



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

Processo nº 12466.004263/2008-65
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.253 – 3ª Turma
Sessão de 25 de janeiro de 2018
Matéria II. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
Recorrente CISA TRADING S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 03/11/2008 a 05/11/2008

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

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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte, com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº **3202-001.627**, proferido pela 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de julgamento, que decidiu em negar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que o litígio deve ser resolvido com base em normas jurídicas consubstanciadas nas RGI/SH, as quais revelam que os “cartuchos de toner de diversos modelos” devem ser classificadas no código **NCM/SH 8443.99.39**, em função do que dispõe a **RGI/SH 3C**, não cabendo aludir a direito consuetudinário, sob o argumento de que há soluções de consultas em sentido divergente ao adotado pela fiscalização.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

*"O presente litígio decorre de lançamentos de ofício, veiculados através de autos de infração, do Imposto de Importação, do IPI, do PIS e da Cofins, acrescidos da multa de ofício de 75% pela falta de pagamento do tributo (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007) e também da multa regulamentar de 1% sobre o valor da mercadoria classificada incorretamente na NCM (art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 215835/01 combinado com o art. 69 e art. 81, inc. IV, da Lei nº 10.833/03), em decorrência de classificação incorreta de mercadorias, detectada em ato de conferência aduaneira, mais especificamente na importação de “cartuchos de toner”, classificados pelo importador no código **NCM/SH 8443.99.29**.*

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

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 03/11/2008 a 05/11/2008

*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 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".

Cientificada do resultado do julgamento, a Contribuinte interpõe o presente Recurso Especial, suscitando divergência contra o entendimento adotado pela decisão recorrida, relativa à classificação fiscal assentada no *decisum*, indicou como paradigmas do dissenso os Acórdãos nº. **3802-001.003**, **3201-00.503** e **3101-00.253**. Nos termos do §7º do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Em seguida, o Presidente da 3ª Seção de julgamento do CARF, deu seguimento ao Recurso, por ter sido comprovada a divergência, conforme se extrai do despacho de admissibilidade, fls. 580/582.

Devidamente intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls. 584/597, requer que seja negado seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte. Caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma *a quo* por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Demes Brito - Conselheiro Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

A matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, diz respeito se cartuchos são partes de máquinas multifuncionais do código NCM/SH **8443.31.00**, devem ser ou não classificados no código NCM/SH **8443.99.39**.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e

tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

In caso, a lide decorre de lançamentos de ofício, veiculados por meio de autos de infração, do Imposto de Importação, do IPI, do PIS e da Cofins, acrescidos da multa de ofício de 75% pela falta de pagamento do tributo (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007) e também da multa regulamentar de 1% sobre o valor da mercadoria classificada incorretamente na NCM (art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 215835/01 combinado com o art. 69 e art. 81, inc. IV, da Lei nº 10.833/03), em decorrência de classificação incorreta de mercadorias, detectada em ato de conferência aduaneira, mais especificamente na importação de “cartuchos de toner”, classificados pelo importador no código **NCM/SH 8443.99.29**.

A Contribuinte 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.

Por outro lado, a Autoridade Fiscal entendeu, que os cartuchos são partes de máquinas multifuncionais do código **NCM/SH 8443.31.00**, devendo ser classificados no código **NCM/SH 8443.99.39**.

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

Com efeito, para melhor elucidar o feito, faço algumas considerações quanto ao Instituto de Classificação Fiscal de Mercadoria.

Em que pese a Classificação fiscal de mercadorias sempre ter sido importante nos processos de importação, os Contribuintes só começaram a se preocupar a partir da publicação da Medida Provisória 2158-35 de 24/08/2010.

A referida Medida Provisória -MP, estabeleceu multa de 1% ou o valor mínimo de R\$ 500,00 quando a aplicação do percentual resultar valor inferior, sobre o valor da mercadoria classificada incorretamente na NCM, nas nomenclaturas complementares ou nas mercadorias quantificadas incorretamente na medida estatística definida pelo governo para as mercadorias.

Posteriormente foi publicada a Lei 10.833/2003, a qual amplia o rigor em relação as mercadorias, exigindo corretamente a descrição das mercadorias, não aceitando mais

descrições genéricas, como se via anteriormente, chegando a se descrever uma mercadoria em uma Declaração de Importação simplesmente com o número de referência do fabricante.

Gritos e reclamações eram exarados por despachantes aduaneiros, empresários e advogados, alegando tratar-se de uma medida injusta, já que muitas vezes o erro ocasionava até o pagamento de valor a maior do imposto, o que não justificaria a aplicação de uma penalidade.

Sem embargo, o Governo Federal utiliza a NCM (Nomenclatura Comum do MERCOSUL) com objetivo de fazer um acompanhamento estatístico dos produtos importados, visando elaborar uma política mais justa e real para a pauta de produtos importados e ainda proteger a indústria nacional.

Tal controle e acompanhamento perdem totalmente a eficácia na hipótese de informar classificação tarifária equivocada, propositalmente ou não. Por isso, a exigência de se indicar a correta Classificação nas importações.

Outro controle que fica comprometido na hipótese de erro na classificação fiscal, é o controle do valor aduaneiro, base de cálculo para os impostos incidentes nas importações. Mercadoria com classificação equivocada leva a erro o Siscomex, que não encaminha para Canal Cinza DI's com mercadorias que deveriam se submeter a tal controle.

Alguns Contribuintes, não todos, tentam elaborar um planejamento tributário "errado" alterando a classificação fiscal das mercadorias correta, para outra que apresenta alíquotas menores nos impostos, principalmente no Imposto de Importação e IPI, os quais são impostos seletivos e variam de NCM.

Quando isso ocorre os tributos diminuem, o importador supostamente passa a obter uma falsa economia, como bom Brasileiro, vende seu produto mais barato, em detrimento dos concorrentes que operam de modo correto.

Caso haja reclassificação fiscal, de onde poderá o importador obter recursos para arcar com sua irresponsabilidade, evidentemente ele responde por todas as receitas, e os processos aqui acabam, gerando um passivo e estoque de processo para julgamento infundável.

Portanto, recomenda-se agir nos termos da lei.

DISCIPLINA JURÍDICA DA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL-NCM.

Necessário se faz, trazer breves considerações acerca da disciplina jurídica da NCM.

A classificação fiscal dos produtos industrializados tem como princípio basilar o denominado Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, que, em síntese, representa o grande acordo entre as nações para a criação de uma nomenclatura de mercadorias de cunho universal e harmônico.

O objetivo primeiro do Sistema Harmonizado é tornar o comércio internacional mais fácil e ágil, vez que referido sistema criou uma linguagem única para identificar as mais diversas mercadorias.

Nem sempre as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição são suficientes para orientar e dirigir a classificação de um determinado objeto mercadológico para a posição que deve obrigá-lo. Isso ocorre principalmente com objetos químicos e com as máquinas em geral, dando a impressão que o Sistema Harmonizado tem deficiências que comprometam sua utilização.

Visando minimizar essa problemática, o Sistema Harmonizado dispõe de um grupo de observações de fundamentação eminentemente tecnológica, que esclarece certos aspectos de todas as suas posições. Tais observações são reunidas sob o título de Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (Nesh), que constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das notas de Seção, capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

As Nesh foram introduzidas no ordenamento jurídico nacional por meio do Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, sofrendo constantes atualizações, em que a Receita Federal do Brasil dá publicidade na forma de Instrução Normativa nº697/07, (alterações) devidamente publicada no DOU.

PRINCÍPIOS JURÍDICOS INTRODUTÓRIOS DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS-NCM

A Classificação de Mercadorias tem, pelo menos, cinco princípios, conforme se verifica a seguir:

1º) Princípio da Equivalência Conceitual: “mercadoria, produto e bem são termos que expressam o mesmo conceito, não tendo sentido fazer qualquer distinção entre os mesmos”;

2º) Princípio da Plena Identificação da Mercadoria: “a mercadoria a ser classificada deverá se apresentar desvendada, ou seja, conhecida naquelas características, propriedades e funções necessárias à sua classificação”;

3º) Princípio da Hierarquia: “merceologia é parte integrante da Classificação de Mercadorias”;

4º) Princípio da Unicidade da Classificação: “numa nomenclatura de mercadorias e dentro do universo dos possíveis códigos para abarcar uma mercadoria específica, não pode a mesma ser classificada em dois ou mais códigos”;

5º) Princípio da Distinção das Mercadorias: “as mercadorias não devem ser distinguidas por critérios diferentes daquelas características que as fazem próprias”.

Além dos princípios elencados, a classificação de qualquer mercadoria é guiada também por 6 (seis) Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI). (6 RGI/SH), bem como, na Regra Geral Complementar (RGC —1). Regras disciplinadas pela Resolução Camex nº 42, de 2001, e pela Instrução Normativa - IN 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).

Deste modo, 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).

Retornando a lide, tenho para mim, que a função de impressão é a que prevalece sobre as multifuncionais para fins de classificação fiscal, o que se faz improvável trazer seus acessórios, como o cartucho de toner e demais itens.

Dessa forma, entendo que as multifuncionais prevalecem sobre a característica principal da mercadoria, visto que, esses equipamentos "impressoras multifuncionais", tem como atividade principal a de imprimir, ou seja, imprimir fax, cópia, xerox etc,.

Portanto, a posição NCM **8443.99.29** é mais específica do que a posição NCM **8443.99.39**, portanto, considera-se para fins da correta classificação fiscal.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado

Antes de adentrar ao mérito do litígio, quero registrar minha concordância com o i. Relator do processo no que diz respeito ao preenchimento dos requisitos de admissão do recurso especial.

Ainda mais, peço vênica para acrescentar que, ao contrário do que alega a Contrarrazoante, não se trata aqui de rediscussão do conjunto probatório do autos, mas de dissenso jurisprudencial quanto à correta aplicação das regras de classificação fiscal de mercadorias, no fito de determinar o correto enquadramento tarifário de cartuchos de *toner* utilizados em equipamentos multifuncionais.

Também parece-me que seja oportuno trazer a lume algumas considerações adicionais sobre o divergência suscitada pela recorrente.

Como não é difícil perceber, os dois acórdãos paradigma carreados aos autos decidiram sobre a classificação de equipamentos multifuncionais. Neste processo, contudo, discute-se a classificação de cartuchos para serem utilizados nesses equipamentos e não dos equipamentos propriamente ditos.

Nos paradigma, entendeu-se que a função principal dos equipamentos multifuncionais é a impressão, enquanto que, no recorrido, entendeu-se que nenhuma das classificações possíveis para cartuchos era mais específica do que as outras.

Por força dessas circunstâncias, a primeira impressão que tive foi a de que as decisões não teriam como ser comparadas.

Em primeiro lugar, são mercadorias diferentes. Tanto as características merceológicas são diferentes, quanto o texto das NCM a ser cotejados para classificar um e outro produto o são. Segundo, os paradigma decidiram com base na função principal, que não é um critério definido nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, mas em Nota de Seção. Já o recorrido decidiu, principalmente, com base na especificidade (ou falta dela) do texto do código tarifário (Regra Geral 3-a).

Assim, a comparação parecia ser entre uma decisão tomada com base na identificação da função principal de um equipamento multifuncional, com uma decisão tomada com base na especificidade do texto do código tarifário escolhido para classificação de partes/acessórios destinados a esses equipamentos.

Embora isso, terminei por concluir que o recurso deveria ser, ainda assim, admitido. Com efeito, a leitura do inteiro teor da decisão vergastada não deixa dúvidas de que a escolha da correta classificação dos equipamentos multifuncionais foi uma das razões decisivas na determinação do código tarifário apropriado para os cartuchos de *toner*. Observe-se o excerto a seguir, extraído do voto condutor da decisão recorrida.

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 (RGC1), 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. (grifos meus)

E, de fato, como a seguir será demonstrado, não há como decidir sobre a classificação dos cartuchos importados pela recorrente, sem determinar a classificação do equipamento ao qual estão destinados.

Assim, aduzo ao voto as considerações acima para corroborar o entendimento expresso pelo i. Relator do processo no sentido de que o recurso deve ter seguimento.

Passo ao mérito.

Como se sabe, a classificação fiscal de mercadorias deve observar **(i)** as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado¹, **(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, tratam-se de orientações e esclarecimentos de caráter complementar de grande importância, constituindo-se 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 08/1604908-9 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

¹ Anexo à Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988.

específica, as partes de máquinas², 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

² A expressão "máquinas" aqui, deve ser compreendida em sentido lato.

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 cópiagem 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 importados 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, na modesta opinião deste Redator, revela-se ingênua a tentativa de definir uma dentre as diversas funções desempenhadas por esses equipamentos multifuncionais como sendo a principal. Se para determinado 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 com 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. (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.

Processo nº 12466.004263/2008-65
Acórdão n.º **9303-006.253**

CSRF-T3
Fl. 14

À luz de todas as considerações até aqui postas, a conclusão insofismável é a de que revela-se 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.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal