



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.721929/2011-51
ACÓRDÃO	3002-004.300 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MASTER - COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 22/02/2007 a 30/07/2008

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

Nos termos da Súmula Vinculante CARF nº 11, não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, o qual é regido pelo Decreto nº 70.235/72, e não pela Lei nº 9.873/1999.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. TEMA REPETITIVO Nº 1.293 DO STJ. INCIDÊNCIA DA RESSALVA (TESE Nº 3). MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DE MERCADORIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI Nº 9.873/1999.

O precedente vinculante firmado no Tema nº 1.293 do STJ estabelece a incidência da prescrição intercorrente trienal (art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999) sobre os processos administrativos de apuração de infrações aduaneiras, ressalvando, contudo, que o referido prazo não se aplica quando a obrigação descumprida destinar-se direta e imediatamente à fiscalização ou à arrecadação de tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado (tese nº 3). A indicação correta da classificação fiscal na Declaração de Importação constitui dever instrumental umbilicalmente ligado à identificação do fato gerador, à alíquota aplicável e à correspondente quantificação do crédito tributário. Por ostentar finalidade de tutela da atividade arrecadatória, a exigência do crédito decorrente de erro na classificação afasta o microsistema da Lei nº 9.873/1999, submetendo-se ao rito do Decreto nº 70.235/1972.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 22/02/2007 a 30/07/2008

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

A mercadoria denominada comercialmente como “pó de toner” classifica-se no código 3707.90.90, da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM),

Tarifa Externa Comum (TEC), nos termos das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nºs 1 e 6, RGC/NCM 1, e NESH.

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA NA NCM. RETROATIVIDADE BENIGNA

A revogação do dispositivo normativo que suporta a aplicação da multa tal como lavrada, sem a regulamentação dos novos critérios normativos impostos pela Lei Complementar n. 227/2026 enseja o cancelamento da multa aplicada com respaldo no art. 84 da MP 2158/2001 por força do art. 106, II do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, vencidas as conselheiras Neiva Aparecida Baylon (relatora) e Gisela Pimenta Gadelha, que a acolheram para cancelar a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria, decorrente de erro na classificação fiscal; e, por unanimidade, em rejeitar as demais preliminares. No mérito, acordam em dar parcial provimento ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, para extinguir a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, ante a revogação expressa do dispositivo legal que amparou sua exigência, pelo art. 181, II, da LC nº 227/2026 c/c art. 106, II, 'a', do CTN. Designada para redigir o voto vencedor quanto à preliminar de prescrição intercorrente a conselheira Renata Casorla Mascareñas. Julgamento iniciado na reunião de 02 a 05/02/2026. Na conclusão do julgamento, em 14/05/2026, participou o conselheiro Marcio José Pinto Ribeiro (suplente convocado), e ausentou-se o conselheiro Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão, que deixou de compor este Colegiado.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon – Relator

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Marcio José Pinto Ribeiro (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Trata-se de impugnação apresentada por MÁSTER – Comércio, Importação e Exportação contra os Autos de Infração lavrados às fls. 405 e seguintes, por meio dos quais se exigem diferenças de IPI, PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, acrescidas de juros de mora, multa de ofício de 75% e multa administrativa de 1% sobre o valor aduaneiro das Declarações de Importação, em razão de suposta classificação fiscal incorreta, totalizando o montante de R\$ 518.089,91.

Conforme Termo de Verificação de fls. 384/402, a fiscalização apurou que, no período de fevereiro de 2007 a julho de 2008, a interessada importou mercadorias descritas como pó de toner (dry ink), classificando-as nas NCM 3215.11.00 e 3215.19.00, quando, a seu ver, deveriam ter sido enquadradas na NCM 3707.90.90, conforme entendimento firmado em Solução de Consulta da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 9ª Região Fiscal. Em razão disso, procedeu à reclassificação das mercadorias e à lavratura dos autos de infração correspondentes, com exigência dos tributos e aplicação das penalidades previstas no art. 84 da MP nº 2.158-35/2001, c/c art. 69 da Lei nº 10.833/2003 e art. 711, III, do Decreto nº 6.759/2009.

Cientificada do lançamento em 14/07/2011, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva às fls. 484/528, na qual, em síntese, alega:

- a) Nulidade do auto de infração, por vício formal e material, ao argumento de que não foi regularmente intimada da Solução de Consulta nº 432/2007, em razão de suposta entrega da correspondência em endereço diverso e a pessoa estranha ao seu quadro funcional, o que teria cerceado seu direito de defesa e violado os arts. 23, 48 e 59 do Decreto nº 70.235/1972;
- b) Que o procedimento fiscal teria sido iniciado antes de sua ciência da solução de consulta e concluído sem a observância do prazo legal, o que ensejaria nulidade do lançamento;
- c) Que a autoridade fiscal adotou interpretação contraditória e equivocada das regras de classificação fiscal, ao afirmar que os títulos de seções, capítulos e subcapítulos teriam apenas valor indicativo, violando a lógica do Sistema

Harmonizado e os princípios da legalidade, tipicidade cerrada e segurança jurídica;

d) Que o pó de toner para impressora a laser é tinta em estado sólido, enquadrável no Capítulo 32, NCM 3215.11.00 e 3215.19.00, não se tratando de preparação química para uso fotográfico, razão pela qual seria inaplicável a NCM 3707.90.90, própria de produtos químicos para fotografia e cinematografia;

e) Que há insegurança e divergência no próprio entendimento da Receita Federal, que já teria classificado o mesmo produto em diferentes códigos (32.15.11.00, 37.07.90.90 e 37.07.90.21), o que afastaria a possibilidade de imputação de infração;

f) Que, a partir de agosto de 2008, após orientação fiscal, passou a adotar a classificação no Capítulo 37, recolhendo os tributos correspondentes;

g) Que são indevidas a multa de ofício e a multa por classificação fiscal incorreta, por inexistência de infração, boa-fé da contribuinte e ausência de conduta dolosa;

h) Que, caso mantida a exigência de IPI, deve ser assegurado o direito ao aproveitamento do crédito correspondente, no valor de R\$ 312.145,00, a fim de preservar o princípio da não cumulatividade.

Ao final, requer:

(i) o reconhecimento da tempestividade e concessão de efeito suspensivo à impugnação;

(ii) a anulação do auto de infração, por vício formal e material;

(iii) no mérito, a improcedência total do lançamento, com reconhecimento da correção da classificação nas NCM 3215.11.00 e 3215.19.00;

(iv) subsidiariamente, o afastamento das multas e o reconhecimento do direito ao crédito de IPI; e

(v) a concessão de prazo e benefícios legais para pagamento, em caso de manutenção parcial da exigência.

A Impugnação foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. A mercadoria denominada comercialmente como “pó de toner” classifica-se no código 3707.90.90, da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), Tarifa Externa Comum (TEC), nos termos das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nºs 1 e 6, RGC/NCM 1, e NESH. **LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL E MATERIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.** Os Autos de Infração (AI's) encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, permitindo o exercício do contraditório e da ampla defesa, não havendo que se falar em sua nulidade.

TRIBUTOS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. A insuficiência de pagamento de tributos na importação, em decorrência de classificação errônea de mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, enseja o lançamento das diferenças que deixaram de ser recolhidas, acrescidas de juros de mora e multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

MULTA DE 1% DO VALOR ADUANEIRO. Cabível a multa prevista no art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001, se o importador não logrou classificar corretamente a mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul e/ou prestou de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Em sede de Recurso voluntário a recorrente busca, fundamentalmente, a extinção do processo por prescrição intercorrente ou, alternativamente, a anulação do Auto de Infração por vício insanável na intimação, argumentando que foi privada de seu direito de defesa ao não receber regularmente a Consulta 432 que fundamentou a autuação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora.

Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Conforme relatado, trata-se de Autos de Infração de folhas 405 e seguintes, por meio dos quais se exige da interessada diferenças de IPI, PIS/PASEP e COFINS, acrescidos de juros de mora e de multa de ofício de 75%; e multa administrativa de 1% sobre o valor aduaneiro das DI's autuadas, que perfazem o valor de R\$ 518.089,91, decorrentes da reclassificação das mercadorias importadas para o código 3707.90.90.

A recorrente alega preliminarmente a prescrição intercorrente, com base na lei nº 9.873/1999, sob o argumento de que os processos administrativos deveriam ser analisados e julgados em até 03 (três) anos, contados da interposição do recurso pelo contribuinte.

A morosidade por conta da administração pública na prática dos atos processuais, inclusive para proferir decisões, poderia, em tese, suscitar a ocorrência da prescrição intercorrente. Entretanto, a jurisprudência é pacífica quanto a inexistência desse instituto no âmbito do processo administrativo fiscal. Por tais razões, se aplica ao presente caso a Súmula CARF nº 11, a qual dispõe que: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo-fiscal.

Cumpre destacar que as súmulas CARF são de observância obrigatória pelos seus julgadores, ou seja, estão expressamente vinculados à sua redação. Assim, não há que se falar de prescrição intercorrente em relação aos tributos e multas tributárias, objeto do presente lançamento.

Contudo, no caso de multas cuja natureza seja administrativa aduaneira e aplicável a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema n.º 1.293, apreciado sob a sistemática dos recursos repetitivos, ocasião em que a Corte definiu as teses jurídicas pertinentes à matéria.

Dessa forma, deixam-se assentadas, com força vinculante as seguintes conclusões decorrentes do Tema 1.293:

1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de três anos;
2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário), quando a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação;
3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 apenas se a obrigação descumprida, embora inserida no contexto aduaneiro, se destinar direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.”

Conforme se depreende da tese fixada no Tema nº 1.293, há uma limitação material à aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999, a qual decorre do próprio texto legal.

Nesse contexto, o Superior Tribunal de Justiça foi categórico ao consignar, como ressalva na tese, que: a sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

No caso, trata-se da multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria decorrente de erro na classificação fiscal, por força do artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Em minha visão, trata-se de multa cuja natureza se aplica o entendimento do STJ.

Assim, no caso concreto, considerando que a impugnação foi apresentada em 12 de agosto de 2011 e o acórdão de DRJ foi proferido em 28 de novembro de 2018, portanto o processo foi atingido pela prescrição intercorrente no que tange a referida multa.

CA recorrente alega ainda a nulidade do auto de infração, pois não teria sido regularmente intimada do resultado da SOLUÇÃO DA CONSULTA 432.

Embora a recorrente afirme não ter sido intimada, as fls. 343 há juntada de AR indicando que houve citação:

PREENCHER COM LETRA DE FORMA

AR

Fl. 343

DOCUMENTO PRODUZIDO POR SIGILO PROFISSIONAL			
DESTINATÁRIO DO OBJETO / DESTINATAIRE			
Nº DO RAZÃO SOCIAL DO DESTINATÁRIO DO OBJETO / NOM OU RAISON SOCIALE DU DESTINATAIRE			
MASTER COMÉRCIO IMP E EXPORTAÇÃO LTDA			
ENDEREÇO / ADRESSE			
AV. FRANKLIN DELANO ROOSEVELT, 869			
CEP / CODE POSTAL	CIDADE / LOCALITÉ	UF	PAÍS / PAYS
87035-090	MARINGÁ-PR		
DECLARAÇÃO DE CONTEÚDO (SUJEITO À VERIFICAÇÃO) / DISCRIMINATION		NATUREZA DO ENVIO / NATURE DE L'ENVOI	
COMUNICADO Nº 001/08		☐ PRIORITÁRIA / PRIORITAIRE ☐ EMS ☐ SEGURADO / VALEUR DÉCLARÉ	
ASSINATURA DO RECEBEDOR / SIGNATURE DU RÉCEPTEUR		DATA DE RECEBIMENTO / DATE DE LIVRATION	CARIMBO DE ENTREGA / UNIDADE DESTINO / BUREAU DE DESTINATION
<i>Silvana Regina Madeglio</i>		<i>09/01/08</i>	<i>04 JAN 2008</i>
NOME LEGÍVEL DO RECEBEDOR / NOM LISIBLE DU RÉCEPTEUR			
Nº DOCUMENTO DE IDENTIFICAÇÃO DO RECEBEDOR / ÓRGÃO EXPEDIDOR		RUBRICA E MAT. DO EMPREGADO / SIGNATURE	
		<i>Sergio Duque da Rocha</i>	
Documento de 54 página(s) autenticado digitalmente. Pode ser consultado no endereço: https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx pelo código de autenticação EP30.0126.16304.875V.			
ENDEREÇO PARA DEVOLUÇÃO NO VERSO / ADRESSE DE RETOUR DANS LE VERSO			

75240203-0

FC0463 / 16

114 x 186 mm

A Recorrente alega que a signatária não seria sua contratada, que teria procurado a pessoa que assinou o A.R. de fl. 343, sendo ela, SELMA REGINA MADÓGLIO, que firmou o A.R. em 04.01.2008, pleiteando a cópia da CTPS — carteira de trabalho — desta, e, assim, verificou que SELMA REGINA MADÓGLIO, era funcionária de uma empresa vizinha à época, MASTER RIBBON — INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA — EPP, empresa esta que tem absoluta autonomia administrativa e funcional em relação à Recorrente.

Acréscita-se que quando da intimação em 04.01.2008, a Recorrente tinha como endereço a Av. Franklin Delano Roosevelt, 869, em Maringá-PR. Hoje não mais. Por outro lado, a empresa vizinha, que de fato recebeu a correspondência, tem como endereço a Av. Franklin Delano Roosevelt, 869-A, em Maringá-PR.

Contudo, a despeito do inconformismo da Recorrente, trata-se de empresas relacionada à Recorrente, cujo endereço era praticamente o mesmo. Ademais, como bem posto na decisão recorrida:

Ademais, os fatos foram descritos com clareza pela autoridade fiscal que, a partir das informações colhidas acerca das características das mercadorias procedeu à reclassificação fiscal para o código correto, verificou a ocorrência do fato gerador da exigência formulada no Auto de Infração, determinou a matéria tributável e propôs, no prazo legal, a aplicação das penalidades que entendeu cabíveis, adstringindo-se, dessa forma, aos contornos legais estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional e pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Desta forma, forçoso concluir, no caso, pela inexistência de qualquer vício ensejador de nulidade. Ao contrário do que alega a impugnante, o lançamento reúne todos os elementos e descrições necessários à compreensão dos fatos e ao exercício do contraditório e da ampla defesa. E a própria impugnação apresentada revela que a interessada teve pleno conhecimento dos motivos pelos quais o lançamento foi realizado, pois a defesa é robusta e trata de todas as irregularidades a ela atribuídas.

Quanto às questões atinentes à Solução de Consulta nº 432/2007 (como, por exemplo, arguição de nulidade do procedimento) deveriam ter sido suscitadas nos autos do processo 10950.002921/2006-25, não havendo previsão legal para reabertura da discussão em outro processo, administrativo, como aqui quer fazer a defendente. Conforme documentos de fls. 302-355, o processo que resolveu a consulta formulada pela contribuinte, ora impugnante, transcorreu sem nenhuma irregularidade e tramitou perante o órgão competente, que proferiu, em 06/12/2007, a Solução de Consulta nº 432 – SRRF/9ª RF/Diana, a qual estabeleceu que a mercadoria pó de toner é classificada no código TEC 3707.90.90

Demais disso, todas as Soluções de Consulta expedidas pela RFB são objeto de publicação no Diário Oficial da União (o que não foi diferente com a Solução de Consulta nº 432/2007, conforme se pode ver do documento de fl. 383), sendo de conhecimento público a classificação fiscal da mercadoria analisada nestes autos.

E exatamente pelo fato de as Soluções de Consulta serem publicadas no Diário Oficial da União e de conhecimento público é que a impugnante teve acesso à Solução de Consulta SRRF/7ª nº 425 de 2003, citada por ela como um dos fundamentos da sua impugnação.

A alegação da impugnante de que autoridade fiscal não respeitou o prazo de 30 dias previsto no art. 48 do Decreto 70.235/72 é totalmente inconsistente, pois da solução de consulta 432/2007 ela foi intimado em 4/1/2008 e a publicação desse ato normativo no Diário Oficial da União,

que o tornou pública, deu-se em 24/1/2008, conforme documento de fl. 383, e o procedimento fiscal iniciou em 4/4/2011 (fls. 3/5).

Pelo exposto, tem-se que os autos de infração revestem-se das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/19721, bem como das condições previstas no art. 142 do CTN2.

(...)

De fato, eventual nulidade deveria ter sido arguida nos autos do processo 10950.002921/2006-25, primeira oportunidade que lhe foi dada. Ainda que se ultrapassasse este óbice, a alegação de nulidade pressupõe a demonstração de prejuízo (*pás de nullité sans grief*), o que não foi demonstrado no caso concreto.

Mormente porque a Recorrente poderia ter apresentado suas razões com a impugnação, que seriam submetidas ao escrutínio da DRJ e agora deste CARF.

Por estas razões, entendo deve ser afastada a alegação.

Alega ainda que o Sujeito Passivo não está à mercê de interpretação da autoridade fiscal, e que a legislação seria determinada por "valor indicativo". A inconsistência de interpretação pela autoridade fiscal desvincula o sujeito passivo de sua sujeição. O Sujeito Passivo não está à mercê de interpretação que, como informa o próprio relatório do auto de infração, sujeito a uma mera determinação por "valor indicativo". Não, a legislação é certa e definida, do tipo rígido, cerrado.

Como se verifica, não se trata matéria preliminar que importe nulidade dos autos, confundindo-se com o mérito da demanda, a saber quais os critérios aplicáveis para classificação de mercadorias.

Da mesma forma o tópico que busca a nulidade do auto de infração por incoerência do critério adotado.

No mérito, a questão central versada nestes autos diz respeito à classificação fiscal de mercadorias descritas como pó de toner (*dry ink*) importadas pela autuada no período de fevereiro de 2007 a julho de 2008, e por ela classificadas nos códigos NCM's 3215.11.00 e 3215.19.00, e, posteriormente, reclassificadas pela fiscalização em procedimento de revisão para o código NCM 3707.90.90, com a consequente exigência das diferenças tributárias apuradas.

Pois bem, a classificação fiscal das mercadorias se materializa em um dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, adotado pelo Brasil por meio do Decreto nº 97.409/1988, de 23/12/1988, DOU de 27/12/1888.

Nesse sentido, o código é obtido mediante a aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), das Regras Gerais Complementares (RGC) e notas complementares, todas da Nomenclatura Comum do Mercosul. E, de forma subsidiária, pelas

normas explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) de Designação e de Codificação de Mercadorias, assim como as Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

A definição da classificação fiscal de mercadorias constitui atividade de natureza tributária, na medida em que representa a aplicação da norma jurídica tributária ao fato concreto. O auditor fiscal, no exercício dessa função, goza de liberdade técnica para formar sua convicção, devendo, contudo, pautar-se pela estrita observância da legislação aplicável e pelos critérios técnico-científicos que norteiam a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI). Não lhe é dado, entretanto, adotar classificação que contrarie a sistemática normativa vigente ou que desconsidere os elementos técnicos essenciais à correta subsunção do fato à norma.

Consta da citada solução de consulta 432, que a classificação fiscal se deu no código NCM 3707.90.90 pelos seguintes fundamentos:

3. A presente consulta refere-se a classificação do produto comercialmente denominado “*pó de toner*”, composto basicamente de resinas plásticas e corantes. O produto apresenta-se na cor preta ou colorido, em embalagens de 20kg e destina-se a impressão de documentos em impressoras a laser.

4. A definição do que são “*impressoras a laser*” pode ser extraída do Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Versão 3.0 – Novembro/99 (cópia juntada à fl. 34), que informa:

“Impressoras a laser: Impressora de alta resolução, cujo princípio de funcionamento é a transferência e fusão de pigmento (v. toner) sobre o papel (ou suporte similar), a partir de uma imagem eletrostática desenhada por um feixe de laser sobre um cilindro fotossensível. [A incidência do laser sobre pontos a receberem a tinta torna-os eletricamente carregados, atraindo grãos de toner, que têm carga elétrica inversa; o toner assim disposto é em seguida transferido ao papel (tb. eletricamente carregado) e aquecido para induzir a fusão e impregnação do pigmento.]”

5. Como se vê, impressoras a laser são equipamentos cujo processo de impressão é semelhante à tecnologia utilizada na reprodução xerográfica. 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 o produto para o cilindro metálico, formando uma 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.

6. A classificação de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é realizada com o emprego, conforme o caso, das seis Regras Gerais Interpretativas do Sistema Harmonizado (RGI/SH) e das duas Regras Gerais Complementares da NCM (RGC/NCM). A primeira regra dispõe que *“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”*.

7. 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)

8. 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”*.

9. A impressora a laser, como foi dito, é um equipamento que utiliza o processo eletrostático para reprodução de textos e imagens. Das disposições precedentes, é possível concluir-se que a impressão de documentos através de processo eletrostático, constitui-se, **nos termos da Nomenclatura**, um processo fotográfico. 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.

10. O *toner*, antes de fornecer a coloração (preta ou colorida) ao material impresso, é transferido para o *cilindro fotossensível*, tornando visível a *imagem latente* ali projetada. Assim, por aplicação

RGI/SH nº 1, o pó de *toner*, produto utilizado no processo de reprodução eletrostática, classifica-se na posição **37.07**.

11. Cumpre esclarecer que 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 que pese a analogia funcional com tinta, qual seja a propriedade do *toner* em conferir cor ao documento impresso ou reproduzido, bem como sua denominação comum como *tinta em pó*, o *toner* não se reveste das características necessárias (composição e solubilidade) para denominar-se “*tinta de impressão*”, nos termos da Nomenclatura.

12. De acordo com as NESH para a posição **32.15**, 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 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)

13. 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, no âmbito da posição **37.07**, a subposição aplicável é a residual **3707.90** – “Outros”.

14. 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.

15. 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 diazóicos fotossensíveis para preparação de emulsões

16. Como já foi dito, as NESH esclarecem que os **reveladores** amparados pela posição **37.07** são produtos de uso fotográfico, destinados a tornar visíveis as imagens fotográficas latentes. Tais produtos, no processo eletrostático, quando utilizados, têm a função de transportar o *toner* até o cilindro fotossensível. Assim, em que pese a existência de diversas tecnologias para a reprodução eletrostática, **toner** e **revelador**, para uso no processo eletrostático, são produtos distintos. Ressalte-se ainda que as NESH também denominam “*toners*” os produtos para *viragem* que servem para modificar a cor das provas.

17. O *toner* pode apresentar-se em diferentes composições, inclusive contendo componentes que dispensam o uso de **revelador**. Contudo, mesmo não sendo *revelador*, sempre é utilizado como um dos componentes desse processo (de revelação), indispensável na etapa de visualização da imagem latente. Nesta acepção, descarta-se seu enquadramento do item 3707.90.2, que inclui os reveladores, devendo classificar-se no item residual **3707.90.9**, que resulta no código NCM **3707.90.90**.

Conclusão

18. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI/SH 1 (textos da posição 37.07 e da Nota 2 do Capítulo 37) e 6 (texto da subposição 3707.90) e Regra Geral Complementar/NCM 1 (item 3707.90.90) da Tarifa Externa Comum/TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 43/2006, subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado/NESH, aprovadas pelo Decreto 435/92 e atualização de Instrução Normativa/SRF nº 157/2002 e posteriores, **CONCLUI** que a mercadoria consultada é classificada no código **3707.90.90**.

A recorrente sustenta que ***a tinta a ser importada para o uso de impressão em papel moeda, é justamente o de classificação 32.15.***

Defende que o pó de toner destinado à impressora à laser não é o pó de toner destinado à impressão sobre superfície fotossensível, de forma tal, que não pode ser utilizado como matéria-prima de material fotográfico ou cinematográfico. Logo, o pó de toner não pode ser utilizado para impressões em máquinas fotocopadoras, por exemplo. Neste caso, de máquinas fotocopadoras, a própria SRF já definiu que o pó de toner para impressoras a laser é diferente daqueles pó de toner para fotocopadoras. Cada modalidade possui uma composição e destinação própria.

Acresce que Veja que o pó de toner não é uma preparação química para uso fotográfico. É uma tinta, em estado sólido, para impressão à laser, ligada ao sistema de informação (computador) para impressão em papel.

Alega que a própria TIPI, em suas notas, explica que o termo fotográfico qualifica o processo de **impressão por ação da luz ou de outras formas de radiação**, sobre superfícies fotossensíveis. Primeiro, impressão à base de pó de toner em impressora jato de tinta não se dá pelo processo de uso de ação da luz ou de qualquer outra forma de radiação; dá-se pela impressão da tinta (pó) em estado sólido, fixando-o sobre o papel de forma mecânica. Segundo, papel (sujeito à impressão de pó de toner), não é classificado como uma superfície fotossensível, este que é próprio dos equipamentos fotográficos.

Sobre o tema, entendo não assistir razão à recorrente. Peço vênia para transcrever excerto do voto da Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas no acórdão n. 3302002.837 que tratou da mesma matéria:

A despeito da tendência natural de classificar um produto comercialmente denominado como “Toner” como “Tintas para Impressão”, é cediço que a Regra no 1 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, disperso sem 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).

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

Invocando estes mesmos fundamentos, entendo correta a proposta de classificação realizada pela fiscalização, devendo ser mantido o auto de infração.

Alega ainda que seria necessário a concessão de créditos de IPI em relação às operações realizadas. Contudo, não apresenta sequer memorial de cálculos e provas acerca dos créditos pretendidos, razão pela qual entendo pela manutenção do acórdão recorrido.

Da mesma forma, não há como se afastar a multa de ofício, eis que presentes os requisitos para sua imposição, nos termos do art. 44 da Lei n. 9.430/96:

Art. 44. *Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

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 inexistente;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Assim, diante da subsunção dos fatos à norma, de se manter a multa aplicada.

Caso vencida em relação à aplicação da prescrição intercorrente, e independentemente da discussão sobre o mérito da classificação fiscal, a questão da multa de 1% sobre o valor aduaneiro merece análise em separado, especialmente à luz da legislação superveniente.

A multa de 1% sobre o valor aduaneiro foi aplicada com base no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e no art. 69 da Lei nº 10.833/2003, sendo regulamentada pelo art. 711 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro). Esses dispositivos previam a aplicação dessa multa nos casos de erro de classificação fiscal.

Em 13 de janeiro de 2026, foi sancionada a Lei Complementar nº 227/2026, que regulamenta a Reforma Tributária. Essa lei complementar revogou expressamente os dispositivos legais que fundamentavam a aplicação da multa por erro de classificação fiscal:

Art. 181. Revogam-se:

I - os seguintes dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional):

- a) parágrafo único do art. 35; e
- b) art. 39;

II - o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;

III - o art. 69 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

IV - os seguintes dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006:

- a) o art. 87-B, na redação dada pelo art. 517 da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025;
- b) os incisos I e II do § 4º do art. 41;
- c) em 30 de novembro de 2026, o § 4º do art. 31;
- d) em 1º de janeiro de 2033, o inciso VI do § 4º do art. 18;

V - os seguintes dispositivos da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025:

- a) o § 8º do art. 11;
- b) os §§ 8º e 9º do art. 22;
- c) o § 7º do art. 26;
- d) o § 5º do art. 33;
- e) os §§ 4º, 6º e 7º do art. 57;
- f) a alínea "b" do inciso I do § 5º e o § 7º do art. 64;
- g) os §§ 2º, 3º e 6º do art. 80;
- h) o § 3º do art. 149;
- i) a alínea "c" do inciso II do caput do art. 201;
- j) o art. 217;
- k) os §§ 1º, 2º, 4º, 5º, 7º e 8º do art. 233;
- l) o inciso I do § 3º do art. 350;

- m) os §§ 3º e 6º a 10 do art. 481;
- n) os incisos I e II do § 2º e o § 5º, ambos do art. 482;
- o) a alínea "i" do inciso XXXVI do art. 542; e
- p) o Anexo XIV.

Com a revogação da norma que tipificava a infração, a penalidade correspondente deixou de ter suporte legal.

Nesse contexto, aplica-se o princípio da retroatividade da lei mais benigna, consagrado no art. 106, II, "a", do Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

O presente caso se enquadra perfeitamente na hipótese normativa. A Lei Complementar nº 227/2026 deixou de definir o erro de classificação fiscal como uma infração punível com a multa de 1% sobre o valor aduaneiro. Como o presente processo administrativo ainda está pendente de julgamento administrativo definitivo (pois se trata de recurso voluntário), a lei nova, por ser mais benéfica, deve retroagir para afastar a penalidade imposta à Recorrente.

Assim, ainda que se mantivesse a decisão de mérito quanto à classificação fiscal (conforme solicitado), a multa de 1% deve ser cancelada em sua totalidade, em aplicação do princípio da retroatividade benigna.

A Recorrente requer a manutenção das condições de benefício de pagamento após conclusão em decisão definitiva da impugnação e demais atos do contraditório neste processo administrativo fiscal. inteligência do decreto 70.235/72 e artigo 151 do CTN.

Contudo, não há previsão legal para o pedido, não podendo ser concedido em âmbito administrativo.

Por fim, não havendo dúvidas, inaplicável o art. 112 do CTN.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para:

- (i) acolher a preliminar relativa à prescrição intercorrente da multa de 1%, afastando as demais preliminares;
- (ii) no mérito, negar provimento ao recurso; e
- (iii) caso vencida quanto à natureza jurídica da multa, reconhecer, de ofício, a aplicação da retroatividade benigna da Lei Complementar nº 227/2026.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon

VOTO VENCEDOR

Renata Casorla Mascareñas, Redatora designada

Peço vênia à Conselheira Relatora para divergir da preliminar de prescrição intercorrente. A tese firmada pelo STJ no Tema Repetitivo nº 1.293 não socorre a pretensão de exoneração da multa no caso em tela, uma vez que a natureza da infração e a estrutura do lançamento divergem do paradigma julgado por aquela Corte.

O STJ foi taxativo ao estabelecer que a prescrição da Lei nº 9.873/99 não atinge obrigações que se destinam direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização de tributos. A multa fundamentada no art. 84, I, da MP nº 2.158-35/2001, decorre de erro na classificação fiscal (NCM), elemento que constitui o cerne da determinação da carga tributária na importação.

A classificação fiscal não é um mero dado estatístico ou de controle de trânsito. A obrigação acessória de prestar a informação da classificação fiscal correta da mercadoria (código NCM) na declaração de importação é o pressuposto elementar e indispensável para a quantificação da obrigação tributária, para determinar a correta alíquota do II, do IPI e das contribuições PIS/COFINS-Importação, bem como definir se a mercadoria está sujeita a isenções ou regimes específicos. Ademais, a prestação de informação incorreta da NCM é artifício que pode levar à evasão de tributos aduaneiros, prejudicando o controle fiscal.

Portanto, a conduta de classificar incorretamente a mercadoria atinge o cerne do lançamento tributário. Trata-se de obrigação acessória que visa garantir a integridade da arrecadação, o que afasta a natureza "estritamente aduaneira" e atrai a exceção prevista no item 3 da tese do Tema nº 1293 do STJ.

É imperativo observar que o crédito lançado no presente processo não se limita à penalidade isolada. O lançamento de ofício abrange a totalidade das diferenças de tributos, multas e juros decorrentes do reenquadramento tarifário. Admitir a incidência da prescrição intercorrente trienal sobre uma multa que integra o lançamento de ofício tributário violaria a unidade do crédito tributário. O lançamento é uno e foi integralmente constituído sob o rito do Decreto nº 70.235/72, regido pelos prazos prescricionais do Código Tributário Nacional.

A submissão de parte do crédito a uma lei ordinária estranha à matéria tributária (Lei nº 9.873/99) afrontaria a hierarquia das normas, visto que o prazo para a constituição e cobrança do crédito tributário — incluindo suas penalidades — é matéria reservada à Lei Complementar. Tratando-se de lançamento uno, a suspensão da exigibilidade alcança a totalidade da exigência, sendo incabível o fatiamento do crédito para fins de aplicação de regimes prescricionais distintos.

Por tais razões, voto pelo não acolhimento da preliminar de prescrição intercorrente em relação à multa aplicada com fulcro no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas