



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12466.002615/2008-48
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.383 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GOLDEN DISTRIBUIDORA LTDA.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 02/06/2008

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EQUIPAMENTOS MULTIFUNCIONAIS. FUNÇÕES DE IMPRESSÃO, TELERREPRODUÇÃO, CÓPIA. OUTRAS. PARTES E ACESSÓRIOS. “CARTUCHOS DE TONER”.

Mercadorias identificadas como “cartuchos de toner”, para serem utilizadas como parte/acesório de equipamentos multifuncionais, com funções combinadas (impressão, telereprodução, cópia...), no período mencionado no lançamento, classificam-se no código NCM 8443.99.39. Fundamento na RGI-1, na RGI 3-c e na RGC-1.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exclusivamente em relação a “cartucho de toner”. No mérito, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, na parte conhecida, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello (relatora), que votaram por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vanessa Marini Cecconello, Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir

Gassen, Vinícius Guimarães, Erika Costa Camargos Autran e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3201-005.694**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, de 24 de setembro de 2019, para dar provimento ao recurso voluntário. O julgado foi assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 02/06/2008

CLASSIFICAÇÃO DE PARTES DE IMPRESSORAS MULTIFUNCIONAIS. As mercadorias descritas como “cabeça de impressão” / “cartucho de impressão” e “cartucho de toner” encontram correta classificação fiscal na NCM 8443.99.25 e NCM 8443.99.29, respectivamente.

Não resignada com o acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à classificação dos produtos “cabeça de impressão”, “cartucho de impressão” e “cartucho de toner”, em razão da consideração da função essencial de uma máquina multifuncional para impressão, fotocópia e fax. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 3401-004.455 e 3202-000.774.

Foi dado seguimento ao recurso especial, nos termos do despacho 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara, de 04 de maio de 2020, proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por entender como comprovada a divergência jurisprudencial, nos seguintes termos:

[...]

A recorrente traz um **Acórdão nº 3401-004.455**, de 21/03/2018, cuja ementa abaixo transcreve-se:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2007

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. CARTUCHOS DE TONER.

As mercadorias descritas como “cartucho de toner”, com as características expostas no presente processo, no período mencionado no lançamento, e à luz das Regras do Sistema Harmonizado, complementadas por regras regionais (MERCOSUL), encontram correta classificação fiscal na NCM 8443.99.39.

[...]

A divergência restou configurada, pois enquanto o acórdão recorrido considerou que a multifuncional possuía função prevalente de impressora,

levando à aplicação da RG 3-b, o paradigma considerou que a multifuncional não tem uma função prevalente sobre as outras, levando à aplicação da RG 3-c.

[...]

Paradigma 3202-000.774:

O paradigma analisado consta do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do Recurso Especial não havia sido reformado.

A demonstração da divergência foi realizada mediante a transcrição da ementa e de excerto do voto do paradigma, a seguir:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 23/09/2008

CARTUCHOS DE TONER DE MÁQUINA MULTIFUNCIONAL. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Por aplicação da RGI/SH 3-c, 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

[...]

Entendo restar caracterizada a divergência alegada. O acórdão recorrido considerou que nas máquinas multifuncionais, a função de impressora é essencial, levando à aplicação da RG nº 3-b, classificando os cartuchos de impressão/cabeça de impressão na NCM 8443.99.25 e os cartuchos de toner na NCM 8443.99.29. Por outro lado, o paradigma considerou que as máquinas multifuncionais não possuem função de impressora como prevalente sobre as demais funções de cópia e telecópia (fax), levando à aplicação RG nº 3-c com a consequente classificação na NCM 8443.99.39.

Conclusão

Diante do exposto, com fundamento no art. 67 do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja dado seguimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, quanto à divergência de classificação fiscal dos produtos “cabeça de impressão”, “cartucho de impressão” e “cartucho de toner”.

[...]

(grifos nossos)

De outro lado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, postulando a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 e junho de 2015.

Conforme já se manifestou essa 3ª Turma da CSRF, quando do julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9303-013.125, de 11 de abril de 2022, entende-se que o recurso especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido apenas parcialmente, tão somente quanto à classificação fiscal dos “cartuchos de toner”. Veja-se os fundamentos lançados pelo Nobre Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

[...]

O recurso é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de 04/05/2020 (fls. 577/582), proferido pelo Presidente 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, no entanto preenche apenas parcialmente os demais requisitos de admissibilidade, conforme passo a explicar.

No Acórdão recorrido, discute-se a Classificação Fiscal de 2 (duas) mercadorias, quais sejam, **“cabeça de impressão”/“cartucho de impressão” e “cartucho de toner”**, conforme pode ser verificado pela ementa do referido Acórdão:

“CLASSIFICAÇÃO DE PARTES DE IMPRESSORAS MULTIFUNCIONAIS.

As mercadorias descritas como **“cabeça de impressão”/“cartucho de impressão” e “cartucho de toner”** encontram correta classificação fiscal na NCM 8443.99.25 e NCM 8443.99.29, respectivamente”.

Mercadorias estas que podem ter conferidas a descrição e a classificação dadas pela Contribuinte, bem como pela Fiscalização, no quadro abaixo:

Mercadoria - Descrição	Classificação	NCM	Alíquota II	Alíquota IPI
cabeça de impressão/cartucho de impressão	Pelo Contribuinte	8443.99.25	0%	8%
	Pela Fiscalização	8443.99.39	14%	20%
cartucho de toner	Pelo Contribuinte	8443.99.29	8%	10%
	Pela Fiscalização	8443.99.39	14%	20%

Agora, vejamos a descrição e a classificação das mercadorias discutidas nos Acórdão paradigmas apresentados pelo Contribuinte:

a) Ementa do Acórdão **paradigma nº 1** - 3401-004.455, de 21/03/2018,

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. CARTUCHOS DE TONER.

As **mercadorias descritas como “cartucho de toner”**, com as características expostas no presente processo, no período mencionado no lançamento, e à luz das Regras do Sistema Harmonizado, complementadas por regras regionais (MERCOSUL), encontram correta classificação fiscal na NCM 8443.99.39. (Grifei)

b) Ementa (parte interessa) do Acórdão **paradigma nº 2** - 3202-000.774:

CARTUCHOS DE TONER DE MÁQUINA MULTIFUNCIONAL. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Por aplicação da RGI/SH 3-c, **os cartuchos de toner** de máquina multifuncional devem ser classificados no código 8443.99.39.

Como pode ser observado, do simples cotejo das ementas acima, constata-se que nos Acórdãos paradigmas (**1** e **2**), somente encontra-se em discussão acerca da classificação fiscal da 2ª mercadoria, qual seja, **“cartucho de toner”**.

E, em que pese a Fiscalização ter classificado ambas as mercadorias na posição 8443.99.39, entendo que, para o conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto à primeira mercadoria - **“cabeça de impressão”/“cartucho de impressão”**, seria necessário que o Acórdão paradigma afirmasse expressamente que:

a)- a mercadoria *“cabeça de impressão/cartucho de impressão”* estaria equivocadamente classificada na NCM 8443.99.25, e

b)- que a correta classificação seria na posição NCM 8443.99.39.

Contudo, pode ser observado nos Acórdãos paradigmas, que não foi esse o ocorrido e que, portanto, não restou comprovado a divergência em relação à mercadoria *“cabeça de impressão/cartucho de impressão.”*

Desta forma, conheço **parcialmente** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, somente quanto à 2ª mercadoria: **“cartuchos de toner.”**

Assim, o recurso especial da Fazenda Nacional deve ter prosseguimento tão somente com relação à classificação fiscal da mercadoria **“cartucho de toner”**.

2 Mérito

No mérito, a Fazenda Nacional insurge-se quanto ao entendimento do acórdão recorrido quanto à classificação do produto **“cartucho de toner”**, em razão da consideração da função essencial de uma máquina multifuncional para impressão, fotocópia e fax.

No mérito, pela clareza com que aborda a matéria, adoto, no que couber, o voto da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, proferido no Acórdão nº **9303-006.252**, de 25 de janeiro de 2018, para, nos presentes autos, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, *in verbis*:

[...]

Ventiladas tais considerações, passo ao cerne da lide – qual seja, se os cartuchos de toner – partes e acessórios devem ser classificados:

- Na posição 8443.99.29 – partes e acessórios/ de impressoras ou traçadores gráficos (“plotters”/outros), com alíquotas de Imposto de Importação de 8% e IPI de 10%; ou
- Na posição 8443.99.39 (partes e acessórios/de máquinas copiadoras/outros).

A priori, antes de adentrarmos à essa discussão, importante para clarificar, lembrar que a classificação fiscal é feita por meio do código NCM Nomenclatura Comum do Mercosul, e que tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) adotado no País por meio do Decreto nº 97.409, de 1988, o qual promulgou a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Para sua composição, O Brasil, a Argentina, o Paraguai e o Uruguai adotam, desde janeiro de 1995, a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem por base o Sistema Harmonizado (SH). Assim, dos oito dígitos que compõem a NCM, os seis primeiros são formados pelo Sistema Harmonizado, enquanto o sétimo e oitavo dígitos correspondem a desdobramentos específicos atribuídos no âmbito do MERCOSUL.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), é um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições.

Este Sistema foi criado para promover o desenvolvimento do comércio internacional, assim como aprimorar a coleta, a comparação e a análise das estatísticas, particularmente as do comércio exterior. Além disso, o SH facilita as negociações comerciais internacionais, a elaboração das tarifas de fretes e das estatísticas relativas aos diferentes meios de transporte de mercadorias e de outras informações utilizadas pelos diversos intervenientes no comércio internacional.

A composição dos códigos do SH, formado por seis dígitos, permite que sejam atendidas as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação, em um ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o nível de sofisticação das mercadorias.

Desta forma, a classificação de mercadorias no Mercosul é realizada com base em seis Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (6 RGI/SH) e na Regra Geral Complementar (RGC —1). Regras previstas na Resolução Camex nº 42, de 2001 e também na Instrução Normativa SRF nº 99, de 2001 – sendo a classificação de um produto determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, e pelas demais regras de classificação (Regra Geral nº 1 de Interpretação do Sistema Harmonizado — RGI 1).

A classificação nas subposições de uma mesma posição é determinada pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição correspondentes (RGI 6). Essas mesmas regras aplicam-se para o enquadramento de um produto nos itens e subitens de uma subposição (Regra Geral Complementar nº 1 — RGC 1).

Clarificada a composição dos códigos, quanto à classificação do produto, importante trazer que a lide versa sobre as máquinas multifuncionais.

Sabe-se que a função principal das multifuncionais seria a de impressão, o que entendo que se deve afastar a incidência da Regra 3c das RGISH, posto haver uma NCM mais específica, conforme Regras 3ª e 3b.

Ora, a função de impressão é a que prevalece nas multifuncionais para fins de classificação fiscal – o que torna inegável trazer que os acessórios – o cartucho do toner deve seguir o racional dessa classificação.

Em equipamentos multifuncionais sempre deve prevalecer a característica e essencialidade principal – sendo que, nessas máquinas impressoras multifuncionais a atividade de “impressão” é a mais visada e utilizada por consumidores que buscam tais equipamentos.

Tanto é assim que em vários estabelecimentos que comportam atividades administrativas e comerciais, todos os computadores, a rigor, devem ser configurados para se vincular à rede corporativa para “imprimir” os trabalhos feitos pelos colaboradores. Uma sociedade dificilmente efetuará a compra de uma máquina multifuncional para que a principal função fosse copiar/“xerocar” documentos. Incontestável que a principal função/a atividade preponderante das máquinas multifuncionais seja “impressão”.

Nesse íterim, os acessórios importados utilizados nesses equipamentos multifuncionais devem ser claramente identificados em razão da sua aplicação para a realização de impressões, e não de cópias.

Como bem trazido pela recorrente – *“uma impressora pode exercer a função de uma copiadora, porém uma copiadora jamais exercerá a função de impressão”*.

Em vista de todo o exposto, considerando que a posição NCM 8443.99.29 é mais específica do que a posição NCM 8443.99.39, deve-se considerar a mais específica. Para tanto, importante ressurgir que a Regra 3ª traz que a mercadoria na posição em discussão deve ser a mais específica – ou seja, que identifica a mercadoria com descrição mais precisa e completa. E a Regra 3b traz que deve-se observar para fins de classificação fiscal a característica essencial.

Frise-se os seguintes entendimentos proferidos à época:

“ACÓRDÃO DRJ/SPO Nº 76164, 22 FEVEREIRO 2017

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

DATA DO FATO GERADOR: 2008

CARTUCHO DE TONER - CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Os produtos descritos como cartuchos de toner para impressoras classificam-se no código tarifário NCM/TEC 8443.99.29, mediante a aplicação da RGI 1 e 6, e da RGC 1.”

SOLUÇÃO DE CONSULTA DIANA/SRRF07 Nº 76, 30 OUTUBRO 2008

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
CÓDIGO TEC - 8443.99.29 CARTUCHO DE TONER, MARCA REGISTRADA RICOH, FABRICADO POR RICOH CORPORATION, NAS CORES PRETO, CIANO, MAGENTA E AMARELO, UTILIZADOS EM EQUIPAMENTOS RICOH, MULTIFUNCIONAIS E/OU IMPRESSORAS A LASER, MODELOS E TIPOS 8105D, 1130D E 1150D, DENOMINADO VULGARMENTE TONER RICOH, TÉCNICOS E CIENTÍFICO RICOH TONER PARA IMPRESSÃO E COMERCIALMENTE RICOH TONER, TIPOS 8105D, 1130D E 1150D.*

No mesmo sentido, refletiram as Soluções de Consulta de nºs 84/2008, 83/2008, 82/2008, 81/2008, 80/2008, 79/2008, 78/2008, 77/2008, 75/2008, 74/2008, 72/2008, 71/2008, 68/2008, 50/2008, 47/2008, 300/2007.

Portanto, sendo a função principal das impressões multifuncionais a impressão, deve ser considerado como correto o enquadramento na posição NCM 8443.99.29, por ser a mais específica, do item em discussão: “**cartucho de toner**”, em razão da consideração da função essencial de uma máquina multifuncional para impressão, fotocópia e fax. Deve ser mantido o acórdão recorrido. Nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, adotam-se como razões de decidir os argumentos expostos no Acórdão nº 9303.006.252, acima reproduzido em parte, passando a integrar esta decisão.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Fl. 10 do Acórdão n.º 9303-013.383 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 12466.002615/2008-48

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator designado.

Não obstante as fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, que acompanho em relação ao conhecimento parcial do recurso, externo no presente voto minha divergência em relação ao entendimento sobre a classificação da mercadoria descrita como “cartucho de toner”, e que logrou acolhida majoritária no seio do colegiado.

Esclareça-se que o entendimento externado pela relatora reproduz o voto vencido no Acórdão 9303.006.252, de relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, que foi afastado naquela e nesta deliberação colegiada.

No presente caso, o Acórdão recorrido foi assim ementado:

“CLASSIFICAÇÃO DE PARTES DE IMPRESSORAS MULTIFUNCIONAIS.

As mercadorias descritas como “cabeça de impressão”/“cartucho de impressão” e o “cartucho de toner” encontram correta classificação fiscal na NCM 8443.99.25 e NCM 8443.99.29, respectivamente”. (Acórdão 3201-005.694, Rel. Cons. Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, maioria, sessão de 24/09/2019)

O voto condutor externou o posicionamento do relator do recorrido sobre o tema:

“Com relação aos **“cartuchos de toner”** já não há subposição que corresponda exatamente à descrição da mercadoria, o que descarta a aplicação da RG-1, mas, considerando que há subposição diretamente anterior que utiliza o texto “cartuchos de tinta” e que, logo em seguida está a subposição “outros”, **a NCM 8443.99.29 é a posição que permite o correto enquadramento dos cartuchos de toner**”. (grifo nosso)

Esse posicionamento é exclusivo do relator, porque ninguém mais no colegiado o acompanhou. Na votação, foram vencidos os Conselheiros Hércio Lafetá Reis e Luís Felipe de Barros Reche, que negavam provimento ao recurso voluntário do contribuinte. E os demais Conselheiros (Hércio Lafetá Reis, Tatiana Josefovicz Belisário, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza) acompanharam apenas a conclusão, pelo provimento.

Por isso, foi necessário um parágrafo final no voto, para esclarecer o posicionamento que de fato prevaleceu no recorrido:

“...por fidelidade ao debate ocorrido em sessão, é importante registrar que esta Turma de julgamento, em sua maioria, entendeu que a RG-3, b, deve ser aplicada para todos os produtos e, por esta razão, votou pelas conclusões. Ou seja, o entendimento que prevalece é o seguinte: **a função de impressão é primordial, característica essencial dos produtos**. As regras gerais anteriores não são aplicáveis pela não adequação dos requisitos, em razão das características, natureza e definições dos produtos e a regra geral n.º 3, a, não pode ser aplicada em razão da falta de posição mais específica.” (grifo nosso)

A questão reside, assim, na correta determinação da classificação da mercadoria descrita como **“cartucho de toner”**, utilizado em impressoras multifuncionais, no período mencionado no lançamento, seja ela no código NCM **8443.99.39** (adotado pelo Fisco e requerido

pela Fazenda Nacional, em seu recurso especial) ou no código NCM **8443.99.29** (postulado pelo Contribuinte).

Portanto, desnecessário detalhar as etapas preliminares de classificação, visto que ambas as partes concordam com a posição (8443), com a subposição de primeiro nível (9) e com a subposição de segundo nível (9), havendo divergência apenas em relação aos desdobramentos regionais (item e subitem - 7º e 8º dígitos do Código NCM).

Para análise da questão, é importante tecer algumas considerações sobre **(a)** a definição do critério a ser utilizado para classificação de mercadorias, para depois **(b)** promover a aplicação do critério definido ao caso em litígio.

a) Critério a ser utilizado para classificação de mercadorias

A classificação de mercadorias se presta primordialmente à uniformização internacional. De nada adiantaria, por exemplo, pactuar alíquotas sobre o imposto de importação (ou restrições/proibições à importação) internacionalmente, se não fosse possível designar sobre quais produtos recai o acordo. A “Babel” de idiomas sempre foi um fator de dificuldade para o controle tributário e aduaneiro, e também para a elaboração de estatísticas de comércio internacional, e é agravada pelas diversas denominações que uma mercadoria pode ter mesmo dentro de um único idioma (v.g., no Brasil, a tangerina, também denominada de mexerica, bergamota ou mimosa, entre outros).

Embora tenha havido iniciativas no século XIX, na Europa, de confecção de listas alfabéticas de mercadorias, é em 29/12/1913, em Bruxelas, na segunda Conferência Internacional sobre Estatísticas Comerciais, que 29 países chegam à primeira nomenclatura de real importância, dividindo o universo de mercadorias em 186 posições, agrupadas em cinco capítulos: animais vivos, alimentos e bebidas, matéria-prima ou simplesmente preparada, produtos manufaturados, e ouro e prata. Depois de diversas iniciativas, como a Nomenclatura de Genebra, da década de 30 do século passado, e a Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas, de 1950, com o nome alterado, em 1974, para Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira – NCCA, chega-se à Convenção do “Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias” (SH), aprovada em 1983, e que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1988.¹

A Convenção do SH é hoje aplicada em âmbito mundial, não só entre os 160 países signatários, mas em suas relações com terceiros.² No Brasil, a referida convenção foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11/10/1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23/12/1988, com depósito internacional do instrumento de ratificação em 08/11/1988. Desde

¹ DALSTON, Cesar Olivier. *Classificando Mercadorias: uma Abordagem Didática da Ciência da Classificação de Mercadorias*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2014, p. 182-187; BIZELLI, João dos Santos. *Classificação fiscal de mercadorias*. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 14; e TREVISAN, Rosaldo. *A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática*. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coords.). *Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 358-361.

² A Organização Mundial de Aduanas (www.wcoomd.org), gestora da Convenção do SH, destaca que, apesar de serem 160 as partes contratantes da convenção, seu texto é aplicado a 212 países.

1º de janeiro de 1989, a convenção é plenamente aplicável no Brasil, tendo, segundo entendimento dominante em nossa suprema corte, "*status*" de paridade com a lei ordinária.³

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) é uma nomenclatura estruturada sistematicamente buscando assegurar a classificação uniforme de todas as mercadorias (existentes ou que ainda existirão) no comércio internacional, e compreende seis Regras Gerais Interpretativas (RGI), Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, e 21 seções, totalizando 96 capítulos, com 1.244 posições, várias destas divididas em subposições de 1 travessão (primeiro nível) ou dois (segundo nível), formando aproximadamente 5.000 grupos de mercadorias, identificados por um código de 6 dígitos, conhecido como Código SH.⁴

Desde que não contrariem o estabelecido no SH, os países ou blocos regionais podem estabelecer complementos aos seis dígitos internacionalmente acordados, e utilizar a codificação inclusive para temas e tributos internos.

A Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), que serve de base à aplicação da Tarifa Externa Comum (TEC), acrescenta aos seis dígitos formadores do código do Sistema Harmonizado mais dois, um referente ao item (sétimo dígito) e outro ao subitem (oitavo dígito). A inclusão de um par de dígitos efetuada na NCM demandou ainda a edição de Regras Gerais Complementares (RGC) às seis Regras Gerais do SH (para disciplinar a interpretação no que se refere a itens e subitens) e de Notas Complementares.⁵

E, no Brasil, a NCM serve de base para a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), desde a TIPI de 1996, veiculada pelo Decreto nº 2.092, de 10/12/1996.

Assim, se o Brasil, por exemplo, pactua internacionalmente as alíquotas máximas (no âmbito da Organização Mundial do Comércio - OMC) ou a alíquota extra-bloco (no âmbito do MERCOSUL) do imposto de importação para determinada classificação, tais pactos são aplicáveis ao que se entende internacionalmente abrangido por tal classificação.

Sendo a TIPI um mero reflexo do SH e da NCM, qualquer discussão sobre classificação de mercadorias para efeito de incidência do IPI deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em

³ Sobre a estatura de paridade dos tratados internacionais regularmente incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro com as leis, veja-se a ADIn n. 1.480-DF.

⁴ Além do constante estabelecimento de atualizações na nomenclatura, decorrentes de descobertas e aperfeiçoamentos de novos produtos, há publicações complementares que auxiliam no processo de designação e classificação de mercadorias, como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH (expressando o posicionamento oficial do CCA-OMA), o índice alfabético do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas, publicado pelo CCA-OMA, os pareceres de classificação emitidos pelo Comitê do Sistema Harmonizado, criado pela convenção, e os atos normativos emitidos por autoridades nacionais a respeito de classificação de mercadorias.

⁵ Em 01/01/1995, tendo em vista o Tratado de Assunção, os entendimentos havidos no âmbito do Mercosul, e a publicação do Decreto n. 1.343, de 23/12/1994, a antiga Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), que utilizava dez dígitos (os seis do SH mais dois para itens e dois para subitens), deu lugar à Tarifa Externa Comum (TEC), uniformemente adotada por todos os membros do bloco. Tal evolução serviu de base à substituição, em 01/01/1997, após a publicação do Decreto n. 1.767, de 28/12/1995, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

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

Cabe, por fim, ressaltar a pouca relevância do que se entende no âmbito de órgãos nacionais, e que não afetam em nada a classificação nos outros 159 países, que deve ser uniforme. Não pode o Brasil desejar sobrepor seus entendimentos nacionais ao acordado internacionalmente. No caso em análise, no entanto, até seria relevante eventual entendimento regional, visto que a divergência reside no sétimo e no oitavo dígitos, válidos apenas no âmbito do MERCOSUL.

Feitos tais esclarecimentos, passa-se a analisar a discussão jurídica sobre classificação da mercadoria, presente nestes autos.

(b) Aplicação do critério ao caso em litígio

Como exposto, fiscalização e contribuinte concordam com os seis primeiros dígitos da classificação, na NCM vigente à época dos fatos: 8443.99.

“**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 TELECOPIADORES (FAX), MESMO COMBINADOS ENTRE SI; PARTES E ACESSÓRIOS.”

(...) 8443.9 Partes e acessórios: (...)

(...) 8443.99 Outros... (*grifo nosso*)

Identificados os seis dígitos iniciais, a Regra Geral Complementar 1 do Mercosul (RGC-1), combinada com a Regra Geral Interpretação do Sistema Harmonizado 6 (RGI-6), determinam que deve ser identificado o sétimo dígito, regional, com base nos mesmos critérios das regras anteriores, somente podendo ser comparadas as opções de sétimo dígito. E as opções, na NCM então vigente, eram:

“8443.99.1 De telecopiadores (fax)

8443.99.2 De impressoras ou traçadores gráficos (“*plotters*”)

8443.99.3 De máquinas copiadoras” (*grifo nosso*)

O sétimo dígito, portanto, deve ser determinado verificando-se apenas esses textos. Pela RGI 3-a, a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica. Ocorre que nos dispositivos multifuncionais, são combinadas as três funções, nenhuma delas prevalecendo, seja nos próprios equipamentos, ou em suas partes e peças. Entender que uma delas é mais específica e prevaleceria, além de desafiar o texto da própria posição 8443 (“mesmo combinados entre si”), tomaria em conta possível uso, e não a função intrínseca. Em outras palavras, é irrelevante, para a correta classificação, se o comprador adquire uma máquina funcional (ou uma parte e peça

dela) só para digitalizar (escanear), ou só para imprimir, ou só para fotocopiar. A classificação não se dá pelo uso, salvo se houver previsão específica sobre o uso na própria nomenclatura.

Não sendo possível identificar posição mais específica, e não se tratando de produtos “misturados” ou “sortidos” (o que atrairia a RGI 3-b), segue-se para o critério de desempate estabelecido na RGI 3-c, aplicável também ao item e ao subitem por força da RGC-1:

RGI 3-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.”

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”. (grifo nosso)

Assim, por aplicação de ambas as regras, o critério de desempate aponta para o item 3 (8443.99.3). E, por óbvio, isso não quer dizer que os cartuchos serão utilizados exclusivamente em máquinas copiadoras, mas tão-somente que serão utilizados em equipamentos multifuncionais, que combinam as funções copiadora e de impressão, por exemplo, mas que uma dessas funções não é mais específica que a outra, o que demanda a aplicação da regra de desempate prevista na RGI 3-c.

Como expusemos em voto vencedor *ad hoc* no Acórdão 3401-004.455, referente a “cartuchos de toner” da mesma empresa que figura no presente processo, a

“...classificação das mercadorias, para que seja coerente com as regras do Sistema Harmonizado, deve a elas respeito. Ultrapassada a impossibilidade de classificação a partir da Regra 3“a”, segue-se para a Regra 3“b”, que é inaplicável ao caso, que não trata de produtos misturados, obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes ou de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho. Segue-se, então, para a Regra 3“c”, que adota a posição (no caso, item, em função da RGC1) situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.”

E, determinado o sétimo dígito (item), passam a existir duas possibilidades para o oitavo (subitem):

“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” (grifo nosso)

Não sendo a mercadoria compatível com a descrição específica do subitem 1, resulta que sua classificação deve ser no subitem 9, e, por consequência, no Código NCM 8443.99.39, que é exatamente o apontado pela fiscalização no lançamento, que permanece hígido.

Registre-se, adicionalmente, que a matéria já foi analisada por esta 3ª Turma da CSRF em mais de uma oportunidade. Em composições anteriores, o tema era decidido por voto de qualidade, em favor da classificação adotada pela fiscalização (8443.99.39), como registram os Acórdãos nº 9303-006.252 (que fundamenta o voto da relatora) e 9303-006.253, ambos de 25/01/2018, os Acórdãos nº 9303-006.856 e 9303-006.857, ambos de 12/06/2018, todos tendo

como redator designado o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, e o Acórdão 9303-008.719, de 12/06/2019, de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire. Nas últimas composições da 3ª Turma da CSRF, no entanto, o tema passou a ser decidido por maioria, como se registra em recente decisão proferida no **Acórdão nº 9303-013.125, de 11/04/2022** (que tem como interessada a mesma empresa “GOLDEN”):

“EQUIPAMENTOS MULTIFUNCIONAIS. FUNÇÕES DE IMPRESSÃO, TELERREPRODUÇÃO, COPIAGEM, OUTRAS. PARTES E ACESSÓRIOS. “CARTUCHOS DE TONER”.

Mercadoria identificada como “**cartuchos de toner**”, para ser utilizada como parte/acessório de equipamentos multifuncionais com mais do que uma função (impressão, telerreprodução, copiagem *etc*) combinadas, classificam-se no código tarifário **NCM/TEC 8443.99.39**. RGI 1, RGI 3 “c” e RGC 1.” (*Acórdão 9303-013.125, Rel. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, maioria, vencidas os Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, sessão de 11/04/2022 - participaram ainda do julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire e Adriana Gomes Rego*) (grifo nosso)

Assim, pelas razões aqui expostas, e em endosso dos precedentes desta turma, **acompanho o voto da relatora em relação ao conhecimento parcial do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional**, mas divirjo em relação ao mérito, em que **voto pelo provimento, na parte conhecida**, para reconhecer que os “cartuchos de toner”, na nomenclatura em análise, devem ser classificados no Código NCM **8443.99.39**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan