ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12466.003423/2008-59

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	12466.003423/2008-59
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-008.719 – 3ª Turma**
Sessão de	12 de junho de 2019
Matéria	II - CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente	CISA TRADING
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 05/09/2008

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, classificamse no código tarifário NCM/TEC 8443.99.39. RGI 1, RGI 3 "c" e RGC 1."

Recurso especial do contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(Assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

(Assinado digitalmente)
Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira

Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte (fls. 362/376), admitido parcialmente pelo despacho de fls. 448/453 (e mantido na íntegra pelo reexame de admissibilidade de recurso especial - fls. 454/455) o qual se insurge contra o Acórdão 3202-001.439 (fls. 343/352), de 11/12/2014, assim ementado:

> *ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*
>
> *Data do fato gerador: 05/09/2008*
>
> *PARTES E ACESSÓRIOS PARA MÁQUINAS MULTIFUNCIONAIS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.*
>
> *Por aplicação da RGI/SH 3C, combinada com a RGI/SH 6 e a RGC1, os cartuchos de tinta e demais partes e acessórios 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 incorreição 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*

Ao recurso especial foi dado seguimento parcial apenas em relação à interpretação e aplicação da Regra e das RGI do Sistema Harmonizado.

Sobre a matéria devolvida ao nosso conhecimento, alegou o recorrente:

> *- A função principal das multifuncionais seria a de impressão, de forma a se afastar a incidência da Regra 3c das RGISH, posto haver uma NCM mais específica, conforme Regras 3ª e 3b;*
>
> *- A função de impressão é a que prevalece nas multifuncionais para fins de classificação fiscal, o que dizer de seus acessórios – o cartucho do toner; · É cediço que em equipamentos multifuncionais prevalece a característica de constituírem*

máquinas impressoras para que possa operar, seja porque a atividade de "impressão" é a mais visada e utilizada por consumidores que buscam tais equipamentos;

- Nessa toada, os seus acessórios importados utilizados nesses equipamentos multifuncionais são mais comum e claramente identificados em razão da sua aplicação para a realização de impressões, e não de cópias;

- É de clareza hialina que uma impressora pode exercer a função de uma copiadora, porém uma copiadora jamais exercerá a função de impressão;

- A posição NCM 8443.99.29 é mais específica do que a posição NCM 8443.99.39;

Conclui a recorrente que a posição NCM 8443.99.29 é mais específica do que a posição NCM 8443.99.39, sendo os produtos importados por ela para equipamentos multifuncionais identificados com a função de impressora, pela especificidade não lhes cabe a aplicação da classificação fiscal destinada a peças e equipamentos de máquinas copiadoras. Por fim, requer o provimento do recurso especial.

Em contrarrazões (fls. 575/591), pugna a Fazenda Nacional, em preliminar, pelo não conhecimento do recurso, pois entende que o recorrente não pretende a uniformização de tese jurídica, mas sim o revolvimento do conjunto fático-probatório. Acresce a Fazenda que não há similitude fática entre os arestos, pois as mercadorias cuja classificação fiscal se discute são diversas, sendo que no recorrido discute-se a classificação fiscal de "catuchos de toner de diversos modelos", enquanto nos paradigmas trata-se de classificação fiscal das próprias impressoras multifuncionais. Ultrapassada a preliminar, requer, quanto ao mérito, o improvimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

CONHECIMENTO

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Ao contrário do que alegado pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões, no recurso especial não se está diante de pretensão do revolvimento do conjunto fático-probatório, mas sim de divergência jurisprudencial quanto à aplicação da Regra 3 das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado para classificação fiscal de mercadorias.

O cerne do apelo especial está em se determinar qual o correto enquadramento tarifário de cartuchos de *toner* utilizados em impressoras multifuncionais, se na posição NCM 8443.99.39 ou 8443.99.29.

Além disso, o fato de no acórdão recorrido estar-se diante da classificação fiscal de cartuchos para impressoras multifuncionais e no acórdão paradigma a discussão dar-se em torno do próprio equipamento - impressora multifuncional - não desnatura a existência da divergência jurisprudencial. Isso porque para se definir a classificação fiscal dos cartuchos de toner necessariamente há de se analisar em qual das posições NCM enquadra-se o equipamento multifuncional.

MÉRITO

Primeiramente, afasta-se qualquer vício na decisão recorrida a maculá-la de nulidade, pois nenhum prejuízo à defesa foi constatado. Ao afastar a aplicação do art. 100, III, do CTN, a r. decisão o fez motivadamente, pelo que rechaço a pugnada nulidade.

A matéria já foi analisada por esta Turma em mais de uma oportunidade. Cito, a título de exemplo os acórdãos 9303.006.856, de 12/06/2018, do qual participei do julgamento, e 9303.006-252, de 25/01/2018, ambos tendo como redator designado o i. Conselheiro Andrada Canuto Natal, os quais tiveram como resultado o improvimento do especial do contribuinte, restando, ambos, assim ementados:

> *ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*
>
> *...*
>
> *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, classificamse no código tarifário NCM/TEC 8443.99.39. RGI 1, RGI 3 "c" e RGC 1."*

Tendo eu acompanhado naquela sentada o voto do Dr. Andrada, valho-me do mesmo, com a vênia de praxe, para o deslinde da *quaestio*.

Como se sabe, a classificação fiscal de mercadorias deve observar **(i)** as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado[1], **(ii)** as Regras Gerais Complementares do Mercosul e **(iii)** as Regras Gerais Complementares da TIPI.

São também levados em consideração os pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), os Ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

Releva destacar que as Nesh foram internadas no Brasil por meio do Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992 e, portanto, não têm força legal. Ainda assim, tratamse de orientações e esclarecimentos de caráter complementar de grande importância, constituindose em um instrumento indispensável de apoio na atividade de classificação.

Conforme reza a RGI 1, a classificação de mercadorias é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não contrariem a própria RGI 1, pelas RGI subsequentes.

No caso em apreço, discute-se a correta classificação fiscal da mercadoria identificada na declaração de importação nº 08/16049089 como cartuchos de toner para impressora.

A Nota nº 2 Seção XVI da Nomenclatura Comum do Mercosul estabelece que, ressalvada a hipótese de constituírem-se em artigos compreendidos em uma posição específica, as partes de máquinas[2], quando possam ser identificadas como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina, classificam-se na posição correspondente a esta máquina.

> *2.- Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artigos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:*
>
> *a) As partes que constituam artigos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem; b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artigos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;*

É incontroverso nos autos que os cartuchos de toner são partes/acessórios de equipamentos que têm a capacidade de exercer diversas funções combinadas impressão, reprodução e telerreprodução. Assim, como já havia antecipado, a primeira definição necessária diz respeito à correta classificação tarifária dessas máquinas multifuncionais nas quais os cartuchos serão utilizados.

Pois bem, até o ano de 2007, uma vez que não houvesse um código tarifário específico para os equipamentos multifuncionais do tipo dos que são objeto do presente processo, e considerando que as impressoras se classificavam no capítulo 84; as copiadoras, no capítulo 85; e os faxes no capítulo 90, a classificação tarifária desses equipamentos era feita segundo critério estabelecido na Nota 3 da Seção XVI da Nomenclatura Comum do Mercosul.

> *3.- Salvo disposições em contrário, as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto.*

Desta forma, até então, a controvérsia girava em torno da definição de qual fosse a função primordial desses equipamentos multifuncionais: a impressão, a copiagem ou a telerreprodução. Acaso se entendesse que não seria possível determinar uma dentre todas como sendo a função principal, lançava-se mão da RGI 3 "c".

Em 2007, contudo, a IV Emenda do Sistema Harmonizado determinou a migração dos equipamentos multifuncionais para a reformada posição 84.43, que, à época dos fatos geradores objeto dos autos, tinha a seguinte estrutura:

> *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;*
>
> *8443.9 Partes e acessórios*
>
> *8443.99 Outros 8443.99.1 – De telecopiadores (fax)*
>
> *8443.99.19 Outros*
>
> *8443.99.2 – De impressoras ou traçadores gráficos ("plotters")*
>
> *8443.99.29 Outros*
>
> *8443.99.3 De máquinas copiadoras*
>
> *8443.99.39 Outros*

Assim, como a importação que deu azo à autuação *sub judice* ocorreu no dia 09 de outubro de 2008, a classificação dos equipamentos multifuncionais aos quais estão destinados os cartuchos de *toner* já estava pacificada como sendo na posição 8443, não envolvendo mais a discussão sobre qual fosse a sua função principal.

Isso significa que a controvérsia do presente litígio reside na escolha do item/subitem no qual os cartuchos, na qualidade de partes/acessórios dos equipamentos multifuncionais, devem ser classificados. No código 8443.99.1, se considerados como destinados aos telecopiadores (fax); no código 8443.99.2, se considerados como destinados às impressoras ou traçadores gráficos (*plotters*); ou no código 8443.99.3, se considerados como destinados às máquinas copiadoras.

Isto posto, se não remanescem dúvidas de que os produtos importadas identificam-se como equipamentos multifuncionais, uma vez que desempenhem mais do que uma das funções acima relacionadas, parece mais do que óbvio que nenhum dos três códigos acima identifica especificamente as partes e acessórios destinados a esses equipamentos, mas apenas a uma parte/função deles.

A curiosa consequência disso, é, por força dessas circunstâncias, se restabelece a antiga controvérsia em torno de qual seria função principal de um equipamento com essas características, já que, à época dos fatos, não havia uma posição específica para as partes e acessórios destinadas aos equipamentos multifuncionais, mas apenas àquelas destinadas às telecopiadoras (fax), às impressoras ou traçadores gráficos ("plotters") ou às máquinas copiadoras.

Quanto a isso, revela-se ingênua a tentativa de definir uma dentre as diversas funções desempenhadas por esses equipamentos multifuncionais como sendo a principal. Se para determinada usuário a função de imprimir é a primordial, para outro, que supostamente pretende utilizar o equipamento basicamente para escanear, haverá de ser secundária. Já para um terceiro, a reprodução por cópias poderá de ser o mais importante, e assim por diante.

Mutatis mutandis, essa é, precisamente, a ocorrência identificada na RGI 3 "a" quando trata da circunstância na qual duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte do todo que especifica a mercadoria.

> *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.*

A RGI 3 define critérios para classificação da mercadorias quando o classificador depara-se como uma situação como essa, nos seguintes termos:

> *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.*

A RGC 1, por seu turno, determina que:

> *1. (RGC1) - 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.*

À luz de todas as considerações até aqui postas, a conclusão insofismável é a de que se revela correta a classificação dos cartuchos de toner na NCM 8443.99.39, tal como entendeu a Fiscalização Federal ao lavrar o auto de infração objeto do vertente litígio, uma vez que seja esse o código situado em último lugar na ordem numérica, dentre os suscetíveis de, validamente, se tomarem em consideração.

Portanto, sem reparos à r. decisão.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso do contribuinte, mas nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire