



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15165.002914/2008-65
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.384 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de outubro de 2022
Recorrente GOLDEN DISTRIBUIDORA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2007

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EQUIPAMENTOS MULTIFUNCIONAIS. FUNÇÕES DE IMPRESSÃO, TELERREPRODUÇÃO, CÓPIA. OUTRAS. PARTES E ACESSÓRIOS. “CARTUCHOS DE TONER”.

Mercadorias identificadas como “cartuchos de toner”, para serem utilizadas como parte/acesório de equipamentos multifuncionais, com funções combinadas (impressão, telereprodução, cópia...), no período mencionado no lançamento, classificam-se no código NCM 8443.99.39. Fundamento na RGI-1, na RGI 3-c e na RGC-1.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que votaram por dar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. Rosaldo Trevisan.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tatiana Midori Migiyama, Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinícius Guimarães, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo **Sujeito Passivo** contra acórdão nº 3401-004.455, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“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.”

Irresignado, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração contra o r. acórdão, alegando omissões quanto à função principal das impressoras e a definição da questão pela aplicação das RGI 1º c.c. RGC 1º (2).

Em despacho às fls. 445 a 451, os embargos de declaração foram rejeitados.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que a Receita Federal, através da Solução de Consulta 98.108/17, reconheceu e tomou como referência definidora o fato de o artefato – leia-se cartucho de toner para impressora a laser – ser considerado parte da impressora.

Em despacho às fls. 556 a 569, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, quanto as matérias: (i) conceito e função principal das impressoras multinacionais; e (ii) critérios de classificação do acórdão recorrido – aplicação da regra 3 c; e (iii) classificação dos “cartuchos de toner”.

Agravo foi interposto contra o r. despacho. Em despacho de agravo às fls. 604 a 614, o agravo foi acolhido parcialmente quanto à matéria “classificação dos cartuchos de toner” alegada pela interessada.

Em despacho às fls. 615 a 623, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo quanto à matéria “classificação dos cartuchos de toner”.

Foi, assim, interposto agravo/embargos contra o r. despacho. Em despacho às fls. 680 a 696, o agravo foi acolhido para dar seguimento ao recurso especial relativamente às matérias:

- Conceito e função principal das impressoras multifuncionais;
- Critérios de classificação do acórdão recorrido – aplicação da regra 3c;
- Classificação dos cartuchos de toner.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, trazendo, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido por ausência de similitude fática;
- A classificação fiscal da mercadoria importada se materializa em um dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) adotado pelo País por meio do Decreto nº 97.409/1988, de 23/12/1988, DOU de 27/12/1988;
- Há provas suficientes nos autos de que os cartuchos de toner devam ser considerados como peças ou partes de uma máquina da posição 8443. Tanto impressoras quanto copiadoras, à época dos fatos geradores, eram classificadas na posição 8443, a qual, inclusive, conta com uma subposição específica para as máquinas multifuncionais (8443.31), ou seja, aquelas que desempenham duas ou mais funções, tais como impressão, cópia, ou transmissão de telecópia, e que são capazes de serem conectadas a uma máquina automática de processamento de dados ou a uma rede;
- Por impossibilidade de aplicação das regras anteriores, a presente classificação deve ser realizada pela Regra 3 c), que determina a

classificação na posição situada em último lugar na ordem numérica, o que conduz ao item 8443.99.3 e, como no seu desdobramento não existe um subitem apropriado, resta o código residual 9 – outros;

- No tocante aos cartuchos de toner de uso em máquinas multifuncionais, correta a classificação fiscal eleita pelo fisco no código tarifário NCM 8443.99.39 da TEC aprovada pela Resolução Camex 43/2006, sendo cabíveis os lançamentos dos tributos em questão, tal como entendeu o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para melhor elucidar o direcionamento pelo conhecimento ou não do recurso, cabe recordar a decisão recorrida:

- Ementa:
“[...]
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.”
- Voto vencedor:
“[...]
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 copadoras”

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 copadoras. 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 RGC1 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 RG3, embora a recorrente aponte escorreita 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 RGC1)

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, aplicando as regras do SH para classifica-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.”

Quanto às matérias trazidas em recurso, cabe trazer os acórdãos apreciados em despacho:

1) Conceito e função principal das impressoras multifuncionais

- Acórdão 3401-002.863;

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IMPRESSORAS MULTIFUNCIONAIS. As impressoras multifuncionais devem receber a classificação NCM de acordo com sua função principal.”

✓ Voto:

“[...]”

Na descrição dos fatos contidos no auto de infração, o auditor fiscal fundamenta que todas as impressoras multifuncionais deveriam ser classificadas no Código NCM nº 9009.21.00, contudo a Contribuinte as classificou na posição 8471.60. [...]

Portanto, levando em consideração que no presente caso a Contribuinte classificou as impressoras importadas conforme a função principal, atendendo a determinação da legislação, não há que se falar em classificação incorreta, devendo manter-se o cancelamento do auto de infração. [...]”

• Acórdão 3802-001.002

“[...]”

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IMPRESSORA MULTIFUNCIONAL.

O produto caracterizado como impressora multifuncional, que execute pelo menos duas das seguintes funções: impressão, cópia ou transmissão de telecópia (fax), capaz de ser conectada a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede, encontrava adequada classificação fiscal no código NCM 8471.60 utilizado pelo importador, tal como adotado pelo Decreto nº 5.802/06, diversamente do definido pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF No. 7 de 26/07/2005.

Atualmente, com a edição da Resolução nº 07/08 do Mercosul, o produto encontra correta classificação fiscal no código NCM 8443.31. [...]”

✓ Voto:

“[...]”

No presente caso, o impugnante pleiteia a classificação dos seguintes produtos importados:

a) descrito nas DI's nºs 06/03095890, 06/03106760, 06/03112174 (adição 01) e 06/03153270

(adição 03) como “IMPRESSORAS A JATO DE TINTA HP OFFICEJET 4255”, “IMPRESSORAS A JATO DE TINTA COMBINADA COM

OUTRAS UNIDADES DE ENTRADA E SAÍDA, modelo HP OFFICEJET 5610”, “IMPRESSORAS A JATO DE TINTA HP OFFICEJET 4255” e “IMPRESSORAS A JATO DE TINTA COMBINADA COM OUTRAS UNIDADES DE ENTRADA E SAÍDA, modelo HP OFFICEJET 5610” respectivamente no código NCM 8471.60.21 (II: 16% e IPI: 15%);

b) descrito nas DI’s nºs 06/03112174 (adição 02) e 06/03153270 (adição 01) como “IMPRESSORAS A JATO DE TINTA LÍQUIDA HP OJ7310” no código NCM 8471.60.30 (II: 0% e IPI: 15%);

Já a fiscalização, após apurar que os produtos importados eram equipamentos MULTIFUNCIONAIS, pretende, com base no Ato Declaratório Interpretativo SRF No. 7 de 26/07/2005, o código NCM 9009.21.00 (II: 14% e IPI: 20%).

[...]

Entretanto, a meu ver, em que pese a possibilidade de utilização principal do produto em qualquer de suas funções – a depender das necessidades e desejos do usuário, é relevante para a adequada classificação fiscal o fato dessas máquinas terem como característica essencial a sua conectividade a uma máquina automática para processamento de dados, funcionando como unidades de entrada e/ou saída, o que atrai, de forma mais adequada, a subposição 8471.60 adotada pelo recorrente.

Ademais, tenho que, a princípio, em termos objetivos, as máquinas multifuncionais, da forma como se apresentam no presente caso, possuem normalmente como principal função a de impressão. Com efeito, em geral, é essa a função própria desses equipamentos, sendo as demais funções realizadas de forma secundária – não por outra razão são comercialmente conhecidas como impressoras multifuncionais [...]

Nesse sentido, caracterizado o produto como uma impressora multifuncional, a classificação adotada pelo importador pode ser considerada, à época, como adequada para o produto em questão, devendo, pois, ser afastada a presente cobrança relativa à exigência de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados acrescidos de multa de ofício.”

2) Critérios de classificação do acórdão recorrido – aplicação da regra 3.c.

- Acórdão 3803-002.648:

*EQUIPAMENTOS MULTIFUNCIONAIS. CLASSIFICAÇÃO.**CARACTERÍSTICA ESSENCIAL.*

Os produtos constituídos pela reunião de aparelhos diferentes classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação, segundo Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado.

✓ Voto:

“[...] voto vencido

De acordo com a Fiscalização, as mercadorias importadas consistiam em impressoras, jato de tinta, combinadas com outras unidade de entrada e saída, que, segundo o agente autuante, se configuram em aparelhos multifuncionais, denominados fotocopiadoras digitais, capazes de efetuar funções de leitura eletrônica ponto por ponto (scanner), impressão, telecópia, fotocópia (processo indireto), trabalhando de maneira autônoma (fotocópia, impressão, transmissão e recepção de telecópia) como em ligação com um computador ou uma/rede de informática (impressão, scanning, transmissão e recepção de telecópias e fotocópias). Com base nessa identificação das mercadorias, a Fiscalização alterou a sua classificação da posição 8471.60 para a 9009.21.00, assim identificadas:

[...] voto vencedor

Desse modo, ante o conflito aparente resultante da descrição do produto, Tendo-se em mira a conseqüente classificação suprimindo a inexistência, então, de código específico para aparelho multifuncional, denominado HP OFFICEJET algumas vezes chamado de impressoras multifuncionais a jato de tinta (ou a laser), denotando, de alguma forma, uma sutil preponderância dessa característica pode-se atender o disposto na Regra 3.b para se alcançar a classificação mais consentânea com os produtos sob foco.

Portanto, é forçoso concluir como correta a classificação procedida àquele tempo pela Contribuinte.

Pelo exposto, VOTO POR DAR provimento ao recurso.”

- Acórdão 3401-002.865:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IMPRESSORAS MULTIFUNCIONAIS. As impressoras multifuncionais devem receber a classificação NCM de acordo com sua função principal.”

✓ Voto:

“[...]”

Na descrição dos fatos contidos no auto de infração, o auditor fiscal fundamenta que todas as impressoras multifuncionais deveriam ser classificadas no Código NCM nº 9009.21.00, contudo a Contribuinte as classificou na posição 8471.60

[...]...

Portanto, levando em consideração que no presente caso a Recorrente classificou as impressoras importadas conforme a função principal, atendendo a determinação da legislação, não há que se falar em classificação incorreta, devendo ser cancelado o auto de infração. [...]”

3) classificação dos “cartuchos de toner”

- Acórdão 3102-00.992:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO 1 E 6. REGRA COMPLEMENTAR 1. TEXTO. ESPECIFICIDADE.

Cartucho de Toner para impressoras classificam-se no Código 8473.30.29, pela aplicação das Regras Gerais 1 e 6 para interpretação do Sistema Harmonizado de Mercadorias, e Regra Complementar nº 1.

✓ Voto:

“[...]”

Em sua defesa a recorrente assevera que a própria fiscalização afirma que o toner é uma tinta.

De outra banda, é preciso considerar que a própria fiscalização às fls. 095 admite que o toner constitui na realidade espécie de tinta, consoante dizeres ali vertidos, cuja transcrição é de crucial importância:

Produto: Cartucho de toner ou cartucho de tinta em pó para impressoras laser –

“O toner ou tinta em pó é utilizada para impressão por processo eletrofotográfico.

A imagem é formada sobre um cilindro carregado, que atrai as partículas de tinta em pó para sua superfície, de acordo com a imagem formada.

Essas partículas são então transferidas para o meio a ser impresso (em geral papel) e fixadas termicamente. Para este tipo de aplicação, a tinta é constituída por pigmentos, resinas e aditivos, segundo formulação de cada fabricante. (grifos nossos)
[...]

Pelo seu turno, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento informa que as NESH estabelecem clara distinção entre tinta e o toner. [...]”

- Acórdão 3402-002.948, matéria sem semelhança fática.

Vê-se que, ainda que alguns acórdão não tenham a mesma discussão fática, abrangendo por exemplo dúvida se o toner é tinta ou não, há acórdãos indicados como paradigma que tratam de impressoras multifuncionais importadas – se devem ser classificadas observando as regras 3 a ou b e se deve-se apurar a sua função principal e predominante. O que conheço o recurso no que tange a classificação fiscal do toner e a discussão sobre aplicação das regras e sua funcionalidade, eis que esses dois últimos tratam de fundamentação legal.

Recordo que em acórdão 9303-006.252, para a mesma discussão envolvendo cartuchos de toner, o sujeito passivo daquele processo trouxe também como acórdãos paradigmas discussão envolvendo impressora multifuncionais – conhecendo, esse colegiado, por unanimidade de votos o Recurso Especial interposto por aquele contribuinte.

Sendo assim, conheço o Recurso Especial do sujeito passivo.

Quanto ao mérito – que se traduz, basicamente, na classificação fiscal dos cartuchos de toner, aplicação da regra de classificação fiscal e multifuncionalidade do equipamento que utiliza do toner, mantenho o mesmo entendimento proferido no acórdão 9303-006.252:

“[...]

Ventiladas tais considerações, passo ao cerne da lide – qual seja, se os cartuchos de toner – partes e acessórios devem ser classificados:

- Na posição 8443.99.29 – partes e acessórios/ de impressoras ou traçadores gráficos (“plotters”/outros), com alíquotas de Imposto de Importação de 8% e IPI de 10%; ou
- Na posição 8443.99.39 (partes e acessórios/de máquinas copiadoras/outros).

A priori, antes de adentrarmos à essa discussão, importante para clarificar, lembrar que a classificação fiscal é feita por meio do código NCM Nomenclatura Comum do Mercosul, e que tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) adotado no País por meio do Decreto nº 97.409, de 1988, o qual promulgou à Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

Para sua composição, O Brasil, a Argentina, o Paraguai e o Uruguai adotam, desde janeiro de 1995, a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem por base o Sistema Harmonizado (SH). Assim, dos oito dígitos que compõem a NCM, os seis primeiros são formados pelo Sistema Harmonizado, enquanto o sétimo e oitavo dígitos correspondem a desdobramentos específicos atribuídos no âmbito do MERCOSUL.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), é um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições.

Este Sistema foi criado para promover o desenvolvimento do comércio internacional, assim como aprimorar a coleta, a comparação e a análise das estatísticas, particularmente as do comércio exterior. Além disso, o SH facilita as negociações comerciais internacionais, a elaboração das tarifas de fretes e das estatísticas relativas aos diferentes meios de transporte de mercadorias e de outras informações utilizadas pelos diversos intervenientes no comércio internacional.

A composição dos códigos do SH, formado por seis dígitos, permite que sejam atendidas as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria

constitutiva e aplicação, em um ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o nível de sofisticação das mercadorias.

Desta forma, a classificação de mercadorias no Mercosul é realizada com base em seis Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (6 RGI/SH) e na Regra Geral Complementar (RGC —1). Regras previstas na Resolução Camex nº 42, de 2001 e também na Instrução Normativa 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).

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).

Clarificada a composição dos códigos, quanto à classificação do produto, importante trazer que a lide versa sobre as máquinas multifuncionais.

Sabe-se que a função principal das multifuncionais seria a de impressão, o que entendo que se deve afastar a incidência da Regra 3c das RGISH, posto haver uma NCM mais específica, conforme Regras 3ª e 3b.

Ora, a função de impressão é a que prevalece nas multifuncionais para fins de classificação fiscal – o que torna inegável trazer que os acessórios – o cartucho do toner deve seguir o racional dessa classificação.

Em equipamentos multifuncionais sempre deve prevalecer a característica e essencialidade principal – sendo que, nessas máquinas impressoras multifuncionais a atividade de “impressão” é a mais visada e utilizada por consumidores que buscam tais equipamentos.

Tanto é assim que em vários estabelecimentos que comportam atividades administrativas e comerciais, todos os computadores, a rigor, devem ser configurados para se vincular à rede corporativa para “imprimir” os trabalhos feitos pelos colaboradores. Uma sociedade dificilmente efetuará a compra de uma máquina multifuncional para que a principal função fosse

copiar/”xerocar” documentos. Incontestável que a principal função/a atividade preponderante das máquinas multifuncionais seja “impressão”.

Nesse ínterim, os acessórios importados utilizados nesses equipamentos multifuncionais devem ser claramente identificados em razão da sua aplicação para a realização de impressões, e não de cópias.

Como bem trazido pela recorrente – “uma impressora pode exercer a função de uma copiadora, porém uma copiadora jamais exercerá a função de impressão”.

Em vista de todo o exposto, considerando que a posição NCM 8443.99.29 é mais específica do que a posição NCM 8443.99.39, deve-se considerar a mais específica. Para tanto, importante ressurgir que a Regra 3ª traz que a mercadoria na posição em discussão deve ser a mais específica – ou seja, que identifica a mercadoria com descrição mais precisa e completa. E a Regra 3b traz que deve-se observar para fins de classificação fiscal a característica essencial.

Frise-se os seguintes entendimentos proferidos à época:

“ACÓRDÃO DRJ/SPO Nº 76164, 22 FEVEREIRO 2017

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 2008

CARTUCHO DE TONER - CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Os produtos descritos como cartuchos de toner para impressoras classificam-se no código tarifário NCM/TEC 8443.99.29, mediante a aplicação da RGI 1 e 6, e da RGC 1.”

SOLUÇÃO DE CONSULTA DIANA/SRRF07 Nº 76, 30 OUTUBRO 2008

Assunto: Classificação de Mercadorias
CÓDIGO TEC - 8443.99.29 Cartucho de Toner, marca registrada Ricoh, fabricado por Ricoh Corporation, nas cores Preto, Ciano, Magenta e Amarelo, utilizados em equipamentos Ricoh, Multifuncionais e/ou Impressoras a Laser, modelos e tipos 8105D, 1130D e 1150D, denominado vulgarmente Toner Ricoh, técnico e científico Ricoh Toner para Impressão e comercialmente Ricoh Toner, tipos 8105D, 1130D e 1150D.

No mesmo sentido, refletiram as Soluções de Consulta de nºs 84/2008, 83/2008, 82/2008, 81/2008, 80/2008, 79/2008, 78/2008, 77/2008, 75/2008, 74/2008, 72/2008, 71/2008, 68/2008, 50/2008, 47/2008, 300/2007.”

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator designado.

Não obstante as fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, que acompanho em relação ao conhecimento do recurso, externo no presente voto minha divergência em relação ao entendimento sobre a classificação da mercadoria descrita como “cartucho de toner”, e que logrou acolhida majoritária no seio do colegiado.

Esclareça-se que o entendimento externado pela relatora reproduz seu voto vencido no Acórdão 9303.006.252, que foi afastado naquela e nesta deliberação colegiada.

No presente caso, o Acórdão recorrido foi assim ementado:

“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.**” (grifo nosso) (Acórdão 3401-004.455, Rel. Cons. André Henrique Lemos, qualidade, sessão de 21/03/2018)

A questão reside, portanto, na correta determinação da classificação da mercadoria descrita como “**cartucho de toner**”, utilizado em impressoras multifuncionais, no período mencionado no lançamento, seja ela no código NCM **8443.99.39** (adotado pelo Fisco e requerido pela Fazenda Nacional, em seu recurso especial) ou no código NCM **8443.99.29** (postulado pelo Contribuinte).

Dessarte, desnecessário detalhar as etapas preliminares de classificação, visto que ambas as partes concordam com a posição (8443), com a subposição de primeiro nível (9) e com a subposição de segundo nível (9), havendo divergência apenas em relação aos desdobramentos regionais (item e subitem - 7º e 8º dígitos do Código NCM).

Para análise da questão, é importante tecer algumas considerações sobre **(a)** a definição do critério a ser utilizado para classificação de mercadorias, para depois **(b)** promover a aplicação do critério definido ao caso em litígio.

a) Critério a ser utilizado para classificação de mercadorias

A classificação de mercadorias se presta primordialmente à uniformização internacional. De nada adiantaria, por exemplo, pactuar alíquotas sobre o imposto de importação (ou restrições/proibições à importação) internacionalmente, se não fosse possível designar sobre quais produtos recai o acordo. A “Babel” de idiomas sempre foi um fator de dificuldade para o controle tributário e aduaneiro, e também para a elaboração de estatísticas de comércio internacional, e é agravada pelas diversas denominações que uma mercadoria pode ter mesmo dentro de um único idioma (v.g., no Brasil, a tangerina, também denominada de mexerica, bergamota ou mimosa, entre outros).

Embora tenha havido iniciativas no século XIX, na Europa, de confecção de listas alfabéticas de mercadorias, é em 29/12/1913, em Bruxelas, na segunda Conferência Internacional sobre Estatísticas Comerciais, que 29 países chegam à primeira nomenclatura de real importância, dividindo o universo de mercadorias em 186 posições, agrupadas em cinco capítulos: animais vivos, alimentos e bebidas, matéria-prima ou simplesmente preparada, produtos manufaturados, e ouro e prata. Depois de diversas iniciativas, como a Nomenclatura de Genebra, da década de 30 do século passado, e a Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas, de 1950, com o nome alterado, em 1974, para Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira – NCCA, chega-se à Convenção do “Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias” (SH), aprovada em 1983, e que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1988.¹

A Convenção do SH é hoje aplicada em âmbito mundial, não só entre os 160 países signatários, mas em suas relações com terceiros.² No Brasil, a referida convenção foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11/10/1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23/12/1988, com depósito internacional do instrumento de ratificação em 08/11/1988. Desde 1º de janeiro de 1989, a convenção é plenamente aplicável no Brasil, tendo, segundo entendimento dominante em nossa suprema corte, “*status*” de paridade com a lei ordinária.³

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) é uma nomenclatura estruturada sistematicamente buscando assegurar a classificação uniforme de todas as mercadorias (existentes ou que ainda existirão) no comércio internacional, e compreende seis Regras Gerais Interpretativas (RGI), Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, e 21 seções, totalizando 96 capítulos, com 1.244 posições, várias destas divididas em subposições de 1 travessão (primeiro nível) ou dois (segundo nível), formando

¹ DALSTON, Cesar Olivier. Classificando Mercadorias: uma Abordagem Didática da Ciência da Classificação de Mercadorias. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2014, p. 182-187; BIZELLI, João dos Santos. Classificação fiscal de mercadorias. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 14; e TREVISAN, Rosaldo. A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coords.). Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 358-361.

² A Organização Mundial de Aduanas (www.wcoomd.org), gestora da Convenção do SH, destaca que, apesar de serem 160 as partes contratantes da convenção, seu texto é aplicado a 212 países.

³ Sobre a estatura de paridade dos tratados internacionais regularmente incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro com as leis, veja-se a ADIn n. 1.480-DF.

aproximadamente 5.000 grupos de mercadorias, identificados por um código de 6 dígitos, conhecido como Código SH.⁴

Desde que não contrariem o estabelecido no SH, os países ou blocos regionais podem estabelecer complementos aos seis dígitos internacionalmente acordados, e utilizar a codificação inclusive para temas e tributos internos.

A Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), que serve de base à aplicação da Tarifa Externa Comum (TEC), acrescenta aos seis dígitos formadores do código do Sistema Harmonizado mais dois, um referente ao item (sétimo dígito) e outro ao subitem (oitavo dígito). A inclusão de um par de dígitos efetuada na NCM demandou ainda a edição de Regras Gerais Complementares (RGC) às seis Regras Gerais do SH (para disciplinar a interpretação no que se refere a itens e subitens) e de Notas Complementares.⁵

E, no Brasil, a NCM serve de base para a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), desde a TIPI de 1996, veiculada pelo Decreto nº 2.092, de 10/12/1996.

Assim, se o Brasil, por exemplo, pactua internacionalmente as alíquotas máximas (no âmbito da Organização Mundial do Comércio - OMC) ou a alíquota extra-bloco (no âmbito do MERCOSUL) do imposto de importação para determinada classificação, tais pactos são aplicáveis ao que se entende internacionalmente abrangido por tal classificação.

Sendo a TIPI um mero reflexo do SH e da NCM, qualquer discussão sobre classificação de mercadorias para efeito de incidência do IPI deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

Acrescente-se, ainda, que a classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica *etc.*) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

Cabe, por fim, ressaltar a pouca relevância do que se entende no âmbito de órgãos nacionais, e que não afetam em nada a classificação nos outros 159 países, que deve ser

⁴ Além do constante estabelecimento de atualizações na nomenclatura, decorrentes de descobertas e aperfeiçoamentos de novos produtos, há publicações complementares que auxiliam no processo de designação e classificação de mercadorias, como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH (expressando o posicionamento oficial do CCA-OMA), o índice alfabético do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas, publicado pelo CCA-OMA, os pareceres de classificação emitidos pelo Comitê do Sistema Harmonizado, criado pela convenção, e os atos normativos emitidos por autoridades nacionais a respeito de classificação de mercadorias.

⁵ Em 01/01/1995, tendo em vista o Tratado de Assunção, os entendimentos havidos no âmbito do Mercosul, e a publicação do Decreto n. 1.343, de 23/12/1994, a antiga Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), que utilizava dez dígitos (os seis do SH mais dois para itens e dois para subitens), deu lugar à Tarifa Externa Comum (TEC), uniformemente adotada por todos os membros do bloco. Tal evolução serviu de base à substituição, em 01/01/1997, após a publicação do Decreto n. 1.767, de 28/12/1995, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

uniforme. Não pode o Brasil desejar sobrepor seus entendimentos nacionais ao acordado internacionalmente. No caso em análise, no entanto, até seria relevante eventual entendimento regional, visto que a divergência reside no sétimo e no oitavo dígitos, válidos apenas no âmbito do MERCOSUL.

Feitos tais esclarecimentos, passa-se a analisar a discussão jurídica sobre classificação da mercadoria, presente nestes autos.

(b) Aplicação do critério ao caso em litígio

Como exposto, fiscalização e contribuinte concordam com os seis primeiros dígitos da classificação, na NCM vigente à época dos fatos: 8443.99.

“**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...** (grifo nosso)

Identificados os seis dígitos iniciais, a Regra Geral Complementar 1 do Mercosul (RGC-1), combinada com a Regra Geral Interpretação do Sistema Harmonizado 6 (RGI-6), determinam que deve ser identificado o sétimo dígito, regional, com base nos mesmos critérios das regras anteriores, somente podendo ser comparadas as opções de sétimo dígito. E as opções, na NCM então vigente, eram:

“8443.99.1 De telecopiadores (fax)

8443.99.2 De impressoras ou traçadores gráficos (“*plotters*”)

8443.99.3 De máquinas copadoras” (grifo nosso)

O sétimo dígito, portanto, deve ser determinado verificando-se apenas esses textos. Pela RGI 3-a, a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica. Ocorre que nos dispositivos multifuncionais, são combinadas as três funções, nenhuma delas prevalecendo, seja nos próprios equipamentos, ou em suas partes e peças. Entender que uma delas é mais específica e prevaleceria, além de desafiar o texto da própria posição 8443 (“mesmo combinados entre si”), tomaria em conta possível uso, e não a função intrínseca. Em outras palavras, é irrelevante, para a correta classificação, se o comprador adquire uma máquina funcional (ou uma parte e peça dela) só para digitalizar (escanear), ou só para imprimir, ou só para fotocopiar. A classificação não se dá pelo uso, salvo se houver previsão específica sobre o uso na própria nomenclatura.

Não sendo possível identificar posição mais específica, e não se tratando de produtos “misturados” ou “sortidos” (o que atrairia a RGI 3-b), segue-se para o critério de desempate estabelecido na RGI 3-c, aplicável também ao item e ao subitem por força da RGC-1:

RGI 3-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.”

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**". (grifo nosso)

Assim, por aplicação de ambas as regras, o critério de desempate aponta para o item 3 (8443.99.3). E, por óbvio, isso não quer dizer que os cartuchos serão utilizados exclusivamente em máquinas copiadoras, mas tão-somente que serão utilizados em equipamentos multifuncionais, que combinam as funções copiadora e de impressão, por exemplo, mas que uma dessas funções não é mais específica que a outra, o que demanda a aplicação da regra de desempate prevista na RGI 3-c.

E, determinado o sétimo dígito (item), passam a existir duas possibilidades para o oitavo (subitem):

“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” (grifo nosso)

Não sendo a mercadoria compatível com a descrição específica do subitem 1, resulta que sua classificação deve ser no subitem 9, e, por consequência, no Código NCM **8443.99.39**, que é exatamente o apontado pela fiscalização no lançamento, que permanece hígido.

Registre-se, adicionalmente, que a matéria já foi analisada por esta 3ª Turma da CSRF em mais de uma oportunidade. Em composições anteriores, o tema era decidido por voto de qualidade, em favor da classificação adotada pela fiscalização (8443.99.39), como registram os Acórdãos nº 9303-006.252 (que fundamenta o voto da relatora) e 9303-006.253, ambos de 25/01/2018, os Acórdãos nº 9303-006.856 e 9303-006.857, ambos de 12/06/2018, todos tendo como redator designado o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, e o Acórdão 9303-008.719, de 12/06/2019, de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire. Nas últimas composições da 3ª Turma da CSRF, no entanto, o tema passou a ser decidido por maioria, como se registra em recente decisão proferida no **Acórdão nº 9303-013.125, de 11/04/2022** (que tem como interessada a mesma empresa **“GOLDEN”**):

“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.” (Acórdão 9303-013.125, Rel. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, maioria, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, sessão de 11/04/2022 - participaram ainda do julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire e Adriana Gomes Rego) (grifo nosso)

Assim, pelas razões aqui expostas, e em endosso dos precedentes desta turma, **acompanho o voto da relatora em relação ao conhecimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte**, mas divirjo em relação ao mérito, em que **voto pela negativa de provimento**, para reconhecer que os “cartuchos de toner”, na nomenclatura em análise, devem ser classificados no Código NCM **8443.99.39**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan