



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

**Processo n°** 12466.000091/2009-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-001.430 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2014  
**Matéria** II. CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
**Recorrente** CISA TRADING S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 09/12/2008

CARTUCHOS DE TONER DE MÁQUINA MULTIFUNCIONAL.  
CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Por aplicação da RGI/SH 3-C, combinada com a RGI/SH 6 e a RGC-1, os cartuchos de toner de máquina multifuncional devem ser classificados no código 8443.99.39.

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA NA NCM. Mantida a reclassificação fiscal efetuada, é cabível a multa de 1% sobre o valor aduaneiro decorrente da incorreção na classificação fiscal na NCM adotada pela contribuinte na DI.

MULTA DE OFÍCIO. O não cumprimento da legislação fiscal sujeita o infrator à multa de ofício no percentual de 75% do valor do imposto lançado de ofício, nos termos da legislação tributária específica.

JUROS DE MORA - Os juros de mora decorrem de lei e, por terem natureza compensatória, são devidos em relação ao crédito não integralmente pago no vencimento, seja qual for o motivo determinante da falta de recolhimento no prazo legal.

Recurso voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama. Fez sustentação oral, pela recorrente, o advogado Sérgio Pin Jr, OAB/SP n°. 235.202

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Tatiana Midori Migiyama.

## Relatório

O presente litígio decorre de lançamentos de ofício, veiculados através de autos de infração, do Imposto de Importação, do IPI, do PIS e da Cofins, acrescidos da multa de ofício de 75% pela falta de pagamento do tributo (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007) e também da multa regulamentar de 1% sobre o valor da mercadoria classificada incorretamente na NCM (art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2158-35/01 combinado com o art. 69 e art. 81, inc. IV, da Lei nº 10.833/03), em decorrência de classificação incorreta de mercadorias, detectada em ato de conferência aduaneira, mais especificamente na importação de “cartuchos de toner de diversos modelos”, classificados pelo importador no código **NCM/SH 8443.99.29**.

Segundo entendeu a **fiscalização**, os citados cartuchos são partes de máquinas multifuncionais do código NCM/SH 8443.31.00, devendo ser classificados no código **NCM/SH 8443.99.39**.

Com o intuito de elucidar os fatos e destacar os argumentos trazidos pelas partes transcreve-se o **Relatório** constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

*Versa o presente processo sobre os Autos de Infração lavrados (fls. 02/30) para a exigência do crédito tributário relativo às diferenças de recolhimento do Imposto de Importação – II (R\$ 13.403,26); Imposto sobre Produtos Industrializados IPI Importação (R\$ 26.806,53); PIS/PASEP Importação (R\$ 99,70) e COFINS Importação (R\$ 459,20), acrescidos da multa de ofício, bem como à multa por classificação incorreta da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, no valor de R\$ 2.233,87, prevista art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.15835, de 27 de agosto de 2001.*

*Foi constatado pela fiscalização que alguns itens da adição 001 da Declaração de Importação (DI) nº (DI) nº 08/19685962, relacionados nos autos de infração, são partes de equipamentos multifuncionais, classificáveis na Nomenclatura Comum do Mercosul no código 8443.99.39, da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 43/2006, sendo que o importador classificou os cartuchos de toner no código NCM 8443.99.29.*

*A auditoria explica que a alínea “b” da Nota 2 da Seção XVI determina que as partes que se possam identificar como específica ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas por uma mesma posição são classificadas na posição correspondente a esta ou a estas máquinas. A posição 8443 apresenta uma subposição específica para partes (8443.9) e como as*

*máquinas, nas quais são empregadas os cartuchos de toner, não operam por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 8442, a subposição de segundo nível apropriada para tais mercadorias é 8443.99. Para a determinação do item e subitem para as mercadorias, levou-se em consideração a Regra Geral Complementar nº 1. Como a NCM não previu um código específico para partes de máquinas multifuncionais, possuindo somente desdobramentos para partes de copiadores (8443.99.1), de impressoras ou traçadores gráficos (8443.99.2) e de máquinas copadoras (8443.99.3), deve-se enquadrar as mercadorias em questão pela utilização da RGI 3, alínea c, uma vez que não é possível determinar se a função essencial de tais equipamentos é a impressão ou a realização de cópias, não se aplicando, nesse caso, as RGI 3ª e 3b. Dessa forma, sendo o item 8443.99.3 o último na ordem numérica, dentre os suscetíveis de enquadramento da mercadoria, deve-se adotá-lo pela aplicação da Regra 3c. Finalmente, como não existe um subitem apropriado para a sua inclusão, o código NCM apropriado é o 8443.99.39.*

*Informa que tal entendimento é corroborado pela Solução de Consulta SRRF / 9ª RF / DIANA nº 126, de 26 de março de 2007, que versa sobre a classificação fiscal de cartucho de toner para máquinas multifuncionais, capazes de desempenhar duas ou mais funções, como impressão, cópia, ou transmissão de telecópia.*

*Trata-se de importação por conta e ordem de terceiros, cujo adquirente é Hewlett-Packard Brasil Ltda, CNPJ 61.797.924/000740, nomeada solidariamente responsável pelo imposto, conforme inciso III do artigo 105 do Decreto nº 4.543, de 26/12/2002 (Regulamento Aduaneiro).*

*Regularmente cientificada, a interessada apresentou impugnação tempestiva, às fls. 91/99, na qual, em síntese:*

*Alega que a Regra Geral nº 3a mostra-se suficiente para sustentar a classificação das mercadorias na posição NCM 8443.99.29 (partes e acessórios / de impressoras ou traçadores gráficos/outros), eis que é mais específica do que a posição 8443.99.39.*

*Ademais, em observância ao disposto na segunda parte da Regra 3a combinado com a Regra 3b, a classificação fiscal correta é a eleita pelo contribuinte, pois o produto deve ser classificado pelo artigo que lhe confira a característica essencial e, neste caso, a característica essencial do equipamento multifuncional é de impressora, e não de copadora.*

*Veja-se que a função de copadora acaba necessariamente utilizando da função de impressão, enquanto que a função de impressora não necessita de nenhum elemento da função de cópia.*

*Aduz que a Regra 3c é de aplicação em caráter subsidiário, não prevalecendo na hipótese de especificidade ou essencialidade do produto, quando então valem as regras 3a ou 3b.*

*Transcreve posicionamento da Diana da 7ª Região Fiscal, através da Solução de Consulta nº 68, de 06 de outubro de 2008.*

*Pretende a produção de provas, notadamente pericial, formulando quesitos e indicando assistente técnico.*

*Requer a improcedência do presente Auto de Infração e o levantamento dos depósitos efetivados.*

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis julgou improcedente a impugnação. Confirma-se a ementa do julgado:

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Data do fato gerador: 09/12/2008*

*CARTUCHO DE TONER COMPATÍVEL COM EQUIPAMENTOS MULTIFUNCIONAIS.*

*PARTES E ACESSÓRIOS PARA MÁQUINAS MULTIFUNCIONAIS.*

*Os cartuchos de toner compatíveis para uso em máquinas multifuncionais classificam-se no código NCM 8443.99.39 da TEC, aprovada pela Resolução Camex 43/2006, em virtude do disposto na alínea “c” da 3ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado combinado com o preceito contido na Regra Geral Complementar nº 1.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificada da decisão de primeira instância, a contribuinte apresentou recurso voluntário perante este Colegiado onde repisa os argumentos já trazidos na impugnação, além de citar julgados proferidos pelo CARF sobre a matéria. Ao final, requereu a reforma da decisão recorrida, com a anulação das cobranças dos tributos e das multas aplicadas e, subsidiariamente, a exclusão da multa e dos juros de mora, em razão de seguir conduta reiteradamente adotada pelas autoridades administrativas.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

O cerne do presente litígio refere-se à correta classificação fiscal a ser atribuída aos produtos importados descritos como “cartuchos de toner de diversos modelos”.

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 traçadores gráficos (8443.99.3) e de máquinas copiadoras (8443.99.3), deve-se 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 3-a e 3-b**".

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 3202-000.551, sessão de 21/08/2012) e o segundo, de relatoria da nobre Presidente e Conselheira Irene Souza da Trindade Torres Oliveira (Acórdão nº 3202-000.774, 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 3202-000.774, 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. 08/1498373-6 e 08/1498374-4 (efls. 58/59 e 75/76, respectivamente).*

*Alegando tratar-se da aplicação das RGI/SH 3-a e 3-b, 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 3-c, pretende a classificação na posição **8443.99.39** – Outras partes e acessórios de máquinas copiadoras. Nota-se, portanto, que a diferença de classificação reside apenas **quanto ao item e subitem da posição**.*



***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 à 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 n.º 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 copadoras.***

*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 copadoras 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.*

*No que diz respeito à aplicação das multas e dos juros, requer a contribuinte a sua exclusão, vez que, segundo alega, agiu conforme prática reiterada da Administração.*

*Primeiramente, é de se salientar que não existe a alegada prática reiterada da Administração, tendo em vista, até mesmo, a existência de solução de consulta orientando a classificação da mercadoria no código pretendido pelo Fisco. Muito embora a consulta não seja dirigida à ora recorrente, verifica-se dali a inexistência de tal prática reiterada pelo órgão competente para dirimir dúvidas acerca de classificação fiscal.*

*De outro giro, não se pode olvidar que o lançamento tributário é atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória, o que restringe o proceder da autoridade fiscal aos estreitos termos da lei. Os critérios para aplicação dos acréscimos legais são objetivos e não fica ao alvedrio dos agentes do Fisco estipular os encargos legais a serem exigidos do sujeito passivo, pois a própria lei já os especifica.*

*No que se refere à multa de ofício, tem-se que o não recolhimento dos tributos caracteriza uma infração à ordem jurídica e a inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente. Cabível, portanto, a aplicação da multa de ofício de 75%, por constituir-se na plena aplicação da legislação em vigor, nos estritos limites da lei, mais especificamente da Lei n.º 9.430/96, art. 474, I. O mesmo se pode dizer da multa de 1% por classificação errônea na NCM, estabelecida no art. 84, inciso I, da Medida Provisória n.º 2158-35/01, combinado com o art. 69 e art. 81, inc. IV, da Lei n.º 10.833/03.*

*No tocante aos juros moratórios, sua exigência também é pertinente, vez que, ao teor do artigo 161 do CTN, o crédito não integralmente pago no vencimento (no caso, a data do registro da DI) deve ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, calculados na forma do §3º do art. 61 da Lei n.º 9.430/1996.*

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 copadoras) **nenhum é “genérico”**. Ambos são específicos e determinados: o primeiro refere-se às partes/acessórios de impressoras e o segundo, às partes/acessórios de copadoras. 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 (RGC-1), 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.

Por fim, quanto ao argumento de que deve ser excluída a multa e os juros de mora em razão das supostas práticas reiteradas adotadas pelas autoridades administrativas (art. 100, III, do CTN), entendo que não assiste razão à Recorrente.

A litigante alega que algumas soluções de consulta proferidas pela 7ª Região Fiscal, indicando o código indicado por ela, configurariam prática reiterada pela autoridade administrativa, nos termos do art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN, o qual dispõe:

*Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*(...)*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*(...)*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

O equívoco, ao invocar-se o art. 100 do CTN, reside em pretender imputar à solução de consultas, registre-se de outros contribuintes, como prática reiterada da Administração, quando, em verdade, aquela não possui esse atributo.

O instituto da consulta fiscal garante ao contribuinte consulente, e apenas a ele, o direito de obter manifestação formal da Administração Tributária, em caso de dúvida sobre a interpretação de dispositivo específico da legislação tributária ou à correta classificação fiscal de um produto específico, de modo que o consulente fica “protegido”, no que se refere à matéria objeto da consulta, contra sanção pelo não pagamento ou pelo pagamento a menor de tributos. Trata-se de uma norma individual (vala apenas para a consulente) e concreta (acerca de determinada mercadoria importada ou em vias de o ser). Terceiros não aproveitam dos efeitos da consulta.

Como muito bem destacou a decisão recorrida, “as Soluções de Consulta ou de Divergência apenas dizem respeito à situação fática trazida pelo respectivo consulente. Como atos interpretativos que não têm o poder de instituir normas, limitando-se a explicitar o sentido e o alcance das normas integrantes dos atos constitutivos que interpretam. Sua normatividade funda-se no poder vinculante do entendimento neles expresso em relação aos órgãos da administração tributária e somente ao sujeito passivo alcançado pela orientação que propiciam. Tratam de casos específicos, inseridos em determinado contexto causal ou temporal, pelos quais não se pode simplesmente aferir a perfeita similaridade com outras situações”.

Assim, a premissa adotada pela Recorrente para aplicação do citado dispositivo legal afigura-se incorreta, não restando configurada prática reiteradamente observada pela autoridade administrativa.

As práticas reiteradas são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, consagrando, assim, os usos e costumes como fonte do direito tributário e, por isso mesmo, a sua caracterização pressupõe: i) inexistência de norma escrita a respeito de determinada matéria, motivando assim a adoção de práticas, pela autoridade fiscal, com vista a suprir a lacuna legal ou regulamentar a sua execução; ii) a compatibilidade entre a prática tida por reiterada e a lei, já que consistem em normas complementares a esta, sob pena de se admitir a ilicitude da Administração como geradora de direitos.

Com efeito, no ordenamento jurídico pátrio é princípio assente a primazia da lei, notadamente em atividade tributária, não cabendo invocar o costume em detrimento do direito escrito.

No caso em concreto, o litígio deve ser resolvido com base em normas jurídicas consubstanciadas nas RGI/SH, as quais revelam que os “cartuchos de toner de diversos modelos” devem ser classificadas no código **NCM/SH 8443.99.39**, em função do que dispõe a **RGI/SH 3C**, não cabendo aludir a direito consuetudinário, sob o argumento de que há soluções de consultas em sentido divergente ao adotado pela fiscalização.

Ante o exposto, voto por **negar provimento ao Recurso Voluntário**.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Processo nº 12466.000091/2009-31  
Acórdão n.º **3202-001.430**

**S3-C2T2**  
Fl. 423

---

CÓPIA