



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

Processo nº 15165.002914/2008-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.455 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria Classificação Fiscal
Recorrente GOLDEN DISTRIBUIDORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2007

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. CARTUCHOS DE TONER.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos o relator, Conselheiro André Henrique Lemos, e os Conselheiros Robson José Bayerl, Renato Vieira de Ávila (Suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida (*Designado, a posteriori, ad hoc, o Conselheiro Rosaldo Trevisan, tendo em vista ter o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida deixado o colegiado antes de concluir o voto vencedor*).

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente e Redator Designado *Ad hoc*

(assinado digitalmente)

André Henrique Lemos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Robson José Bayerl,

Tiago Guerra Machado, Renato Vieira de Avila (Suplente convocado), Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado em substituição à Conselheira Mara Cristina Sifuentes), e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausente, justificadamente, a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado por falta de recolhimento do Imposto de Produtos Industrializados - IPI, Imposto de Importação - II, Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, multa de 75% e juros de mora, referente a várias Declarações de Importação, referente à cartuchos de impressão a laser, marcas Hewlett Packard - HP e Lexamark.

À efl. 6, menciona o lançamento:

Falta de recolhimento dos tributos em tempo legal devido na importação, tendo em vista o procedimento de Revisão Aduaneira relativo a reclassificação das mercadorias importadas pela filial da empresa GOLDEN estabelecida na jurisdição desta repartição, no período de 2007 à junho de 2008.

A Revisão Aduaneira teve como base o dossiê enviado pela Seção de Pesquisa e Seleção da IRF/CTA em razão de classificação fiscal equivocada.

Já à efl. 7, informa:

A Classificação Fiscal utilizada nas adições para os cartuchos de Toners foi :

8443.99.29 (II : 8,0% e IPI : 10,0%).

"Cartucho cuja estrutura é de plástico com dispositivos mecânicos e eletrônicos, contendo toner em seu interior, utilizado exclusivamente como parte de máquinas e impressoras que operam por processo de reprodução eletrostática do tipo indireto(impressoras a laser)"

Ocorre que: em várias das descrições dos produtos/mercadorias importadas trazem :

cartuchos para impressoras com características MULTIFUNCIONAIS.

Neste caso a classificação correta é : 8443.99.39 (II :14,0% e IPI: 20,0%)

"Cartucho cuja estrutura é de plástico com dispositivos mecânicos e eletrônicos, contendo "toner" em seu interior, utilizado como parte de máquinas que operam por processo de

reprodução eletrostática do tipo indireto e que são capazes de efetuar MÚLTIPLAS FUNCOES: cópia, impressão, transmissão de fax simile etc. , classificadas na subposição 8443.31, apresentado isoladamente em embalagem própria para venda a consumidor final."

Desafiando os referidos lançamentos, a Recorrente apresentou **impugnação** (efl. 170 e seguintes), defendendo em síntese: (1) não há prova ou qualquer argumento que venha confirmar o entendimento da fiscalização, voltado à caracterização das mercadorias como sendo "partes e acessórios de copiadora", redundando em nulidade da autuação; (2) o MPF e o auto de infração resultaram de Solução de Consulta, referente à classificação da mercadoria "cartuchos de toner", da fabricante SHARP; (3) as mercadorias importadas têm a condição de parte, acessório ou dispositivo, tudo a ver com a função de imprimir, portanto, devem ser classificados na NCM 8443.99.29, por força da aplicação da RGI 1 (texto da posição 8443), RGI 6(texto da subposição 8443.99) e RGC 1 (texto do código tarifário 8443.99.29).

À efl. 262 e ss., a DRJ/SP manteve o lançamento, por unanimidade de votos, por meio da seguinte ementa:

As mercadorias descritas como "cartucho de toner", com as características expostas neste processo, encontram correta classificação fiscal na NCM 8443.99.39.

Irresignada com o referido acórdão, a Recorrente, à efl. 286, interpôs recurso voluntário, praticamente repisando o que fora articulado anteriormente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Henrique Lemos, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, vez que a Recorrente fora cientificada da decisão da DRJ em 10/08/2015 (efl. 283, Portal e-CAC), interpondo seu recurso voluntário em 03/09/2015 (efl. 285).

Assim, preenchidos os requisitos formais de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Como se viu, o contencioso se deu em razão, de o contribuinte classificar a mercadoria importada - "cartuchos para impressoras" - no código NCM 8443.99.29, ao passo que a Administração Pública entende correta, a classificação 8443.99.39.

Entende-se que o ponto central é saber se os ditos cartuchos de impressão são uma parte a ser colocada em um reservatório específico nas impressoras a laser; identificar a mercadoria, suas características, função principal e aplicação.

Demais disso, no acórdão 3401-002.863, em recurso de ofício da DRJ/SP II, tendo como recorrida a HP do Brasil, decidiu-se à unanimidade que as impressoras multifuncionais devem receber a classificação NCM de acordo com sua função principal, portanto, *mutatis mutandis*, este o critério a ser perseguido no caso concreto. No mesmo sentido, vários precedentes, dentre outros, ac. 3401-002.865 e 3401-002.864.

Constada esta premissa, sobrevém o consequente, qual seja, o correto código de classificação.

Viu-se que houve consenso entre o sujeito passivo e a fiscalização nos 6 (seis) primeiros dígitos da classificação (internacional) - Posição 8443, Subposição 8443.90 -, estabelecendo-se dissenso no tocante ao 7º e 8º dígitos, que tratam da classificação no âmbito do Mercosul.

O importador classificou o produto “cartucho de toner” na NCM 8443.99.29. A fiscalização defende que o produto se classifica na NCM 8443.99.39:

“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;

8443.91 Partes e acessórios de máquinas e aparelhos de impressão que operem por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42

8443.99 Outros 8443.99.1 De telecopiadores (fax)

8443.99.2 De impressoras ou traçadores gráficos ("plotters")

8443.99.21 Mecanismos completos de impressoras matriciais (por pontos) ou de impressoras ou traçadores gráficos ("plotters"), a jato de tinta, montados

8443.99.22 Mecanismos completos de impressoras a "laser", LED (Diodos Emissores de Luz) ou LCS (Sistema de Cristal Líquido), montados

8443.99.23 Martelo de impressão e bancos de martelos

8443.99.24 Cabeças de impressão, exceto as térmicas ou as de jato de tinta

8443.99.25 Cabeças de impressão térmicas ou de jato de tinta, mesmo com depósito de tinta incorporado

8443.99.26 Cintas de caracteres

8443.99.27 *Cartuchos de tinta*

8443.99.29 Outros 8443.99.3 *De máquinas copiadoras*

8443.99.31 *Cilindros recobertos de matéria semicondutora fotoelétrica de selênio ou suas ligas, para os aparelhos de fotocópia eletrostático por processo indireto*

8443.99.39 Outras”

O acórdão da DRJ/SP II, bem resumiu o assunto, razão que o adoto para fins de contextualizar o caso concreto:

É fato incontroverso tanto para fiscalização como para impugnante que os produtos importados encontram correto enquadramento na subposição 8443.99.

A divergência entre a fiscalização e a impugnante encontra-se no item a ser utilizado.

Reproduzimos então as possibilidades em nível de item na estrutura da TEC vigente na época dos fatos:

8443.99.1 *De telecopiadores (fax)*

8443.99.2 *De impressoras ou traçadores gráficos ("plotters")*

8443.99.3 *De máquinas copiadoras* A interpretação adotada pela impugnante é a de que os produtos importados são partes de impressoras, visto que a função principal das cabeças de impressão e cartuchos de toner seria a impressão de textos e imagens. Dessa forma, pela aplicação da Regra 1 de Classificação, os produtos se enquadrariam no item 8443.99.2, como partes de impressoras. Como consequência imediata, os cartuchos de toner se enquadrariam no subitem 8443.99.29 (Outros).

Esse entendimento é corroborado pelas Soluções de Consulta apresentadas pela importadora em sua impugnação de 07/10/08 e posteriormente na petição de 17/09/14.

Cabe destacar que os produtos reclassificados pela fiscalização neste auto de infração são apenas aqueles utilizados em multifuncionais. Logo, das Soluções de Consulta apresentadas pela impugnante, apenas 15 referem-se a partes de multifuncionais. As demais se referem a partes de impressoras. Nenhuma delas refere-se a produtos idênticos em termos de marca e modelo aos importados neste processo, pelo que se afasta de pronto o disposto no art. 15 da IN SRF nº 1.464 de 08/05/2014. Essas 15 Soluções de Consulta foram emitidas pela SRRF/7ª RF/DIANA e seguem o raciocínio da impugnante, exposto acima.

A fiscalização, por seu turno, desenvolve interpretação distinta ao determinar o item a ser utilizado.

Segundo a fiscalização, não é possível se determinar a função principal das multifuncionais, sendo que estas desempenham tanto a função de impressora como de copiadora. Entre os itens disponíveis na subposição 8443.99, nenhum descreve as partes de multifuncionais. Assim, inaplicável a utilização da Regra 1 para determinar o item a ser aplicado. Para determinar o item aplicável, entre partes de impressoras – 8443.99.2, e partes de copiadoras – 8443.99.3, a fiscalização aplica a Regra 3:

*“3. Quando pareça 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**, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.”*

A Regra 3 a) é afastada pela fiscalização pois as duas funções são consideradas igualmente específicas, impressora e copiadora.

A Regra 3 b) aplica-se para:

- produtos misturados - obras compostas de matérias diferentes - obras compostas pela reunião de artigos diferentes - sortidos acondicionados para venda a retalho. As multifuncionais não são produtos misturados e não são classificados em função da matéria constitutiva. Também não são sortidos acondicionados para venda a retalho.

Assim, afastou a fiscalização a Regra 3 b).

Por fim, aplicou a fiscalização a Regra 3 c), enquadrando os produtos no item situado em último lugar em ordem numérica. Assim, adotou a fiscalização o item 8443.99.3. Não havendo subitem mais específico, adotou-se a NCM 8443.99.39.

Os ditos "cartuchos de toner de impressão a laser", servem para imprimir textos e imagens com alta precisão na superfície de uma mídia de impressão (transparência, papel, papel fotográfico, etc), a partir de tecnologia vinda da impressora.

Pelas fotografias contidas nos autos e pela popularidade destas impressoras (HP e Lexmark), sabe-se também que tais cartuchos são descartáveis, sendo adquiridos em peça única e instalado em reservatório próprio no interior das aludidas impressoras, por meio mecânico e com conexão elétrica para seu funcionamento.

Diante das alegações da Recorrente, das manifestações da Administração Pública, seja por meio da autuação, bem como pelo acórdão da DRJ, viu-se que há posicionamentos divergentes dentro da própria Administração com relação à classificação fiscal da mercadoria importada, ora pela NCM 8443.99.29, ora pela NCM 8443.99.39.

Entende-se que a classificada pelo item 8443.99.2 - de impressoras -, atende a Regra 3a do que o item 8443.99.3 - máquinas copiadoras.

Dispositivo

Com essas considerações, voto em conhecer do recurso voluntário e lhe dar provimento.

André Henrique Lemos

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator Designado *Ad hoc*,

Na Ata de julgamento, datada de 21/03/2018, restou designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida. Ocorre que o referido conselheiro passou a não mais compor esta turma ordinária em abril de 2018, ensejando minha designação *ad hoc* para a tarefa, na forma prevista no art. 17, III do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Externo, em função disso, no presente voto, as razões divergência em relação ao voto do relator que prevaleceram majoritariamente, no colegiado.

Como relatado, o importador classificou o produto “cartucho de toner” na NCM 8443.99.29, e a fiscalização, na autuação, defende ser correta a classificação no código NCM 8443.99.39. Há consenso, portanto, na posição (8443), e nos desdobramentos em subposição de primeiro (9) e segundo nível (9). A divergência surge apenas nos desdobramentos regionais (MERCOSUL), em item (enquanto a recorrente entende correto o item 2 o fisco aponta como adequado o item 3).

Recapitulando: há consenso, então, sobre a posição 8443, cujo texto é:

“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.**”

E sobre a subposição de primeiro nível, cujo texto é: “**8443.9 Partes e acessórios;**”.

Ou seja, não há dúvida de que os “cartuchos de toner” são partes e acessórios. Recorrente e fisco o reconhecem, nas classificações adotadas.

Em relação à subposição de segundo nível, haveria duas alternativas, mas novamente não há controvérsia, sendo uníssonos contribuinte e fisco em informar que os “cartuchos de toner” não são Partes e acessórios de máquinas e aparelhos de impressão que operem por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42, enquadrando as mercadorias na subposição residual (outros):

“8443.91 Partes e acessórios de máquinas e aparelhos de impressão que operem por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42

8443.99 Outros”

Analisando-se os desdobramentos regionais, no nível de item, temos as seguintes possibilidades:

“8443.99.1 De telecopiadores (fax)

8443.99.2 De impressoras ou traçadores gráficos ("plotters")

8443.99.3 De máquinas copiadoras"

Nem o fisco nem a recorrente parecem ter dúvidas de que os “cartuchos de toner” podem ser utilizados em aparelhos multifuncionais que reúnem as funções de fax, impressoras e copiadoras. E não faz nenhum sentido solicitar laudo técnico para atestar tal possibilidade, que é de conhecimento universal.

Também não há dissonância no sentido de que a regra a ser adotada para classificação das mercadorias (visto se estar tratando de item – regional), é a RGC-1 do MERCOSUL, que determina:

“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.”

E, dentro das regras do Sistema Harmonizado, tanto fisco quanto recorrente invocam a RG-3, embora a recorrente aponte escoreita a letra “a” (que trata da posição mais específica) e o fisco aponte a letra “c” (último lugar na ordem numérica, diante da impossibilidade de aplicação das letras “a” e “b”):

“3. Quando pareça 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, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.**”*

Resta perguntar, então, se os “cartuchos de toner” (mercadoria a ser classificada) são mais especificamente destinados a fax, impressoras ou copiadoras.

Não nos parece que essa pergunta possa ser respondida em um laudo técnico (genericamente demandado pela recorrente, imaginando erroneamente que o fisco estava a afirmar que os cartuchos se destinavam a copiadoras, e não a impressoras). É óbvio e cediço que a função a que se referem as regras de classificação não possui qualquer relação com o uso efetivo que o comprador vá dar ao produto. Qualquer um poderia comprar um “cartucho de toner” e dar a ele a destinação que quisesse, e isso, indubitavelmente, não afetaria a classificação fiscal do produto.

Para usar um exemplo extremo, que apresento recorrentemente neste colegiado: o fato de importar um automóvel Ferrari e colocá-lo na sala de casa, imóvel, como uma obra de arte (e, estranhamente, há quem o faça), não o torna classificável como uma obra de arte. Todos sabem a função principal de um automóvel Ferrari.

Não se pode, no entanto, afirmar que todos saibam (ou que alguém possa tecnicamente afirmar) qual a função principal de um aparelho multifuncional como o que contém fax, impressora e copiadora, ou de um cartucho a ele destinado. As três funcionalidades convivem perfeitamente, sem que se possa afirmar, com convicção, que a função principal do aparelho seja uma ou outra.

Também não procede nem encontra guarida no Sistema Harmonizado a classificação fiscal a partir de estatísticas, afirmando-se que “*a função mais comumente utilizada é...*”. Admitir isso seria contingenciar as regras do Sistema Harmonizado, que foram criadas para uniformizar a classificação de mercadorias mundialmente, a usos locais/regionais de determinados produtos.

A classificação das mercadorias, para que seja coerente com as regras do Sistema Harmonizado, deve a elas respeito. Ultrapassada a impossibilidade de classificação a partir da Regra 3-“a”, segue-se para a Regra 3-“b”, que é inaplicável ao caso, que não trata de produtos misturados, obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes ou de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho. Segue-se, então, para a Regra 3-“c”, que adota a posição (no caso, item, em função da RGC-1) situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Foi o que concluiu, a nosso ver, corretamente, a fiscalização.

E isso, esclareça-se, não significa que a fiscalização afirmou que os “cartuchos de toner” serão (ou são) utilizados em máquinas copiadoras, como erroneamente entende a recorrente, mas, simplesmente, que se prestam às três funções (uso em fax, impressoras e copiadoras) e que, pelas regras do SH, devem ser classificados na última em ordem numérica (seja ela qual for – e, no caso, é a referente a máquinas copiadoras). E, ao contrário do que também defende a recorrente em sua peça recursal (desejando encaminhar, alternativamente, a classificação a outra posição residual, diferente da que ela própria adota), deve ser adotada a última em ordem numérica entre as posições susceptíveis de validamente se tomarem em consideração (no caso, itens 1, 2 e 3).

Confunde, assim, a recorrente, a nosso ver, as razões de autuação, como já havia destacado o julgador de piso, e resta claro pelo pedido infundado de perícia (que parece equivocadamente entender que o fisco afirmou que os cartuchos são “partes e peças de copiadora”, quando este afirmou que são partes e peças que se prestam a mais de uma função,

Processo nº 15165.002914/2008-65
Acórdão n.º **3401-004.455**

S3-C4T1
Fl. 385

aplicando as regras do SH para classificá-los, e obtendo como resultado, corretamente, o código NCM 8443.99.39).

Por fim, o dígito referente ao subitem é igualmente residual, não se tratando de cilindros:

“8443.99.31 Cilindros recobertos de matéria semicondutora fotoelétrica de selênio ou suas ligas, para os aparelhos de fotocópia eletrostático por processo indireto

8443.99.39 Outras”

Assim, sendo correta a classificação adotada pelo fisco, pois obtida pela aplicação das regras do Sistema Harmonizado, complementadas por regras regionais (MERCOSUL), deve ser negado provimento ao recurso voluntário.

Rosaldo Trevisan