



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

**Processo n°** 12466.003746/2008-42  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-000.774 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de junho de 2013  
**Matéria** II. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.  
**Recorrente** CISA TRADING S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama. O Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior declarou-se impedido. Acompanhou a votação, pela recorrente, a estagiária Clai ren Saana Moura Santos, OAB-E/DF n° 12.181

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente e Relatora

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

## Relatório

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

“Versa o presente processo sobre Autos de Infração (fls. 02 a 27) lavrados com vistas à constituição de crédito tributário referente à falta de recolhimento de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Cofins e contribuição para o PIS/Pasep incidentes na importação, exigências essas acrescidas da respectiva multa de ofício proporcional a 75% do valor não recolhido (exceto para a exigência relativa ao IPI), além de multa regulamentar e proporcional a 1% do valor aduaneiro, no valor total de **R\$ 311.058,53 (trezentos e onze mil, cinqüenta e oito reais, e cinqüenta e três centavos)**, tudo isso em virtude da classificação tarifária incorreta de CARTUCHOS DE TONER compatíveis para uso em máquinas multifuncionais que, importados através das Declarações de Importação (DI) n.ºs 08/1498373-6 e 08/1498374-4 (ambas de 23/09/2008), por conta e ordem da empresa HEWLETT-PACKARD BRASIL LTDA, foram classificados pelo importador em epígrafe no código NCM 8443.99.29 da TEC, ao passo que o enquadramento correto, segundo a fiscalização, dá-se no código NCM 8443.99.39 da TEC.

Mais precisamente, relata a autoridade autuante que a reclassificação tarifária da mercadoria apóia-se na identificação do produto importado, segundo indicações dos modelos de equipamentos multifuncionais constantes das embalagens dos produtos e consulta feita na rede mundial de computadores (internet), e, bem assim, na Solução de Consulta SRRF RF/DIANA n.º 126, de 2007 (fls. 43 a 48), cujo entendimento é de que, por não haver classificação específica para os acessórios dos citados equipamentos, a mercadoria classifica-se na posição situada no último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração, em conformidade com a alínea "c" da 3ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI).

Regularmente cientificado da exação em 03/10/2008 (fls. 03, 10, 17 e 22), o sujeito passivo, irresignado, apresentou, em 03/11/2008, os documentos colacionados as fls. 108 a 138 e a impugnação de fls. 99 a 107, onde, em síntese:

Após esclarecer que, em 07/10/2008, efetuou cinco depósitos administrativos na Caixa Econômica Federal, totalizando o valor constante da autuação, reclama que a simples leitura da alínea "a" da 3ª RGI é suficiente para sustentar a classificação tarifária adotada nas declarações de importação em causa, qual seja, no subitem 8443.99.29 da TEC, dedicado às outras partes e acessórios de impressoras ou traçadores gráficos, pois o próprio Fisco afirma no feito que os itens importados objeto da autuação "são partes e acessórios de impressoras, compatíveis em equipamentos multifuncionais";

Em outro plano, alega que a classificação no subitem 8443.99.29 da TEC apóia-se também na combinação entre as RGI 3 A e 3 B, pois o produto deve ser classificado pelo artigo que lhe confira a característica essencial e, nesse caso, a característica essencial do equipamento multifuncional é de impressora, e não de copiadora, conforme reconhecido pela própria fiscalização;

Neste passo, argumenta que, nos equipamentos multifuncionais, a função copiadora utiliza-se necessariamente da função impressora, ao passo que a função impressora não necessita de nenhum elemento da função de cópia, restando, assim, inequívoco afirmar que a característica essencial do equipamento multifuncional é a de impressora;

Neste quadro, reclama que a fiscalização utilizou-se precipitadamente da RGI 3 C, já que esta regra é empregada apenas quando não for possível determinar a especificidade ou a essencialidade dos produtos em conformidade com as regras 3 A e 3 B, ao que aduz a transcrição de decisões administrativas que entende corroborarem o entendimento sustentado na petição impugnatória, dentre elas as prolatadas nas Soluções de Consultas SRRF 7ª RF/DIANA n.ºs 47 e 68, ambas de 2008;

Não obstante isso, dada a existência de especificidades técnicas envolvidas, e para bem demonstrar e comprovar a efetiva e principal característica e função de impressão dos itens importados, requer a realização de perícia, para a qual formula quesito e indica perito, em atendimento ao disposto no inciso IV do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972;

Finalmente, em face de tudo o quanto foi exposto, requer o cancelamento dos autos de infração hostilizados e o levantamento dos depósitos administrativos efetuados.”

A DRJ-Florianópolis/SC julgou improcedente a impugnação (efls. 153/159), nos termos da ementa adiante transcrita.

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Data do fato gerador: 23/09/2008*

*CARTUCHO DE TONER COMPATÍVEL COM EQUIPAMENTOS MULTIFUNCIONAIS.*

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

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário perante este Colegiado (efls. 162/176), alegando, em síntese:

- que os critérios da especificidade e da essencialidade (Regras 3A e 3B das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGISH) são plenamente passíveis de serem utilizados no caso em concreto, coadunando a posição NCM adotada pela Recorrente;

- que nos equipamentos multifuncionais que ora se discute, prevalece a característica de se constituírem, por excelência, em máquinas impressoras, seja porque a função de copiadora deve necessariamente utilizar-se da função de impressora para que possa

operar, seja porque a atividade de "impressão" é a mais visada e utilizada por consumidores que buscam tais equipamentos. Afirma que os cartuchos de toner utilizados nesses equipamentos multifuncionais são mais comum e claramente identificados em razão da sua aplicação para a realização de impressões, e não de cópias, e que, diante de tal especificidade, por aplicação da regra 3A das RGISH, a correta classificação seria a posição NCM 8443.99.29, que é mais específica do que a posição NCM 8443.99.39;

- que, mesmo que se alegue, como fez a DRJ, que em um equipamento multifuncional a função copiadora é tão específica quanto a função impressora, ainda assim a regra 3B deve ser aplicada para a classificação da mercadoria. Alega que nos cartuchos de toner para equipamentos multifuncionais, congregam-se as utilidades relacionadas à impressão e à cópia em um só produto, o que não impede, porém, que se faça a dissociação entre a função que prevalece, seja no equipamento multifuncional, seja nas peças e acessórios a ele relacionados. Afirma que, no caso em concreto, a função que prevalece, conferindo ao produto a sua característica essencial, é a de impressora, razão pela qual, mais uma vez, por aplicação da RGISH 3B, a classificação do produto se faz no código 8443.99.29.

- que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem se pacificando no sentido de convalidar a adoção de classificação fiscal oriunda da utilização da "função predominante", inclusive em casos semelhantes julgados favoravelmente à Recorrente; e

- que a recorrente atuou conforme os ditames de diversas soluções de consulta da 7ª Região Fiscal existentes sobre o tema, as quais, conquanto não se direcionam especificamente à recorrente, constituem prática reiteradamente seguida pelas autoridades administrativas daquela jurisdição.

Ao final, requereu a reforma da decisão recorrida, com o cancelamento da exigência perpetrada na autuação e, subsidiariamente, a exclusão da multa e dos juros de mora, em razão de seguir conduta reiteradamente adotada pelas autoridades administrativas.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, Relatora

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**

(grifo não constante do original)

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 nº 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 produto 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 nº. 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 copiadoras.

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 copiadoras 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*

(grifo não constante do original)

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.

Cabe salientar que, quanto a essa mesma matéria (classificação fiscal de cartuchos de toner de equipamento multifuncional), esta Turma julgadora já manifestou o mesmo entendimento ora aqui esposado, nos autos do processo nº. 15165.003659/2008-78, em sessão realizada em 21 de agosto de 2012, Acórdão nº. 3202-000.551, quando, então, por unanimidade de votos, decidiu-se pela classificação da mercadoria na posição residual 8443.99.39, por aplicação da RGI nº. 3-C.

Aquela decisão restou assim ementada:

*ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS*

*Data do fato gerador: 23/01/2007, 09/02/2007, 16/02/2007, 12/03/2007, 01/02/2008, 06/05/2008, 26/05/2008*

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REGRAS DE INTERPRETAÇÃO. ART. 3, ALÍNEA ‘C’ DA RGI.**

**A correta classificação fiscal de uma mercadoria depende da interpretação das regras existentes, no caso, as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e Regras Gerais Complementares (RGC). A alínea ‘a’, do art. 3º, do RGI, trata da especificidade da mercadoria; a alínea ‘b’ de produtos misturados; e alínea ‘c’ dos casos nos quais não é possível aplicar as alíneas anteriores. De acordo com a alínea ‘c’ do referido artigo, no caso de ausência de item específico, a mercadoria deverá ser classificada na última posição da ordem numérica.**

**ART. 106, INCISO II, ALÍNEA ‘C’ DO CTN. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS POR LEI POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE RETROAÇÃO**

*O art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN trata da retroatividade benigna, e deve ser aplicado quando lei posterior estabelecer penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente à época dos fatos geradores. Como exposto, a retroação é devida no caso de penalidade menos severa, e a majoração na alíquota de um tributo não pode ser considerada uma penalidade, visto que tributo não é penalidade, conforme disposição do art. 3º do CTN.*

*Recurso voluntário negado."*

(grifos não constantes do original)

Naquela oportunidade, assim se manifestou i. Relator, o Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior, no voto condutor do acórdão proferido:

“A alínea ‘a’ do artigo supracitado, que trata da especificidade, não é aplicável ao caso concreto, isso porque não existe um item específico para os equipamentos multifuncionais, pois o NCM 8443.99.1 trata de telecopiadores, o NCM 8443.99.2 de impressoras ou traçadores e o NCM 8443.99.3 de máquinas copiadoras. Assim, como não há um item específico para multifuncionais, a alínea ‘a’ não pode ser aplicada. Dessa forma, passa-se à análise do conteúdo da próxima alínea.

A alínea ‘b’ trata de produtos misturados ou de mercadorias apresentadas em sortidos para venda a retalho, e os produtos importados. Cartuchos de toner não se enquadram nessa classificação, logo, a alínea ‘b’ também não é aplicável ao caso em tela.

A alínea ‘c’ dispõe que, quando não for possível classificar a mercadoria com as disposições prescritas nas alíneas ‘a’ e ‘b’, a mercadoria deverá ser classificada na posição situada no último lugar na ordem numérica. Tal disposição é compatível com o caso em tela, assim, as mercadorias importadas devem ser classificadas no item 8443.99.39, que corresponde ao último item da ordem numérica 8443.99.

[...]

Conclui-se, portanto, **que a Fiscalização adotou a classificação correta para as mercadorias importadas (cartuchos de toner para multifuncionais), qual seja, o NCM 8443.99.39**, que na época dos fatos geradores, 2007 e 2008, apresentava como alíquota para o II 14%, e para o IPI 20%. Logo, o crédito tributário exigido no presente auto de infração é devido, bem como, a cobrança das contribuições sociais, PIS e COFINS, os juros de mora e a multa de ofício.”

(grifos não constantes do original)

Quanto 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 nº. 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 nº 2158-35/01, combinado com o art. 69 e art. 81, inc. IV, da Lei nº 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 nº. 9.430/1996.

Pelo exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Irene Souza da Trindade Torres