> do Decreto nº 4.544/2002, também reproduzido nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 2.367/1998:

#### *REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO*

*1 Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.*

*2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos*

<sup>2</sup> Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares (NC), todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), integrantes do seu texto (Decreto-lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º).

*termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.*

*b Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.*

*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 referirem, 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.*

*4 As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.*

*5 Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:*

*a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.*

*b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5-"a", as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.*

*6 A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, "mutatis mutandis", pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.*

#### *REGRA GERAL COMPLEMENTAR (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.*

#### *REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)*

*1 (RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.*

Destacam-se, ainda, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – que representam a interpretação oficial do Sistema Harmonizado, oriunda da Organização Mundial das Alfândegas – OMA. O parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435, de 1992 dispôs que as NESH “constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”.

As posições em questão estão no capítulo 84, Seção XVI. As notas 1 e 2 da Seção XVI dispõem que:

*Notas.*

*1.- A presente Seção não compreende:*

*[...]*

*2.- Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artefatos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:*

*a) as partes que constituam artefatos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as*

*posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;*

*b) quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas em uma mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artefatos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;*

*c) as outras partes classificam-se nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38, conforme o caso, ou, não sendo possível tal classificação, nas posições 84.87 ou 85.48.*

**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.**

*4.- Quando uma máquina ou combinação de máquinas seja constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84 ou do Capítulo 85, o conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha.*

*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.*

A nota 1 exclui expressamente os itens que não são classificáveis na Seção XVI, cuja relação não abrange os produtos aqui classificados. Já a nota 2, "b", explicita que as partes que se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas em uma mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), exceto as consideradas na alínea "a", classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artefatos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17. Por sua vez, a nota 3 dispõe que as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções classificam-se na função principal.

A nota explicativa das Considerações Gerais da Seção XVI - VI- **MÁQUINAS COM FUNÇÕES MÚLTIPLAS; COMBINAÇÕES DE MÁQUINAS** (Nota 3 da Seção) esclarece que:

*Geralmente uma máquina concebida para executar várias funções diferentes classifica-se segundo a principal função que a caracteriza.*

*Máquinas com funções múltiplas são, por exemplo, as máquinas-ferramentas para trabalhar metais utilizando ferramentas intercambiáveis que lhes permitam executar diversas operações (por exemplo, fresagem, mandrilagem, brunição).*

*Nos casos em que não é possível determinar a função principal e na ausência de disposições em contrário estipuladas no texto da Nota 3 da Seção XVI, aplica-se a Regra Geral Interpretativa 3 c); é o que ocorre, por exemplo, a máquinas com funções múltiplas suscetíveis de se incluírem indiferentemente em várias das posições 84.25 a 84.30, em várias das posições 84.58 a 84.63 ou ainda em várias das posições 84.69 a 84.72.*

*Existem ainda combinações de máquinas constituídas pela associação, formando um único corpo, de várias máquinas ou aparelhos de espécies diferentes, exercendo, sucessiva ou simultaneamente, **funções distintas** e geralmente complementares, incluídas em diferentes posições da Seção XVI.*

*Este é o caso das máquinas impressoras que incorporem, a título acessório, uma máquina para dobragem do papel (posição 84.43); de máquinas para fabricação de caixas de cartão combinadas com uma máquina auxiliar para imprimir sobre estas dizeres ou desenhos (posição 84.41); de fornos industriais equipados de aparelhos de elevação ou movimentação (posições 84.17 ou 85.14); de máquinas de fabricar cigarros contendo dispositivos acessórios para embalar (posição 84.78).*

*Para efeito da aplicação das disposições acima, consideram-se como **formando um único corpo** as máquinas de espécies diferentes que se incorporem umas às outras ou montadas umas sobre as outras, bem como as máquinas montadas sobre uma base, armação ou suporte comuns, ou dispostas em um invólucro comum.*

*Os diferentes elementos só podem ser considerados como formando um único corpo quando concebidos para serem fixados, em caráter permanente, uns aos outros, ou ao elemento comum (base, armação invólucro, etc.). **Excluem-se**, então, os conjuntos constituídos a título provisório ou montagens que não sejam normalmente concebidas como uma combinação de máquinas.*

Assim, em regra, as partes destinadas exclusivamente ou principalmente para máquinas dos Capítulos 84 e 85 classificam-se nas posições correspondentes às máquinas. Já as máquinas com múltiplas funções, classificam na posição de sua função principal, ou não sendo possível determinar a função principal, pela aplica-se a RGI nº 3, "c", ou seja, na posição

situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Assim, a primeira distinção a ser feita é quanto a posição correta, se 8473 ou 8443. A fiscalização afirmou que os cartuchos de impressão são utilizados em impressoras simples e em multifuncionais (impressoras e copiadoras), o que não foi contestado pela recorrente. Transcrevem-se abaixo as referidas posições para identificar as máquinas a que correspondem:

<b>84.43</b>	<b>Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42; outras impressoras, máquinas copiadoras e telecopiadores (fax), mesmo combinados entre si; partes e acessórios.</b>	
8443.1	-Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42:	
8443.3	-Outras impressoras, máquinas copiadoras e telecopiadores (fax), mesmo combinados entre si	
8443.9	-Partes e acessórios:	
<b>8469.00</b>	<b>Máquinas de escrever, exceto as impressoras da posição 84.43; máquinas de tratamento de textos.</b>	
<b>84.70</b>	<b>Máquinas de calcular e máquinas de bolso que permitam gravar, reproduzir e visualizar informações, com função de cálculo incorporada; máquinas de contabilidade, máquinas de franquear, de emitir bilhetes e máquinas semelhantes, com dispositivo de cálculo incorporado; caixas registradoras.</b>	
<b>84.71</b>	<b>Máquinas automáticas para processamento de dados e suas unidades; leitores magnéticos ou ópticos, máquinas para registrar dados em suporte sob forma codificada, e máquinas para processamento desses dados, não especificadas nem compreendidas em outras posições.</b>	
<b>84.72</b>	<b>Outras máquinas e aparelhos de escritório (por exemplo, duplicadores hectográficos ou a estêncil, máquinas para imprimir endereços, distribuidores automáticos de papel-moeda, máquinas para selecionar, contar ou empacotar moedas, máquinas para apontar lápis, perfuradores ou grampeadores).</b>	
<b>84.73</b>	<b>Partes e acessórios (exceto estojos, capas e semelhantes) reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinados às máquinas e aparelhos das posições 84.69 a 84.72.</b>	
8473.50.35	Cartuchos de tintas	

Pelo texto das posições, é fácil identificar que as impressoras e impressoras/copiadoras se classificam nas posição 8443 e seus cartuchos para impressão na subposição 8443.9 - partes e acessórios, descartando, de plano, o código 8473.50.35, utilizado pela recorrente, que se destina às máquinas de escrever, calculadoras, processamento de dados etc.

A nota explicativa da posição 8443 confirma a classificação das máquinas na posição 8443, explicitando os tipos que correspondem às máquinas a cujos cartuchos foram destinados, especialmente as referidas nos itens A e D:

*II.- OUTRAS IMPRESSORAS, APARELHOS DE COPIAR E APARELHOS DE TELECOPIAR (FAX), MESMO COMBINADOS ENTRE SI*

*Este grupo abrange:*

*A) As impressoras.*

*Incluem-se neste grupo os aparelhos para a impressão de textos, caracteres ou imagens em suportes de impressão, exceto*

*os descritos na Parte I, acima. Estes aparelhos aceitam dados de diferentes fontes (por exemplo, máquinas automáticas para processamento de dados, escâneres planos de escritório, redes). A maioria destes aparelhos incorpora uma memória para armazenar tais dados.*

*Os produtos desta posição podem criar caracteres ou imagens por meio de laser, de jato de tinta, de uma matriz de pontos ou pelo processo de impressão térmica. Os dois tipos de impressoras mais comuns são:*

*1) As impressoras eletrostáticas, que utilizam um processo que envolve cargas eletrostáticas, tinta em pó (tôner) e luz. Utiliza-se uma fonte de luz (por exemplo, um laser ou um diodo eletroluminescente) para neutralizar as cargas elétricas em pontos específicos em uma superfície fotocondutora carregada positivamente (habitualmente um tambor) deixando uma réplica, carregada positivamente, da imagem. O toner carregado negativamente é atraído pela força eletrostática para a superfície fotocondutora, reproduzindo a imagem original. O toner é transferido por efeito eletrostático para o suporte de impressão, que tem uma carga positiva claramente mais forte do que a da superfície fotocondutora, e a imagem é depois formada no suporte de impressão por aplicação de pressão e calor.*

*2) As impressoras de jato de tinta. Estas máquinas depositam gotas de tinta num suporte de impressão a fim de criar uma imagem.*

*Incluem-se neste grupo as impressoras apresentadas separadamente para serem incorporadas em ou ligadas a outros produtos da Nomenclatura (por exemplo, as impressoras de bilhetes das caixas registradoras da posição 84.70).*

*B) As máquinas de copiar.*

*Incluem-se neste grupo os aparelhos para a produção de cópias de documentos originais, tais como:*

*1) As copiadoras digitais, nas quais o documento original é escaneado e uma superfície fotossensível (por exemplo, um dispositivo de carga acoplada (CCD) ou uma superfície de fotodíodos) converte a imagem óptica em sinais elétricos digitais que são armazenados em uma memória. O órgão impressor opera da mesma maneira que as impressoras descritas na Parte II A) da presente Nota Explicativa, e depois utiliza os dados armazenados para produzir o número requerido de cópias. O documento original necessita de ser escaneado somente uma vez para produzir múltiplas cópias, na medida em que a representação digital da imagem está armazenada na memória. A Parte D) abaixo descreve os aparelhos deste tipo que podem ser ligados a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede.*

2) *Os aparelhos de fotocópia, nos quais a imagem óptica do documento original deve ser projetada na superfície fotossensível, para cada cópia produzida. Os aparelhos mais comuns deste tipo são:*

a) *Os aparelhos eletrostáticos de fotocópia que podem funcionar quer por reprodução direta da imagem do original sobre a cópia (processo direto), quer por reprodução da imagem do original sobre a cópia por meio de um suporte intermediário (processo indireto).*

*No processo direto, a imagem óptica é projetada num suporte (geralmente de papel) recoberto de uma camada de óxido de zinco ou de antraceno, por exemplo, carregado de eletricidade estática. Depois de revelada por intermédio de um pó corante, a imagem é fixada no suporte por tratamento térmico.*

*No processo indireto, a imagem óptica é projetada sobre um tambor (ou uma placa) recoberto de selênio ou de uma outra matéria semicondutora carregada de eletricidade estática; depois de revelada por intermédio de um pó corante, a imagem é transportada, sob o efeito de um campo eletrostático, para um papel comum onde é fixada por tratamento térmico.*

b) *Os aparelhos que utilizam suportes de emulsão química, nos quais a superfície fotossensível é constituída por uma emulsão, em geral, de sais de prata ou de compostos diazóicos (neste último caso, a exposição efetua-se por meio de uma luz rica em raios ultravioletas). Os processos de revelação ou de copiagem variam conforme a natureza da emulsão e o tipo de aparelho (reveladores líquidos ou secos, calor, vapor de amoníaco, técnica de transferência, etc.).*

*Incluem-se também neste grupo os aparelhos de fotocópia por contacto e os aparelhos de termocópia.*

C) *Os telecopiadores (fax).*

*Os telecopiadores (ou fax) servem para a transmissão ou recepção de textos ou de gráficos pela rede de telecomunicações e para a impressão de uma reprodução de textos ou de gráficos, originais. A Parte D) abaixo descreve estes aparelhos quando são capazes de efetuar a função de cópia.*

**D) As combinações de impressoras, de copiadoras ou de telecopiadores (fax).**

*As máquinas que desempenhem pelo menos duas das funções de impressão, de cópia ou de transmissão por telecópia denominam-se normalmente máquinas multifuncionais. Estas máquinas são capazes de serem ligadas a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede.*

*O critério “capazes de serem ligados a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede” está definido em Nota Explicativa de subposição, abaixo.*

Corroborando a classificação na subposição 8443.99, transcrevo o trecho do Anexo Único da IN RFB nº 873/2008, que aprovou a tradução dos Pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado, da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), repetidos nas IN RFB nº 1.459/2014 e 1.747/2017:

8443.99

*2. Cartuchos com ou sem toner, constituídos por cilindro de cartão, terminado em cada extremidade por dispositivo de plástico, que comporta, em uma das extremidades, um eixo para conduzir o movimento de um fio dobrado, de metal comum, e, na outra extremidade, rodas dentadas permitindo inverter o sentido da rotação desse fio. O fio, três seções do qual estão encerradas em um tubo de plástico, gira no interior do cartucho para evitar a aglomeração do toner. Os cartuchos comportam fenda longitudinal pela qual o toner pode escapar-se sob a influência de uma atração eletrostática. São concebidos para serem introduzidos em máquinas fotocopiadoras e são substituídos quando vazios.*

*3. Cartuchos com ou sem toner, constituídos por cilindro de cartão, terminado em cada extremidade por uma peça de plástico; em uma das extremidades, a peça suporta um fio dobrado, de metal comum, e, na outra extremidade, serve para conduzir a rotação desse fio. O fio, duas seções do qual estão encerradas em um tubo de plástico, gira no interior do cartucho para evitar a aglomeração do toner. Os cartuchos comportam fenda longitudinal pela qual o toner pode escapar-se sob a influência de uma atração eletrostática. São concebidos para ser introduzidos em máquinas fotocopiadoras e são substituídos quando vazios.*

Definido que os cartuchos se classificam na subposição 8443.99, resta identificar os códigos corretos, se 8443.99.27, 8443.99.29 ou 8443.99.39. Tais códigos possuíam, à época, os seguintes textos:

8443.99	--Outros
8443.99.1	De telecopiadores (fax)
8443.99.11	Circuitos impressos com componentes elétricos ou eletrônicos montados
8443.99.12	Mecanismos de impressão por sistema térmico ou a "laser", para telecopiadores (fax)
8443.99.13	Bastidores e armações
8443.99.19	Outras
8443.99.2	De impressoras ou traçadores gráficos ("plotters")
8443.99.21	Mecanismos completos de impressoras matriciais (por pontos) ou de impressoras ou traçadores gráficos ("plotters"), a jato de tinta, montados
8443.99.22	Mecanismos completos de impressoras a "laser", LED (Diodos Emissores de Luz) ou LCS (Sistema de Cristal Líquido), montados
8443.99.23	Martelo de impressão e bancos de martelos
8443.99.24	Cabeças de impressão, exceto as térmicas ou as de jato de tinta
8443.99.25	Cabeças de impressão térmicas ou de jato de tinta, mesmo com depósito de tinta incorporado
8443.99.26	Cintas de caracteres
8443.99.27	Cartuchos de tinta
8443.99.29	Outros
8443.99.3	De máquinas copiadoras

8443.99.31	Cilindros recobertos de matéria semicondutora fotoelétrica de selênio ou suas ligas, para os aparelhos de fotocópia eletrostático por processo indireto
8443.99.39	Outras

Para tanto, socorro-me dos fundamentos esposados pelo Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, no Acórdão nº 3202-001.627, cujo teor adoto como razão de decidir, nos termos do §1º do artigo 50 da Lei nº 9.784/1999:

Ementa:

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Período de apuração: 03/11/2008 a 05/11/2008*

*PARTES E ACESSÓRIOS PARA MÁQUINAS MULTIFUNCIONAIS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.*

*Por aplicação da RGI/SH 3C, combinada com a RGI/SH 6 e a RGCI, os cartuchos de tinta e demais partes e acessórios de máquina multifuncional devem ser classificados no código 8443.99.39.*

Excerto:

*"O importador classificou os produtos no código NCM/SH 8443.99.29, por entender que esta posição é mais específica do que aquela indicada pela fiscalização, devendo ser aplicada a RGI/SH 3B (Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado), subsidiária da RGI/SH 3A. Isto porque conforme os dizeres da regra 3B das RGISH, uma mercadoria deve ser classificada na posição NCM que lhe confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação em produtos que estejam misturados ou em obras compostas por matérias diferentes.*

*A fiscalização, por sua vez, afirma que os citados cartuchos devem ser classificados no código NCM/SH 8443.99.39, em função do que dispõe a RGI/SH 3C. Isto porque, no seu entender, como a NCM não previu um código específico para partes de máquinas multifuncionais, possuindo somente desdobramentos para partes de telecopiadores (8443.99.1), de impressoras ou tragadores gráficos (8443.99.3) e de máquinas copadoras (8443.99.3), devese enquadrar as mercadorias em questão em algum dos itens acima. Tal enquadramento deve ser feito pela utilização da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado 3, alínea c, uma vez que, conforme já foi exaustivamente discutido em processos de solução de consulta anteriores à modificação ocorrida na TEC em 2006, que criou posição específica para as máquinas multifuncionais (8443.31.00), não possível determinar se a função essencial de tais equipamentos é a impressão ou a realização de cópias, não se aplicando, nesse caso, as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado 3a e 3b.*

*As posições indicadas pelas partes estão dispostas na TEC conforme abaixo:*

*8443 Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42; outras impressoras, máquinas copiadoras e telecopiadoras (fax), mesmo combinados entre si; partes e acessórios.*

*8443.9 Partes e acessórios 8443.99 Outros 8443.99.2 – De impressoras ou traçadores gráficos (“plotters”)*

*8443.99.29 Outros*

*8443.99.3 De máquinas copiadoras*

*8443.99.39 Outros*

*Pois bem. Essa matéria não é nova nesta Turma. Já foi apreciada em dois julgados proferidos recentemente: o primeiro, de relatoria do ilustre Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior (Acórdão nº 3202000.551, sessão de 21/08/2012) e o segundo, de relatoria da nobre Presidente e Conselheira Irene Souza da Trindade Torres Oliveira (Acórdão nº 3202000.774, sessão de 25/06/2013). Nesse último julgado, inclusive, a Recorrente também era a empresa Cisa Trading S/A.*

*Deste modo, por concordar inteiramente com o voto proferido no Acórdão nº 3202000.774, onde há identidade de matéria e de partes com o processo em análise, e também por economia processual, adoto neste voto os mesmos fundamentos e razões de decidir proferidos naquele julgado, o qual se transcreve parcialmente a seguir:*

Trata-se de Autos de Infração lavrados contra a empresa CISA TRADING S/A, para exigência da diferença que deixou de ser recolhida relativa ao Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, bem como de multa de ofício e multa regulamentar por classificação incorreta na NCM, no valor total de R\$ 311.058,53, decorrente de reclassificação fiscal procedida pelo Fisco de mercadorias identificadas como cartuchos de toner para impressoras multifuncionais, conforme descritas nas adições 001 e 002 das DI nº. 08/14983736 e 08/14983744 (efls. 58/59 e 75/76, respectivamente).

Alegando tratar-se da aplicação das RGI/SH 3a e 3b, pretende a contribuinte a classificação no código **8443.99.29** – Outras partes e acessórios de impressoras ou traçadores gráficos; já o Fisco, por aplicação da RGI/SH 3c, pretende a classificação na posição **8443.99.39** – Outras partes e acessórios de máquinas copiadoras. Notase, portanto, que a diferença de classificação reside apenas quanto ao item e subitem da posição.

Os textos das classificações pretendidas são os seguintes

8443. Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42;

outras impressoras, máquinas copadoras e telecopiadores (fax), mesmo combinados entre si; partes e acessórios

8443.9 – Partes e Acessórios

8443.99 – Outros

8443.99.10 – De telecopiadores (fax)

8443.99.20 – De impressoras ou traçadores gráficos (“plotters”)

8443.99.30 – De máquinas copadoras

Logo de pronto, verifica-se que a classificação da mercadoria em questão não se mostra possível pela aplicação da RGI 1, vez que não há na TEC texto de posição que descreva os cartuchos de toner para máquinas multifuncionais.

Também não se mostra cabível a aplicação da Regra 2a ou 2b, vez que não se trata de produto incompleto ou inacabado, nem desmontado ou por montar, tampouco de matéria em estado puro, misturada ou associada a outras matérias.

Necessário, portanto, conhecer-se o teor das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 3:

3. Quando parecer que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais Posições por aplicação da Regra 2b 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 3a, 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 3a e 3b não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifique-se na Posição situada em último lugar na ordem numérica, entre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

A Regra 3a é clara: deve-se classificar a mercadoria na posição (no caso, item) **mais específica**. Esclarece a NESH que posição mais específica é aquela que identifica a mercadoria mais claramente, com descrição mais precisa e completa.

**Acontece que o item referente a partes e acessórios de impressora é tão específico quanto os itens referentes a partes e acessórios de telecopiadoras e de copiadoras, não trazendo nenhum deles qualquer descrição mais precisa ou completa da mercadoria em relação aos outros, uma vez que esta se trata de cartucho de toner que pode ser utilizado, indistintamente, em qualquer uma das funções, seja ela impressão, cópia ou telecópia. Não se mostra possível, portanto, a aplicação da regra 3a.**

Por sua vez, a regra 3b determina a classificação pela matéria ou artigo que configure a mercadoria sua característica essencial, porém é aplicável somente nos casos de i. produtos misturados; ii. obras compostas de matérias diferentes; iii. obras constituídas pela reunião de artigos diferentes; e iv. mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho. A mercadoria em questão não se trata de nenhum dos 4 casos em que a regra pode ser aplicada, conforme destacou a Solução de Consulta SRRF 9ª RF/DIANA nº. 126/07 (fls.43/48), a saber:

“As máquinas multifuncionais, obviamente, não são produtos misturados e não podem ser classificadas com base no critério da matéria constitutiva (plástico, metal ou outra). Tampouco, a situação é de uma mercadoria vendida como um "sortido". Assim, excluem-se as hipóteses listadas nas letras "a", "b" e "d" acima.

19. Com relação à situação "c", apesar de sua versatilidade, ela não é obtida pela reunião (ou acoplamento, agrupamento) de artigos diferentes, vez que muitos dos seus elementos, tais como cilindro de impressão, gavetas de papel, circuitos integrados e muitos outros são comuns à realização de diferentes funções. Em outras palavras, ela não é uma "obra composta pela reunião de artigos diferentes", tal como mencionada pela Regra, como seria o caso, por exemplo, de uma caneta-relógio, que combina, num único corpo; dois artigos distintos, cada qual com sua própria função e identidade. Descarta-se, pois, a utilização da RGI 3 b).”

Resta apenas, portanto, a aplicação da regra 3c, a qual determina que, dentre as posições suscetíveis de validamente se tomarem em consideração, a classificação deve-se dar na posição situada em último lugar na ordem numérica, qual seja, a **posição 8443.99.30** – Outras partes e acessórios de máquinas copiadoras.

É preciso ter em mente que a noção leiga que se tem do equipamento a que se destinam os cartuchos de toner não corresponde àquela que se deve ter para fins de classificação da mercadoria. Corriqueiramente, chamamos o equipamento de “impressora multifuncional”, identificando-o, assim, como se impressora fosse, e dando à função impressão uma preponderância que, para fins merceológicos, não existe.

Tanto assim o é que, ao ter sido criado um código específico para o equipamento multifuncional (8443.31.00), este não foi apostado como um tipo de impressora, mas como uma máquina resultante

da combinação entre si de impressora, aparelho de copiar e aparelho de telecopiar. Veja-se:

84.43 Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42; outras impressoras, máquinas copiadoras e telecopiadores (fax), mesmo combinados entre si; partes e acessórios.

8443.3 Outras impressoras, aparelhos de copiar e aparelhos de telecopiar (fax), mesmo combinados entre si.

8443.31 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

Nota-se claramente, portanto, que, para fins de classificação de uma “impressora multifuncional”, não foi dada à função de impressão prevalência sobre as demais funções de cópia e telecópia (fax), não se podendo denominar a máquina multifuncional de “impressora multifuncional”, como em linguagem leiga assim se faz.

Não havendo essa preponderância da função impressão quando da classificação do equipamento a que se destinam, parece-me óbvio inexistir também essa preponderância em relação aos cartuchos de toner que se destinam a esse mesmo equipamento.

Os acessórios de máquinas que executam múltiplas funções, tal como a máquina a que se destinam, são, sim, classificados por sua função principal, porém quando a eles se pode atribuir uma função principal, o que não se aplica ao caso.

[...]

*Como já destacado no irretocável voto acima transcrito, a RGI/SH 3A pode ser aplicável apenas quando uma posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.*

*O termo “genérico” utilizado pela regra, a meu ver, deve ser entendido como uma classe envolvendo diversas espécies, um conjunto de espécies. Pois bem. No caso em tela, dentre os códigos suscetíveis de serem utilizados (8443.99.20 – partes e acessórios de impressoras ou traçadores gráficos; 8443.99.30 – partes e acessórios de máquinas copiadoras) **nenhum é “genérico”**. Ambos são específicos e determinados: o primeiro refere-se às partes/acessórios de impressoras e o segundo, às partes/acessórios de copiadoras. Portanto, como dispõe a parte final da própria RGI/SH 3A, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma das partes do produto composto, tais posições devem considerar-se como igualmente específicas.*

*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.*

*Resta, portanto, a aplicação da RGI/SH 3C, uma vez que as Regras 3A e 3B não permitiram efetuar a classificação, de modo que a mercadoria deve ser classificada na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de serem adotadas (8443.99.20 ou 8443.99.30).*

*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 (RGCI),*

*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.”*

Portanto, os cartuchos de impressão para máquinas que desempenham funções de impressora e copiadora (8443.31) devem ser classificados no código 8443.99.39, por aplicação das RGI 1 e 3.c, independentemente da discussão sobre ser cartucho de toner ou de tinta.

Por sua vez, os cartuchos de impressão para máquinas exclusivamente impressoras devem ser classificados na subitem 8443.99.2, cujos textos são:

8443.99.2	De impressoras ou traçadores gráficos (“plotters”)
8443.99.21	Mecanismos completos de impressoras matriciais (por pontos) ou de impressoras ou traçadores gráficos (“plotters”), a jato de tinta, montados
8443.99.22	Mecanismos completos de impressoras a “laser”, LED (Diodos Emissores de Luz) ou LCS (Sistema de Cristal Líquido), montados
8443.99.23	Martelo de impressão e bancos de martelos
8443.99.24	Cabeças de impressão, exceto as térmicas ou as de jato de tinta
8443.99.25	Cabeças de impressão térmicas ou de jato de tinta, mesmo com depósito de tinta incorporado
8443.99.26	Cintas de caracteres
8443.99.27	Cartuchos de tinta
8443.99.29	Outros

Os códigos possíveis seriam 8443.99.27 ou 8443.99.29. A discussão neste ponto gira em torno da definição de toner. Para a fiscalização, toner é classificado na posição 37.07 e não na posição 32.15. Seguem os textos:

<b>32.15</b>	<b>Tintas de impressão, tintas de escrever ou de desenhar e outras tintas, mesmo concentradas ou no estado sólido.</b>	
3215.1	-Tintas de impressão:	
3215.11.00	--Pretas	0
3215.19.00	--Outras	0
3215.90.00	-Outras	
<b>37.07</b>	<b>Preparações químicas para usos fotográficos, exceto vernizes, colas, adesivos e preparações semelhantes; produtos não misturados, quer dosados tendo em vista usos fotográficos, quer acondicionados para venda a retalho para esses mesmos usos e prontos para utilização.</b>	
3707.10.00	-Emulsões para sensibilização de superfícies	15
3707.90	-Outros	
3707.90.10	Fixadores	15
3707.90.2	Reveladores	
3707.90.21	À base de negro de fumo ou de um corante e resinas termoplásticas, para a reprodução de documentos por processo eletrostático	15
3707.90.29	Outros	15
3707.90.30	Compostos diazóicos fotossensíveis para preparação de emulsões	15
3707.90.90	Outros	15

Para a recorrente, toner é uma tinta em pó, conforme afirmado pelo laudo técnico de e-fls.465/467, elaborado pelo Analista de Tecnologia da Informação do Núcleo de Processamento de Dados da Universidade Federal de Santa Catarina, que, analisando o cartucho Laserjet Marca Hewlett Packard - Q2612A, assim informou:

#### **QUESITO A SER ESCLARECIDO :**

1. O produto analisado corresponde a um Cartucho De Tinta?

#### **RESPOSTA AO QUESITO**

1. Os Cartuchos de Impressora podem ser carregados ou recarregados de dois modos, com tinta líquida (Jato) ou tinta em Pó (Toner), portanto considera-se o cartucho de Toner em questão como um cartucho de tinta.

Obs: Vide Anexo1 as fotos originais do referido produto com a

especificação do fabricante citando como "Cartucho" (Cartridge).

Por sua vez, a fiscalização esclareceu:

*"Elucida-se:*

*a) toner é um produto usado em fotografia (incluindo-se o processo eletrostático) e se inclui na posição 37.07 quando apresentado em recipientes que não são cartuchos com componentes elétricos ou mecânicos, tais como sacos, garrafas etc.*

*b) tinta em pó (referida na posição 32.15) é aquela a que vai ser adicionada um solvente (água ou outro) para uso posterior. Tinta sempre se aplica em estado líquido (ou pastoso) e o pigmento fica na superfície após a volatilização do solvente. A palavra "tinta" é usada INDEVIDAMENTE para referir-se a produtos que se aplicam por fusão (derretimento), como os que contém polímeros plásticos.*

*c) toner e revelador não são tinta. Eles agem por processo de aquecimento (fusão) dos polímeros plásticos que contam em sua composição;*

*d) as impressoras, mesmo as destinadas a máquinas de processamento de dados, a apresentadas separadamente, não são classificadas na posição 84.71. Todas elas classificam-se na posição 84.43;*

*e) a posição 84.43, desde 1º de janeiro de 2007, passou a abranger todas as impressoras, copiadoras, aparelhos de fax, que, antigamente, eram classificados nas posições 84.71, 85.17 ou 90.09;*

*f) a classificação de cartuchos do tipo que apresentam elementos elétricos ou mecânicos e que são montados no interior de impressoras ou copiadoras, contendo tinta, toner ou outros produtos de impressão, são classificados como PARTES da máquina a que se destinam;*

Corroborando a tese fiscal, a Solução de Divergência nº 15/2010 analisou a definição de toner, classificando-o na posição 37.07, com os seguintes fundamentos:

13. Neste contexto, a Nota 2 do Capítulo 37 determina que naquele Capítulo "o termo fotográfico qualifica o processo pelo qual imagens visíveis são formadas, direta ou indiretamente, pela ação da luz ou de outras formas de radiação, sobre superfícies fotossensíveis". Por sua vez, a posição 37.07 compreende as "Preparações químicas para usos fotográficos, exceto vernizes, colas, adesivos e preparações semelhantes; produtos não misturados, quer dosados tendo em vista usos fotográficos, quer acondicionados para venda a retalho para esses mesmos usos e prontos para utilização". "(grifou-se)

14. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado/NESH, aprovadas pelo Decreto nº 435/92, DOU 28/01/1992 e atualizadas pela IN/SRF nº 157/2002, DOU 01/07/2002, e posteriores, que constituem elementos subsidiários

de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições da Nomenclatura, referentes a posição 37.07, esclarecem que “essa posição compreende os produtos do gênero dos que se utilizam para obtenção direta de imagens fotográficas, os quais podem se apresentar puros ou sob a forma de misturas (preparações) de dois ou mais produtos que se destinem a usos fotográficos”.

15. Das disposições precedentes, é possível concluir-se que o processo de sensibilização do cilindro de superfície fotossensível e de sua revelação pela deposição de toner em tal cilindro é **um processo fotográfico**, nos termos da Nomenclatura. Corroborando tal assertiva, faz-se referência novamente as NESH da posição 37.07 que, elencando os produtos abrangidos pela posição, cita as emulsões para sensibilização de superfícies, fixadores, produtos de viragem, reforçadores, bem como os **reveladores**, destinados a tornar visíveis as imagens fotográficas latentes, **incluindo expressamente neste grupo os reveladores utilizados para a reprodução de documentos por processo eletrostático**.

16. Por sua vez, impressoras a laser são equipamentos cujo processo de funcionamento é semelhante ao utilizado na reprodução eletrostática. Um cilindro de metal, fotossensível, apresenta variações de resistividade provocadas pela luz que incide nele, mudando sua polarização. Após a polarização, um outro cilindro repleto de “toner”, por processo eletrostático, transfere este produto para o cilindro metálico, revelando a imagem latente do que se vai imprimir. A etapa seguinte é feita por meio de um fusor aquecido que derrete o “toner” que está no cilindro, fundindo-o com o papel.

17. Por sua vez, a Posição 32.15, pretendida pelo consulente, abriga as “tintas de impressão”, que, segundo as NESH daquela posição, são: “**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 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”. E acrescentam: “**Estas tintas apresentam-se geralmente líquidas ou em pastas**. Contudo, esta posição abrange não só as tintas concentradas ainda líquidas, mas também **as tintas sólidas (em pó, pastilhas, tabletes, bastões, etc.), suscetíveis de se utilizarem como tais por simples dissolução ou dispersão**”.(grifou-se)

18. Como se vê, a posição 32.15, que inclui as tintas de impressão, pretendida pela consulente, mostra-se, pelas razões aqui expostas, inadequada ao enquadramento do produto em estudo. Em que pese a analogia funcional com tinta, qual seja a propriedade em conferir cor ao documento impresso ou reproduzido bem como sua denominação coloquial por vezes usada de “tinta em pó”, o produto em tela não se reveste das características necessárias (composição e solubilidade) para

denominar-se “tinta de impressão”, nos termos da Nomenclatura.

19. Desta forma, infere-se que o produto sob análise, por se tratar de uma preparação química para usos fotográficos, se enquadra na posição 37.07.

20. A RGI/SH nº 6 dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas. Não se tratando de emulsão para sensibilização de superfícies (subposição 3707.10), a subposição aplicável é a residual 3707.90 – “Outros”.

21. Por seu turno, a RGC/NCM nº 1 estabelece que 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.

22. A subposição 3707.90 encontra-se subdividida nos seguintes itens:

3707.90 Outros

3707.90.10 Fixadores

3707.90.2 Reveladores

3707.90.30 Compostos diazólicos fotossensíveis para preparação de emulsões

3707.90.90 Outros

23. O que se coloca em questão, agora, é se o produto em tela pode ser considerado um “revelador” do item 3707.90.2. O Interessado entende que não, visto que, em seu entendimento, o “revelador” seria um produto destinado a ser usado em conjunto com o “toner” no processo de revelação eletrostática. Todavia, este conceito, por vezes usado comercialmente, não é aquele utilizado pela Nomenclatura, nos termos das NESH da posição 32.15 – citadas pelo próprio consulente em sua petição inicial:

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).

24. Como se vê, de acordo com as Nesh, o “toner” faz parte do “revelador”, não sendo um componente que trabalha em conjunto com este último, conforme afirma o Interessado.

25. *Ocorre que o “revelador”, quando da invenção do método de revelação eletrostático, era composto sempre por dois elementos (chamado sistema de revelação “duplo componente”: o “toner” propriamente dito (negro de fumo e resinas termoplásticas) e um veículo (ou “carrier”), que pode ser composto de diversas matérias, como grãos de areia, limalha de ferro, e outras, magnéticas ou não, tendo por função tanto “carregar” eletricamente o “toner” quanto transportá-lo até o cilindro fotocondutor.*

26. *Este “carrier”, cujas partículas normalmente tem dez vezes o tamanho da partícula do toner, por vezes, comercialmente, é denominado “revelador”, conceito inclusive utilizada pelo consulente em sua petição. Todavia, conforme se viu, tal definição não subsiste na Nomenclatura.*

27. *Como uma evolução do sistema “duplo componente” surgiu o sistema de revelação “monocomponente”, hoje amplamente utilizado especialmente em impressoras a laser, que consiste em um único componente, que basicamente é um “toner” já com elementos agregados que tornam desnecessária a utilização de outro componente. Normalmente, este tipo de “toner” já tem características magnéticas, sendo assim não precisam de um outro componente (ou seja, o “carrier”) para “carregá-lo”. Desta forma, apenas um único produto (o toner “monocomponente”) faz as vezes do conjunto “toner mais “carrier””, utilizado no sistema de revelação de “duplo componente” e, portanto, se caracteriza como um “revelador”, visto que tem por função **fazer aparecer a imagem latente no cilindro fotossensível** – exatamente a mesma função do conjunto “toner mais carrier” utilizado no sistema de “duplo componente”.*

28. *Como se vê pelos catálogos obtidos na rede mundial de computadores e anexados ao presente processo, o produto em pauta se encaixa à perfeição nesta definição: é um composto à base de negro de fumo, resinas termoplásticas (copolímero acrílico de estireno) e óxido de ferro (este último responsável pelas características magnéticas do produto), e é destinado à revelação eletrostática “monocomponente”.*

29. *Desta forma, o produto se classifica no item 3707.90.2, “Reveladores”. No âmbito deste item, o mesmo se classifica no subitem 3707.90.21, “À base de negro de fumo ou de um corante e resinas termoplásticas, para a reprodução de documentos por processo eletrostático”, visto que se trata da caracterização perfeita do produto.*

30. *Observe-se ainda, reforçando tal entendimento, que o Ditame Mercosul nº 27/98, internalizado pelo Ato Declaratório Coana nº 95/98 já havia classificado no mesmo código o seguinte produto:*

*Ditame Mercosul nº 95/98*

*Reveladores à base de negro de fumo e copolímero acrílico-estireno, mesmo com ferrite de zinco, para reprodução de documentos por processo eletrostático*  
3707.90.21

31. Registre-se, por último, que as informações acerca do funcionamento de impressoras a laser e copiadoras eletrostáticas foram obtidas através do livro “Handbook of Imaging Materials”, editado nos EUA por Arthur S. Diamond e David S. Weiss, além de diversos sítios da rede mundial de computadores, em especial o “Projeto de Instrumentação de Ensino F-809 Estudo do Funcionamento de uma Máquina Fotocopiadora”, de autoria do acadêmico da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp) Rogério Boucault Palhares, sob a orientação do Prof. José Joaquim Lunazzi, e o caderno técnico “Reformatação”, parte do Projeto Conservação Preventiva em Bibliotecas e Arquivos (2001), de autoria de Shereilyn Ogden, entre outros, disponíveis nos seguintes endereços eletrônicos no dia 19 de novembro de 2010:

[http://www.ifi.unicamp.br/~lunazzi/F530\\_F590\\_F690\\_F809\\_F895/F809/F809\\_sem2\\_2002/995108\\_Rog%E9rioPalhares\\_maq\\_fotocopiadora.pdf](http://www.ifi.unicamp.br/~lunazzi/F530_F590_F690_F809_F895/F809/F809_sem2_2002/995108_Rog%E9rioPalhares_maq_fotocopiadora.pdf)

[http://www.arqsp.org.br/cpba/pdf\\_cadtec/44\\_47.pdf](http://www.arqsp.org.br/cpba/pdf_cadtec/44_47.pdf)

Tal conclusão também constou da Solução de Divergência nº 7/2011, que assim foi ementada:

*Assunto: Classificação de Mercadorias*

*Reforma a Solução de Consulta SRRF/9ªRF/Diana nº 436, de 06 de dezembro de 2007. Mercadoria “Toner preto em pó, constituído à base de corante (negro de fumo) e resinas termoplásticas, contendo óxido de ferro, utilizado no enchimento de cartuchos próprios para impressoras a laser” classifica-se no código 3707.90.21 da Tarifa Externa Comum vigente.*

Salienta-se que esta definição de toner já foi enfrentada por esta turma, em outra composição, mediante o Acórdão nº 3302-002.837, de 28/01/2015, de lavra da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas, cuja ementa e fundamento, transcrevo abaixo e adoto como razão de decidir:

*TONER. NOME COMERCIAL. CLASSIFICAÇÃO FISCAL VINCULADA À ESSÊNCIA DO PRODUTO.*

*O produto conhecido comercialmente como TONER, com as características do presente processo, encontra correta classificação fiscal na NCM 3707.90.21. Não se classifica produto apenas lendo os títulos da Seção, Capítulo e Subcapítulo, estes são apenas indicativos. É preciso analisar a composição do produto que se pretende classificar.*

Excerto:

*"A despeito da tendência natural de classificar um produto comercialmente denominado como "Toner" como "Tintas para Impressão", é cediço que a Regra no I de Classificação determina que "Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos tem apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras seguintes."*

*Neste aspecto, não se classifica produto apenas lendo os títulos da Seção, Capítulo e Subcapítulo, estes são apenas indicativos. É preciso analisar a composição do produto que se pretende classificar.*

*Após analisar a discussão travada nos autos, percebo que a divergência está pautada, especificamente, na interpretação das Notas Explicativas. Segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado a Posição 3215 compreende:*

*"A) Tintas de impressão.*

*São 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 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".*

*E acrescentam:*

*"Estas tintas apresentam-se geralmente líquidas ou em pastas.*

*Contudo, esta posição abrange não só as tintas concentradas ainda líquidas, mas **também as tintas sólidas (em pó, pastilhas, tabletes, bastões, etc.)**, suscetíveis de se utilizarem como tais por simples dissolução ou dispersão". destaquei*

*Enquanto as Notas Explicativas da Posição 37.07 diz:*

*"essa posição compreende os produtos do gênero dos que se utilizam para obtenção direta de imagens fotográficas, os quais podem se apresentar puros ou sob a forma de misturas (preparações) de dois ou mais produtos que se destinem a usos fotográficos".*

*A questão é que, de acordo com o procedimento de impressão apresentado pela Recorrente e constatado pela fiscalização e autoridades administrativas quando da análise da mencionada Solução de Divergência, ao produto importado pela Recorrente não é adicionado nenhum componente na intenção de se promover à sua "dissolução" ou "dispersão". O pó negro importado pela Recorrente é utilizado de forma direta para a*

*reprodução que se pretende, sendo aplicado após ter sido aquecido, conforme esclarecido na decisão recorrida:*

“Por sua vez, impressoras a laser são equipamentos cujo processo de funcionamento é semelhante ao utilizado na **reprodução eletrostática**. Um cilindro de metal, fotossensível, apresenta variações de resistividade provocadas pela luz que incide nele, mudando sua polarização. Após a polarização, um outro cilindro repleto de “toner”, por processo eletrostático, transfere este produto para o cilindro metálico, revelando a imagem latente do que se vai imprimir. **A etapa seguinte é feita** por meio de um fusor aquecido que derrete o “toner” que está no cilindro, fundindo-o **com o papel.**” *destacamos .*

*Não há, neste caso, a dissolução ou dispersão do pó do Toner. Ademais, conforme bem lembrado pela decisão recorrida, a posição 37.07. refere-se expressamente ao processo eletrostático similar aquele utilizado pelas impressões a laser, verbis:*

“Corroborando tal assertiva, faz-se referência novamente as NESH da posição **37.07** que, elencando os produtos abrangidos pela posição, cita as emulsões para sensibilização de superfícies, fixadores, produtos de viragem, reforçadores, bem como os **reveladores**, destinados a tornar visíveis as imagens fotográficas latentes, incluindo expressamente neste grupo os reveladores utilizados para a reprodução de documentos por processo eletrostático.” *destaquei Atualmente, ainda é possível encontrar dentre as Notas NESH a seguinte Nota Excludente:*

“3215 Esta posição não compreende:

a) Os reveladores constituídos por um toner (mistura de negro de carbono e de resinas termoplasmáticas) misturado a um veículo (grãos de areia envolvidos em etilcelulose) e utilizados em fotocopiadoras (**posição 37.07**) destaquei

*Ante o exposto, com razão a fiscalização em relação à classificação fiscal do produto importado pela Recorrente.*

No mesmo sentido, o Acórdão nº 3402-005.244:

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. TONER. NCM 3707.90.21. O produto conhecido comercialmente como toner com as características do presente processo encontra correta classificação fiscal no código NCM 3707.90.21. Somente as tintas sólidas que sejam suscetíveis de se utilizarem como tais por simples dissolução ou dispersão podem ser incluídas na posição 3215, o que não é o caso dos autos. A posição 3215 não abrange os reveladores constituídos por um toner (mistura de negro de carbono e de resinas termoplasmáticas) misturado a um veículo (grãos de areia envolvidos em etilcelulose) e utilizados em fotocopiadoras (posição 37.07).*

Destarte, o toner não se classifica como tinta para impressão, nos termos das notas do Sistema Harmonizado, pois não se promove a sua dissolução ou dispersão,

característica das tintas, de acordo com as NESH da posição 32.15. Consequentemente, o cartucho de toner não pode ser considerado na posição 8443.99.27, como cartucho de tinta, mas na posição 8443.99.29 - Outras.

Quanto à orientação dada pela Solução de Consulta nº 61/2007 (e-fl. 469), destaca-se que não há informação sobre o consulente, donde infere-se que não se trata da recorrente, não se lhe aplicando seus efeitos, conforme artigo 14 da IN RFB nº 740/2007.

No que se refere à ausência de laudo pericial para suportar a definição de que toner não é tinta, vê-se que referida conclusão foi obtida a partir das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, das definições contidas nos textos das posições e notas de seção e capítulos e das notas explicativas do Sistema Harmonizado, ou seja, típica atividade de classificação de mercadorias, não considerada aspecto técnico a demandar laudo pericial, nos termos do §1º<sup>3</sup> do artigo 30 do Decreto nº 70.235/1972.

Ressalta-se que a atividade de classificação fiscal é de competência da RFB, a teor do revogado Decreto nº 3.366/2000 (e nos que se sucederam), cujo artigo 7º do Anexo I dispunha:

*Art. 7º À Secretaria da Receita Federal compete::*

*[...]*

*XVIII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e origem de mercadorias, inclusive representando o país em reuniões internacionais sobre a matéria;*

Assim, as conclusões obtidas pelo perito não são aspectos técnicos de área de competência a serem adotados, mas efetiva classificação fiscal, atividade inserta na competência da RFB e do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, razão pela qual este julgador não está adstrito à conclusão tomada pelo perito.

Concluo que as reclassificações promovidas pela fiscalização estão corretas.

### **Reclassificação de ceras de impressão**

Quanto à reclassificação de ceras para impressão do código 8443.99.27 para 3215.11.00 ou 3215.19.00 (e-fl. 221), a recorrente não efetuou qualquer contestação quanto à decisão da DRJ, que assim expôs suas razões:

*"Quanto às ceras de impressão, a importadora utilizouse da classificação fiscal no mesmo código NCM 8443.99.27, já visto, alegando tratar-se de cartucho de impressão de tinta sólida, enquanto que a reclassificação procedida pelo fisco foi nos códigos NCM 3215.11.00 (cor preta) e 3215.19.00 (ceras de outras cores):*

<sup>3</sup> Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

32.15 Tintas de impressão, tintas de escrever ou de desenhar e outras tintas, mesmo concentradas ou no estado sólido.

3215.1 Tintas de impressão:

3215.11.00 Pretas 3215.19.00 Outras 3215.90.00 Outras *As ceras de impressão, aqui referidas, são originadas de uma nova tecnologia de impressão, na qual não se utiliza cartuchos, devendo ser, de pronto, considerada inadequada a classificação eleita pelo contribuinte na NCM 8443.99.27 Cartuchos de tinta.*

*Como dito, a cera não usa cartucho, sendo ela própria, em forma de pequeno bastão sólido, que se encaixa na impressora que usa este tipo de tecnologia. O derretimento da cera é que torna efetivo o processo de impressão. Às fls. 112/128, foram anexadas especificações deste produto, tratado como bastões de cera para impressora ou "solid ink", bem como as impressoras compatíveis e seu funcionamento.*

*Em pesquisas na internet, verificase que a Xerox, empresa que utiliza esta tecnologia de impressão com cera, em termos de significação, equipara os termos "tinta sólida", utilizados em Portugal, ou mesmo "solid ink", utilizados em países de língua inglesa, com os termos "cera sólida", utilizados no Brasil.*

*Assim sendo, correta a classificação eleita pelo fisco, nos códigos NCM 3215.11.00 (cor preta) e 3215.19.00 (ceras de outras cores), pelos seus próprios textos, uma vez que se trata de tinta para impressão em estado sólido, preta e outras, utilizando-se das 1ª e 6ª RGI."*

Desse modo, esta decisão tornou-se definitiva, conforme artigo 42<sup>4</sup> do Decreto 70.235/1972.

### **Reclassificação das fitas magnéticas para processamento de dados**

A fiscalização reclassificou os produtos da posição 8523.29.21 para o código 8523.29.29. A recorrente defendeu que sua posição se refere às fitas magnéticas não superiores a 4mm, é mais específica e segue a orientação da Solução de Divergência COANA nº 14/2007.

A fiscalização fundamentou a autuação nos seguintes termos:

*"Tratam-se de fitas magnéticas, EM CARTUCHOS, para processamento de dados digitais de classificação fiscal 8523.29.29.*

*No "Relatório das fitas magnéticas não gravadas para processamento de dados digitais", fl. 1 de 1, anexo-a -este -Auto-de Infração, demonstra-se todas as importações relacionadas a estes produtos, constatando-se na coluna "NCM DI", que o próprio contribuinte adota, por vezes, o código TEC-NCM*

<sup>4</sup> Art. 42. São definitivas as decisões:

[...]

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício

8523.29.21 (erroneamente) e por outras o código TEC-NCM  
8523.29.29 (corretamente)."

Os textos das posições são:

<b>85.23</b>	<b>Discos, fitas, dispositivos de armazenamento não-volátil de dados à base de semicondutores, “cartões inteligentes” (“smart cards”) e outros suportes para gravação de som ou para gravações semelhantes, mesmo gravados, incluídos as matrizes e moldes galvânicos para fabricação de discos, exceto os produtos do Capítulo 37.</b>
8523.2	-Suportes magnéticos:
8523.21	--Cartões com tarja magnética
8523.21.10	Não gravados
8523.21.20	Gravados
8523.29	--Outros
8523.29.1	Discos magnéticos
8523.29.11	Dos tipos utilizados em unidades de discos rígidos
8523.29.19	Outros
<b>8523.29.2</b>	<b>Fitas magnéticas, não gravadas</b>
<b>8523.29.21</b>	<b>De largura não superior a 4mm, em cassetes</b>
<b>8523.29.22</b>	<b>De largura superior a 4mm mas inferior ou igual a 6,5mm</b>
<b>8523.29.23</b>	<b>De largura superior a 6,5mm mas inferior ou igual a 50,8mm (2”), em rolos ou carretéis</b>
<b>8523.29.24</b>	<b>De largura superior a 6,5mm, em cassetes para gravação de vídeo</b>
<b>8523.29.29</b>	<b>Outras</b>
8523.29.3	Fitas magnéticas, gravadas
8523.29.31	Para reprodução de fenômenos diferentes do som ou da imagem
8523.29.32	De largura não superior a 4mm, em cartuchos ou cassetes, exceto as do subitem 8523.29.31
	Ex 01 - Gravadas com matéria didática
	Ex 02 - Para gravação simultânea de imagem e som, próprias para televisão (vídeo-tape), gravadas com matéria de natureza científica ou educativa
8523.29.33	De largura superior a 6,5mm, exceto as do subitem 8523.29.31
	Ex 01 - Gravadas com matéria didática, em cartuchos ou cassetes
	Ex 02 - Para gravação simultânea de imagem e som, próprias para televisão (vídeo-tape), gravadas com matéria de natureza científica ou educativa, em cartuchos, cassetes e semelhantes
8523.29.39	Outras
	Ex 01 - Gravadas com matéria didática, apresentadas em artefatos semelhantes a cartuchos ou cassetes
	Ex 02 - Gravadas com matéria didática, em cartuchos ou cassetes
	Ex 03 - Para gravação simultânea de imagem e som, próprias para televisão (vídeo-tape), gravadas com matéria de natureza científica ou educativa, apresentadas em artefatos semelhantes a cartuchos ou cassetes
8523.29.90	Outros
8523.40	-Suportes ópticos
8523.40.1	Não gravados
8523.40.11	Discos para sistema de leitura por raios “laser” com possibilidade de serem gravados uma única vez
8523.40.19	Outros
8523.40.2	Gravados
8523.40.21	Para reprodução apenas do som
8523.40.22	Para reprodução de fenômenos diferentes do som ou da imagem
8523.40.29	Outros
8523.5	-Suportes semicondutores:

8523.51.00	--Dispositivos de armazenamento não-volátil de dados à base de semicondutores
8523.52.00	--Cartões inteligentes ("smart cards")
8523.59	--Outros
8523.59.10	Cartões e etiquetas de acionamento por aproximação
8523.59.90	Outros
8523.80.00	-Outros

Pelas posições adotadas, tratam-se de fitas magnéticas não gravadas. A fiscalização afirma que são fitas magnéticas em cartuchos, fato não contestado pela recorrente, que apenas diz que são de largura não superior a 4mm. De fato, os produtos reclassificados possuem a descrição de 4mm ou cartucho, sem a especificação de largura (e-fl. 263).

Observando a subposição 8523.29 verifica-se que as fitas magnéticas em cassetes são distintas das fitas magnéticas em cartuchos:

8523.29.3	Fitas magnéticas, gravadas
8523.29.31	Para reprodução de fenômenos diferentes do som ou da imagem
8523.29.32	De largura não superior a 4mm, <b>em cartuchos ou cassetes</b> , exceto as do subitem 8523.29.31
	Ex 01 - Gravadas com matéria didática
	Ex 02 - Para gravação simultânea de imagem e som, próprias para televisão (vídeo-tape), gravadas com matéria de natureza científica ou educativa
8523.29.33	De largura superior a 6,5mm, exceto as do subitem 8523.29.31
	Ex 01 - Gravadas com matéria didática, em <b>cartuchos ou cassetes</b>
	Ex 02 - Para gravação simultânea de imagem e som, próprias para televisão (vídeo-tape), gravadas com matéria de natureza científica ou educativa, em cartuchos, cassetes e semelhantes
8523.29.39	Outras
	Ex 01 - Gravadas com matéria didática, apresentadas em artefatos semelhantes a cartuchos ou cassetes
	Ex 02 - Gravadas com matéria didática, em <b>cartuchos ou cassetes</b>
	Ex 03 - Para gravação simultânea de imagem e som, próprias para televisão (vídeo-tape), gravadas com matéria de natureza científica ou educativa, apresentadas em artefatos semelhantes a cartuchos ou cassetes

O código 8523.29.21 utilizado pela recorrente é para fitas magnéticas, não gravadas, não superior a 4 mmm, mas em cassetes e não em cartuchos, que somente é cabível no código residual 8523.29.29 - Outras. Portanto, correta a reclassificação fiscal.

No que se refere à Solução de Divergência nº 14/2007, sem razão a recorrente, pois o produto objeto da referida solução era fita magnética com largura de 4mm, apresentadas em cassetes e não em cartuchos, como as aqui analisadas:

*SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COANA Nº 14, DE 24 DE OUTUBRO DE 2007*

*DOU 26.10.2007*

*ASSUNTO: Classificação de Mercadorias*

*EMENTA: Reforma da Solução de Consulta SRRF/ T RF/Diana nº 50, de 9 de fevereiro de 2007.*

*Mercadorias: Fitas magnéticas para armazenamento de dados com largura de 4mm, apresentadas em cassetes, modelos DG90P, DGD120P, DGD125P, DGD150P e DGDAT72, marca registrada SONY, modelo IBM-Certified 4mm Data Cartridges, marca registrada IBM, e modelos DDS-90, DDS-2 120, DDS-3 125, DDS-4 150 e DAT72, marca registrada IMATION, classificam-se no código 8523.29.21 da NCM.*

### **Inaplicabilidade das multas**

Neste tópico, reitero que não houve contestação, em impugnação, por parte da recorrente quanto à multa regulamentar de 1% por erro de classificação fiscal, prevista no artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001, abaixo transcrito:

*Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria: (Vide)*

*I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou*

*II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.*

*§ 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.*

Assim, não conheço das alegações concernentes a tal multa.

Quanto à multa de 75% aplicada com base no artigo 725, I do Decreto 6.759/2009 (matriz legal sendo o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996), a recorrente alegou que não agiu de má-fé, que a multa carece de razoabilidade e desproporcionalidade e que o ADI nº 13/2002 deveria ser aplicado, exonerando a referida penalidade.

Pois bem, a multa referida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 vincula-se à inobservância da obrigação principal, relativa à falta de pagamento ou recolhimento, integral ou parcial. Vincula-se ao tributo exigido no lançamento de ofício, sendo, portanto, a situação verificada nos presentes autos e expressamente definida no art. 44, sendo sua aplicação atividade vinculada e obrigatória por parte da autoridade fiscal, nos termos do artigo 142<sup>5</sup> do CTN:

---

<sup>5</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Destaca-se, ainda, que a responsabilidade por infrações da legislação tributária, salvo disposição em contrário, independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, nos termos do artigo 136 do CTN. Assim, não há que se perquirir má-fé ou intenção por parte da recorrente. Aliás, se constatada tal situação, a multa aplicável seria a de 150%, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 e não a aplicada de 75%, prevista em seu inciso I.

A recorrente alegou, ainda, a necessidade de afastamento da multa prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, por ter a mercadoria sido corretamente descrita na Declaração de Importação e não ter havido má-fé quanto ao erro de classificação fiscal, em respeito ao ADI nº 13/2002, cujo conteúdo transcrevo:

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 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 art. 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 art. 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.*

Sem razão a recorrente, pois o ADI nº 13/2002 dispõe sobre a não aplicação da referida multa nos casos de solicitação de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, bem assim a indicação indevida de destaque ex, situações que não foram aqui tratadas. A presente autuação decorreu de classificação fiscal incorreta (códigos incorretos e não apenas indicação indevida de ex tarifário), não abarcada pelo ADI nº 13/2002, atualmente revogado pelo ADI nº 6/2018.

---

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Também não é caso de aplicação da multa moratória prevista no *caput* do art. 61<sup>6</sup> da Lei nº 9430, pois que incidente sobre os débitos decorrentes de tributos não pagos nos prazos de vencimento estabelecidos na legislação, mas apurado espontaneamente pelo contribuinte e não em lançamento de ofício.

Quanto à possibilidade de cumulação de penalidades previstas no artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001 e do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, o próprio artigo 84, em seu §2º, tratou de estipular a possibilidade jurídica de sua cumulação:

*Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria: [\(Vide\)](#)*

*[...]*

*§ 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no [art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996](#), e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis.*

Por fim, quanto à exclusão da multa por observância de práticas reiteradas pelas autoridades fiscais, conforme inciso III do artigo 100 do CTN, a recorrente não demonstra quais foram as práticas reiteradas perpetradas pelas autoridades fiscais. Por certo, não podem ser as soluções de consulta, já que não foram apresentadas soluções que vinculassem a Administração ao entendimento da recorrente (o que, se existisse, não apenas excluiria as penalidades, mas a própria tributação), mas, ao contrário, a autuação foi lastreada em Solução de Consulta SRRF/9º RF/DIANA nº 126/2007, de 26/03/2007, contrária ao entendimento da recorrente e anteriores aos fatos geradores, proferida pela Superintendência da 9º Região Fiscal, que jurisdiciona a DRF/Joinville, unidade administrativa a qual estão vinculadas as autoridades fiscais e a própria recorrente.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

---

<sup>6</sup> Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Processo nº 10920.003902/2008-35  
Acórdão n.º **3302-006.431**

**S3-C3T2**  
Fl. 655

---