



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

**Processo n°** 12466.003180/2008-59  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-001.431 – 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**

Período de apuração: 29/07/2008 a 08/08/2008

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



*impressão, cópia ou transmissão de telecópia (FAX), capazes de ser conectadas a uma máquina automática, para processamento de dados ou a uma rede".*

*Explica que, entretanto, os acessórios para as máquinas multifuncionais não tinham classificação específica até aquele momento. Diante deste fato, a solução foi adotar a regra 3 c) do Sistema Harmonizado.*

*Ademais, de acordo com a solução de consulta SRRF 9ª RF/DIANA nº 126/07, o cartucho de toner utilizado em máquinas capazes de efetuar múltiplas funções, impressão, cópia e fac-símile, é classificado no item 8443.99.3 e, como não existe um subitem apropriado para sua inclusão, o código NCM/TEC a ser utilizado é o 8443.99.39.*

*Regularmente cientificada (fls. 05, 17, 27 e 35) a interessada apresentou impugnação tempestiva, às fls. 390/401, na qual, em síntese:*

*Alega, preliminarmente, nulidade do lançamento, por preterição do seu direito de defesa, porque não há nos autos qualquer prova, ou suporte técnico, que venha a confirmar o entendimento de que as mercadorias sejam "partes e acessórios de copiadora".*

*Defende que a Regra 3.c. não é aplicável ao caso, uma vez que as classificações dos "cartuchos de toner e de tinta", se fazem em obediência direta às das RGI 1º e 6º c.c. RGC 1º, por se tratar de mercadoria compreendida no texto da posição 8443, no código tarifário reservado às partes e acessórios de mercadorias, cuja função principal é imprimir (NCM 8443.99.29), e, respectivamente, no código 8443.99.27, onde as mercadorias encontram nominalmente citadas.*

*Igualmente ocorre com as cabeças de impressão, a jato de tinta, com depósito de tinta incorporado utilizados nas impressoras HP, que tem a função de imprimir e deve ser enquadrada na NCM 8443.99.25, onde as mesmas se encontram nominalmente citadas.*

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

*Alega que não cabe a classificação das partes e acessórios, com função de imprimir, tomando emprestada a discutível interpretação que norteou a classificação dos equipamentos multifuncionais.*

*Aduz que a Solução de Consulta, mencionada no Auto de Infração é equivocada e reclama reparos. Ademais, refere-se a mercadorias de fabricação Sharp e que possuem características distintas daquelas que foram objeto do Auto de Infração.*

*Por outro lado, tem conhecimento das Soluções de Consulta nº 49/2008 e 50/2008, da 7ª R.F., versando sobre a classificação das mesmas mercadorias, objeto da presente discussão, e adotando, no mérito, as mesmas NCM declaradas nos despachos aduaneiros. O mesmo acontecendo com a Solução de Consulta nº 47/2008.*

*Requer o acatamento da preliminar de nulidade, ou, alternativamente, requer a improcedência do presente Auto de Infração.*

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

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 29/07/2008 a 08/08/2008*

*DEVIDO PROCESSO LEGAL. OBSERVÂNCIA.*

*Descritos os fatos que fundamentam o lançamento, juridicamente qualificados no ordenamento legal, e respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa, não há que se falar em ofensa ao princípio do devido processo legal.*

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Período de apuração: 29/07/2008 a 08/08/2008*

*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.

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 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 julgamento, 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 julgamento, 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.*

*Os textos das classificações pretendidas são os seguintes*

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

*8443.9 – Partes e Acessórios*

*8443.99 – Outros*

*8443.99.10 – De telecopiadores (fax)*

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

***8443.99.30 – De máquinas copiadoras***

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

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

*Necessário, portanto, conhecer-se o teor das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado n° 3:*

*3. Quando parecer que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais Posições por aplicação da Regra 2-b ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:*

*a) A Posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais Posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais Posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.*

*b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3-a, classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.*

*c) Nos casos em que as Regras 3-a e 3-b não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na Posição situada em último lugar na ordem numérica, entre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.*

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

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

***impressão, cópia ou telecópia. Não se mostra possível, portanto, a aplicação da regra 3a.***

*Por sua vez, a regra 3b determina a classificação pela matéria ou artigo que configure 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 referirem, 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.

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” devem ser classificados no código **NCM/SH 8443.99.39**, em função do que dispõe a **RGI/SH 3C**.

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

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

CÓPIA