



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15165.002980/2010-50</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-013.009 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MASTERCORP DO BRASIL EIRELI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Data do fato gerador: 27/02/2008, 14/01/2009, 10/12/2009, 26/03/2010

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IMPRESSORAS TÉRMICAS. RESOLUÇÃO CAMEX Nº 76/2008. REQUISITO “ALIMENTADAS POR FOLHAS”. NÃO ATENDIMENTO. ENQUADRAMENTO NO SUBITEM 8443.32.99.

A partir da Resolução CAMEX nº 76/2008, os subitens 8443.32.3 e 8443.32.40 passaram a exigir alimentação por folhas. Impressoras estruturadas para alimentação contínua em bobinas/rolos não atendem ao requisito, impondo-se o enquadramento no subitem residual 8443.32.99, nos termos das RGI 1 e 6.

MULTA POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO. REVOGAÇÃO DA BASE LEGAL. ABOLITIO. CANCELAMENTO.

A revogação superveniente da norma instituidora da penalidade acarreta perda da tipicidade da conduta, resultando no cancelamento da multa ainda não definitivamente julgada.

MULTA POR EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. ART. 107, IV, “c”, DO DECRETO-LEI Nº 37/1966. AUSÊNCIA DE TIPICIDADE. CANCELAMENTO.

O atendimento extemporâneo ou parcial à intimação, sem demonstração de embaraço ou prejuízo à fiscalização, não configura a infração prevista no dispositivo legal. Penalidade afastada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: **(i)** cancelar a multa de 1% sobre o valor aduaneiro por erro de classificação fiscal, prevista no art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e

(ii) cancelar a multa de R\$ 5.000,00 por embarço ou impedimento à ação de fiscalização aduaneira, prevista no art. 107, inciso IV, alínea “c”, do Decreto-Lei nº 37/1966.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente a conselheira Alessandra Lessa dos Santos.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-64.337, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR que, por maioria de votos, negou provimento à impugnação, cancelando, porém, as exigências de PIS/Pasep-Importação e de Cofins-Importação, além das multas e dos acréscimos legais correspondentes.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte ementa:

### **ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 27/02/2008, 14/01/2009, 10/12/2009, 26/03/2010

NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. MULTA.

Aplica-se a multa de R\$ 5.000,00 a quem, por qualquer meio ou forma, omissiva ou comissiva, embarçar, dificultar ou impedir ação de fiscalização aduaneira, inclusive no caso de não-apresentação de resposta, no prazo estipulado, a intimação em procedimento fiscal.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. INCORREÇÃO. LANÇAMENTO.

Em decorrência de incorreção na classificação fiscal adotada pelo importador, é devido o lançamento de ofício das diferenças de tributos e contribuições, seus correspondentes consecutórios legais, além da multa regulamentar prevista para a hipótese.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

No lançamento tributário efetuado pela autoridade administrativa, é aplicável a multa de ofício.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou por juízo de valor.

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. INCONSTITUCIONALIDADE. ADEQUAÇÃO.

Em face do efeito vinculante da declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, devem as exigências correspondentes serem adequadas, mediante expurgo daquelas parcelas consideradas indevidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

**Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:**

Trata o presente processo de **autos de infração** lavrados para a exigência de **Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins-Importação e Contribuição para Programa de Integração Social – PIS-Importação**, além das respectivas multas de ofício de 75% e dos acréscimos legais correspondentes; também é exigida **multa regulamentar** de 1%, por erro de classificação fiscal e **multa regulamentar** por embaraço ou impedimento à ação fiscal, inclusive não atendimento à intimação.

Em resumo, conforme descrição fiscal, as autuações se referem à divergência na classificação fiscal de mercadorias caracterizadas genericamente com impressoras de etiquetas e códigos de barras. Em relação à DI nº 08/0305516-6, sob a vigência da Resolução Camex nº 43, de 2006, considera a fiscalização que a classificação correta é 8443.32.32, que se refere a impressoras com velocidade de impressão inferior a 30 páginas por minuto, ao passo que o importador informou o código 8443.32.40, para impressoras com velocidade de impressão superior ou igual a 30 páginas por minuto; a partir de 01/01/2009, com as alterações na NCM e na TEC, determinadas pela Resolução Camex nº 76, de 2008, sob as quais estavam submetidas as DI/adições nºs 09/0057488-1/001, 09/1754698-3/001 e 10/0487692-2/001, a classificação fiscal foi reputada como sendo no código 8443.32.90, tendo em vista que o código 8443.32.32, adotado pelo importador, passou a se referir a impressoras alimentadas por folhas, com velocidade igual ou inferior a 45 página por minuto. Para a DI nº 08/0305516-6 foi lançada apenas a

multa por erro de classificação fiscal. Relata, ainda, a fiscalização, que a importadora não atendeu à intimação para apresentar documentos e esclarecimentos no prazo estabelecido, razão pela qual foi aplicada a multa prevista no art. 107, IV, “c”, do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação do art. 77 da Lei nº 10.833, de 2003. Às fls. 35/62, consta o detalhamento da apuração fiscal.

Cientificada, por via postal, em 12/11/2010 (fl. 84), a interessada, por intermédio de procurador (fls. 111/112, 188 e 192), apresentou, tempestivamente, em 29/11/2010, impugnação (fls. 87/110), instruída com documentos (fls. 111/176), a seguir sintetizada.

Defende a regularidade das classificações fiscais adotadas nas suas importações.

Argumenta que o entendimento da autoridade fiscal não condiz com o contexto jurídico que originou a Resolução Camex nº 76, de 2008. Considera que no período anterior as mercadorias estavam classificadas na NCM 8443.32.32 ou 8443.32.40 e que a Resolução Camex não alterou a NCM das mercadorias importadas, que continuaram inseridas na NCM 8443.32.32, que descreve com exatidão as características das impressoras importadas, ao passo que a NCM 8443.32.99 “generaliza” todo e qualquer tipo de impressoras. Aduz que, pela falta de exatidão da classificação descrita na resolução Camex, as impressoras poderiam ser classificadas na NCM 8443.32.32 e 8443.32.99. Alega que da Resolução Camex nº 76, de 2008, não traz determinação de que o código NCM 8443.32.32 deva ser utilizado exclusivamente para impressoras alimentadas por folhas. Pondera que *“a resolução 76/2008 não iria proceder uma desclassificação de produtos que estavam claramente descritos em determinada NCM e transferi-los para outra NCM sem qualquer descrição”*.

Critica a Resolução Camex nº 76/2008 por essa não definir a espécie e a forma das folhas a que se refere, sustentando, por outro lado, que as impressoras importadas podem funcionar com folhas serrilhadas. Observa que a única menção ao tipo de folha na resolução camex é quanto à velocidade de impressão por minuto (formato A4), o que alega não significar que as impressoras devem ser alimentadas somente por folhas dessa espécie, por não existir essa imposição no texto.

Sustenta que a NCM 8443.32.40 alcança outras impressoras alimentadas por folhas, razão pela qual considera que, caso as impressoras importadas não estejam inseridas na NCM 8443.32.32, estariam na NCM 8443.32.40.

Argumenta que a não especificação ou definição do que seria a alimentação por folhas, como critério de diferenciação, impossibilita a autoridade fiscal de lavrar o auto de infração, dado que as impressoras de transferência térmica funcionam com folhas serrilhadas, assim como com bobinas. Nesse aspecto, suscita a necessidade de laudo que ateste a forma de alimentação das impressoras.

Questiona a multa de ofício de 75% com base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, argumentando que não foi intenção do legislador que fosse aplicada

indiscriminadamente, de forma literal, devendo-se interpretar o dispositivo segundo sua finalidade, que não é unicamente de punir, sobretudo na hipótese de importação em que foram quitados todos os tributos incidentes na operação. Considera que não pode ser aplicada a mesma penalidade ao contribuinte que de forma consciente deixa de recolher o tributo, omite valores a serem recolhidos. Pugna pela manutenção apenas da penalidade moratória. Reafirma sua discordância quanto ao alcance da Resolução Camex nº 76, de 2008. Sugere que a penalidade imposta implica necessidade de corte de despesas, que podem redundar em demissões de funcionários. Suscita a necessidade de limite na imposição de multas, defendendo que o legislador deve observar os princípios das limitações ao poder de tributar, citando o princípio da razoabilidade e aduzindo que a multa de 112,5% é exacerbada e viola princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva, da vedação da utilização de tributos com efeito de confisco e da legalidade tributária, sobre os quais discorre, citando jurisprudência.

Contesta a existência dos pressupostos para o agravamento da multa em relação aos esclarecimentos prestados, ainda que fora do prazo, questionando o conteúdo das intimações.

No que se refere à multa por não atendimento de intimação, defende que não pode ser assim reputado o atendimento parcial, ainda que fora do prazo, aduzindo que apresentou documentos úteis à fiscalização. Refuta a equiparação da hipótese à pretensão de retardar ou impossibilitar a ação fiscal. Acrescenta que não houve conduta que impossibilitasse a fiscalização e que todos os dados necessários à fiscalização poderiam ser obtidos por meio dos registros que a Receita Federal detém.

Ao final, faz resumo do pedido, protestando pela produção de provas, em especial a elaboração de laudo técnico que ateste a forma de alimentação das impressoras.

A Contribuinte foi intimada da decisão pela via postal em **17/10/2018 (fl. 219)**, protocolando o Recurso Voluntário em **13/11/2018 (fls. 221)**, o que fez com os mesmos argumentos da impugnação e com os seguintes pedidos:

- a) Reconhecer a prescrição intercorrente, nos termos da art. 1º, § 1º da Lei nº 9.873/99, cancelando-se integralmente o PAF;
- b) Requer seja determinada a baixa dos autos em diligência para realização de perícia nos produtos importados pela recorrente com o intuito de se atestar se os mesmos são alimentados por folha ou não;
- c) Alternativamente, requer-se pelo afastamento da penalidade aplicada ou a sua redução, bem como o cancelamento da penalidade imposta pela suposta falta de entrega de documentos;
- d) Desde já requer pela oportunidade de defender suas razões oralmente na Tribuna, bem como sejam formalizadas as intimações e publicações exclusivamente em nome de seu procurador Márcio Ari Vendruscolo, inscrito

na OAB/PR sob o nº 24.736, sob pena de nulidade prevista no art. 272, § 2º do Código de Processo Civil.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento. É o relatório.

## VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

### 2. Objeto do litígio

Versa o presente litígio sobre lançamento de ofício lavrado para exigência de Imposto de Importação (II), IPI, PIS-Importação e Cofins-Importação, além da aplicação da multa de ofício de 75% e multa regulamentar de 1% por erro de classificação, originado de reclassificação fiscal de impressoras de etiquetas e códigos de barras importadas, objeto das respectivas Declarações de Importação registradas em 27/02/2008, 14/01/2009, 10/12/2009 e 26/03/2010.

A fiscalização concluiu que as mercadorias foram incorretamente classificadas na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), o que teria resultado em recolhimento a menor de tributos.

Com relação à DI nº 08/0305516-6, registrada sob a vigência da Resolução CAMEX nº 43/2006, a Contribuinte declarou a NCM 8443.32.40. A autoridade fiscal entendeu que a classificação correta seria a NCM 8443.32.32, com fundamento, principalmente, em critério relacionado à velocidade de impressão do equipamento.

Para as Declarações de Importação registradas a partir de 01/01/2009 — sob a vigência da Resolução CAMEX nº 76/2008 — a fiscalização concluiu que as impressoras não se enquadrariam como “alimentadas por folhas”, razão pela qual não poderiam permanecer classificadas nos subitens 8443.32.32 ou 8443.32.40. Assim, entendeu que os produtos deveriam ser reenquadrados no código residual 8443.32.99 (“outras”).

A reclassificação implicou alteração da alíquota do Imposto de Importação de 0% (nas NCMs declaradas pela importadora) para 16% (na NCM reputada correta pela fiscalização), com reflexos na apuração do IPI, bem como na base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação.

Em decorrência da reclassificação, foram formalizados autos de infração para exigência das diferenças de II, IPI, PIS-Importação e Cofins-Importação, acrescidas de multa de ofício no percentual de 75% e multa regulamentar de 1% por erro de classificação fiscal.

Além das exigências relacionadas à classificação fiscal, foi lavrado auto de infração específico para aplicação de multa no valor de R\$ 5.000,00, com fundamento no art. 107, IV, “c”, do Decreto-Lei nº 37/1966, sob a alegação de que a contribuinte não teria atendido, no prazo estipulado, à intimação para apresentação de documentos e esclarecimentos solicitados no curso da fiscalização.

Consta dos autos o registro de expedição de intimação reiterando a necessidade de entrega da documentação, bem como a informação de que não teria havido atendimento tempestivo por parte da interessada.

A DRJ de origem manteve a exigência relativa ao Imposto de Importação, ao IPI, à multa de ofício e à multa por não atendimento à intimação, afastando, contudo, as exigências de PIS-Importação e Cofins-Importação, com os correspondentes acréscimos legais.

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando as alegações apresentadas na impugnação e suscitando, preliminarmente, a ocorrência de prescrição intercorrente, além de insurgir-se contra o mérito da reclassificação fiscal e contra as penalidades aplicadas.

Delimitada a controvérsia deste litígio, passo à análise dos argumentos da defesa.

### **3. Prescrição Intercorrente. Tema 1.293/STJ**

A Recorrente sustenta a ocorrência de prescrição intercorrente, nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999, ao argumento de que o processo permaneceu sem qualquer movimentação no período de 07/02/2011 a 04/04/2018, totalizando 7 (sete) anos e 2 (dois) meses.

Não obstante a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema 1.293<sup>1</sup>, com trânsito em julgado em 12/11/2025, passa-se ao exame do mérito da controvérsia, tendo em vista a revogação da penalidade pela Lei Complementar nº 227/2026, circunstância que torna prejudicada a análise da prescrição intercorrente suscitada.

### **4. Mérito**

---

<sup>1</sup> 1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.

2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

3. Não incidirá o art.1º, §1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

No mérito, cinge-se a controvérsia à correta classificação fiscal de **impressoras destinadas à impressão de etiquetas e códigos de barras**, importadas nos anos de 2008, 2009 e 2010, bem como às consequências tributárias decorrentes da reclassificação promovida pela autoridade fiscal.

Conforme identificado nos autos, foram importados, entre outros, os seguintes modelos:

dia registro	nº DI - nº adição	NCM utilizada	descrição do produto
27 fev 2008	08/03055166-001	8443.32.40	IMPRESSORA MODELO TTP244 PRINTER
27 fev 2008	08/03055166-001	8443.32.40	IMPRESSORA MODELO TTP245 (PLUS)
27 fev 2008	08/03055166-001	8443.32.40	IMPRESSORA MODELO TTP-246 (PLUS)
27 fev 2008	08/03055166-001	8443.32.40	IMPRESSORA MODELO TTP-2410M
14 jan 2009	09/00574881-001	8443.32.32	IMPRESSORA MODELO T-3000 PLUS
10 dez 2009	09/17546983-001	8443.32.32	IMPRESSORAS MODELOS T-462 PLUS E TTP246M PLUS
25 mar 2010	10/04876922-001	8443.32.32	IMPRESSORA MODELO ZETEX T-3000 PLUS

Os manuais técnicos e especificações de impressoras industriais de etiquetas (como os modelos TTP-244, TTP-245, TTP-246, TTP-2410M, citados no processo) descrevem aspectos relevantes para fins de classificação fiscal, quais sejam:

- Método de impressão (transferência térmica de cera sólida);
- Tipo de alimentação do substrato (bobinas/rolos de papel ou etiquetas);
- Velocidade de impressão;
- Capacidade de conexão a máquina automática de processamento de dados ou a rede;
- Dependência funcional de sistema externo para operação.

Em síntese, as mercadorias consistem em impressoras térmicas periféricas de computador, destinadas à impressão contínua em rolos de papel ou etiquetas, com tecnologia de transferência térmica, enquadráveis na posição 8443 da NCM, cuja controvérsia reside na definição do subitem específico aplicável em cada período normativo.

A Recorrente sustenta, em síntese, que não houve erro de classificação fiscal das impressoras importadas, razão pela qual seriam indevidas as diferenças de Imposto de Importação, IPI e as penalidades aplicadas.

O litígio envolve, portanto, dois períodos normativos distintos:

- (i) Importação ocorrida em 2008, sob a vigência da Resolução CAMEX nº 43/2006; e

- (ii) Importações realizadas a partir de 01/01/2009, sob a vigência da Resolução CAMEX nº 76/2008.

Em síntese, as divergências na classificação fiscal são as seguintes:

PERÍODO	NCM DECLARADA PELO IMPORTADOR	NCM DEFENDIDA PELA FISCALIZAÇÃO	FUNDAMENTO DA FISCALIZAÇÃO	TESE DA RECORRENTE
2008 (Res. CAMEX 43/2006)	8443.32.40	8443.32.32	Critério de velocidade de impressão como elemento diferenciador	Critério de velocidade não previsto na norma vigente; aplicação indevida de lógica posterior; observância estrita da redação da época
2009/2010 (Res. CAMEX 76/2008)	8443.32.32 (ou 8443.32.40)	8443.32.99	Impressoras não seriam “alimentadas por folhas”; subitens 8443.32.32/40 exigiriam essa característica	Norma não restringe de forma clara; conceito de “folhas” é impreciso; equipamentos podem operar com diferentes formas de mídia; necessidade de perícia
Subsidiariamente (2009/2010)	8443.32.32	—	—	Se afastada 8443.32.32, o correto seria 8443.32.40, e não o subitem residual 8443.32.99

A classificação fiscal de mercadorias deve observar:

- As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI);
- As Notas de Seção e de Capítulo;
- A redação legal vigente à época do fato gerador;
- Os critérios técnicos objetivos do produto efetivamente importado.

Nos termos da RGI 1, a classificação deve ser determinada pelos termos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Apenas quando a redação não for suficiente é que se passa às demais regras.

Por sua vez, a RGI 6 estabelece que a classificação em subposições deve observar os textos dessas subposições e das respectivas notas, comparando-se apenas subitens do mesmo nível.

As mercadorias objeto das Declarações de Importação consistem em impressoras por transferência térmica, que utilizam fita com cera sólida (ribbon) como insumo de impressão.

A impressão é realizada predominantemente sobre etiquetas ou papéis acondicionados em bobinas (rolos), próprios para aplicações comerciais e industriais, notadamente em sistemas de etiquetagem logística, identificação de produtos, rastreabilidade, controle de estoque e rotulagem.

Trata-se de equipamentos concebidos para uso comercial e industrial, destinados à integração com sistemas informatizados de gestão, funcionando como dispositivos periféricos conectáveis a máquina automática de processamento de dados ou a rede, dependendo de comando externo para execução das tarefas de impressão.

No tocante à tecnologia empregada pelas mercadorias, observa-se que se trata de impressoras que operam pelo método denominado transferência térmica (*thermal transfer printing*).

Conforme descrito nas **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado relativas à posição 8443**, incluem-se nessa posição impressoras que utilizam processos térmicos de impressão, nos quais o cabeçote térmico, mediante aquecimento seletivo de resistências microscópicas, transfere corante ou pigmento para o suporte de impressão.

No sistema de transferência térmica, o aquecimento pontual promovido pelo cabeçote provoca a fusão da tinta sólida contida em fita específica (ribbon), geralmente composta de cera, resina ou combinação de ambas, a qual é transferida para o substrato (papel ou etiqueta), formando caracteres, códigos de barras e elementos gráficos.

Trata-se, portanto, de processo distinto da impressão por impacto ou jato de tinta, sendo característico de impressoras industriais destinadas à etiquetagem, cuja aplicação típica envolve impressão em mídias contínuas, como bobinas ou rolos de etiquetas.

Com isso, conclui-se que os equipamentos:

- São capazes de conexão a máquina automática de processamento de dados ou a rede;
- Não possuem unidade autônoma de processamento ou armazenamento de dados com capacidade operacional independente;
- Dependem de computador ou sistema informatizado externo para o envio dos comandos e dados de impressão;
- Funcionam como equipamentos periféricos de sistemas de processamento de dados.

Não se trata de impressoras de impacto, tampouco de telecopiadores (fax) ou de traçadores gráficos (plotters).

A **POSIÇÃO 8443** descreve:

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.

É inequívoco o enquadramento das mercadorias na referida posição, pois se trata de impressoras, inexistindo controvérsia quanto a esse ponto.

A **SUBPOSIÇÃO 8443.3** trata de:

Outras impressoras, máquinas copiadoras e telecopiadores (fax), mesmo combinados entre si.

A **SUBPOSIÇÃO 8443.32** refere-se a:

Outros, capazes de ser conectados a uma máquina automática de processamento de dados ou a uma rede.

Os equipamentos objeto do lançamento se enquadram precisamente nessa condição, pois são impressoras conectáveis e dependentes de máquina automática de processamento de dados. Não havendo outra subposição composta de segundo nível aplicável, o enquadramento correto se dá em 8443.32.

Tal interpretação encontra respaldo:

- Nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI);
- Na Regra Geral Complementar nº 1 (RGC);
- Nas Notas 5 “D”, 1º e “E” do Capítulo 84;
- Nas Notas Explicativas da subposição 8443.32.

Superado o enquadramento até o nível 8443.32, passa-se à definição do subitem aplicável.

#### **4.1. Importação ocorrida em 2008, sob a vigência da Resolução CAMEX nº 43/2006.**

Com relação à **Declaração de Importação nº 08/0305516-6, registrada em 27/02/2008**, sob a vigência da **Resolução CAMEX nº 43/2006**, verifica-se que a autuação não contemplou lançamento de diferença de tributo principal.

Em decorrência do alegado erro de classificação fiscal, foi aplicada multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, nos termos do art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, combinado com os arts. 69 e 81, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003.

Desse modo, no que se refere à DI nº 08/0305516-6, a controvérsia restringe-se exclusivamente à legitimidade da penalidade aplicada em razão do alegado erro de enquadramento tarifário.

Ocorre que sobre a multa prevista pelo art. 84, da MP nº 2.158-35, de 2001, c/c art. 69, da Lei 10.833, de 2003, a análise impõe a consideração do novo quadro normativo introduzido pela Lei Complementar nº 227/2026, que promoveu alteração substancial no regime sancionatório aduaneiro ao extinguir a referida multa, originalmente instituída pelo Decreto-Lei nº 37/1966.

Com relação aos efeitos da alteração legislativa sobre situações anteriores à sua vigência, observo que o artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal consagra o princípio segundo o qual a lei penal não retroage, salvo para beneficiar o réu. Embora inserida no âmbito penal, essa garantia projeta-se sobre o direito sancionatório em geral, inclusive no domínio tributário e aduaneiro, quando a exação ostenta natureza punitiva.

No campo penal, a denominada *lex mitior* determina a aplicação retroativa da norma superveniente mais favorável, seja para reduzir sanção, modificar o regime jurídico ou afastar a própria tipificação da conduta, podendo alcançar inclusive decisões já transitadas em julgado, mediante adequação na fase executória.

No direito tributário, por sua vez, admite-se a incidência retroativa da legislação sancionatória mais benéfica enquanto não definitivamente julgada a infração, ou seja, enquanto pendentes recursos administrativos ou judiciais. Penalidades ainda não acobertadas pela definitividade devem ser apreciadas à luz do novo regime jurídico.

No caso concreto, a multa impugnada encontra-se fundada em dispositivo expressamente revogado pela Lei Complementar nº 227/2026, que eliminou a própria base normativa da sanção, esvaziando a tipicidade sobre a conduta que até então configurava uma infração e que, neste momento, passou a ser uma conduta atípica. Configura-se, portanto, hipótese de *abolitio*.

Diante desse contexto, concluo que a penalidade de 1% aplicada em razão de erro na classificação fiscal não mais subsiste, devendo ser afastada nos casos pendentes de julgamento definitivo, de forma a convergir aos postulados da proporcionalidade e da segurança jurídica.

#### **4.2. Importações realizadas a partir de 01/01/2009, sob a vigência da Resolução CAMEX nº 76/2008.**

No que se refere às **Dis nº 09/0057488-1, 09/1754698-3 e 10/0487692-2, registradas nos anos de 2009 e 2010**, a classificação fiscal deve ser examinada à luz da redação da **NCM vigente após a entrada em vigor da Resolução CAMEX nº 76/2008**.

Como já tratado acima, reitero que as mercadorias importadas consistem em impressoras por transferência térmica, destinadas à impressão de etiquetas e códigos de barras, concebidas para operação contínua com mídia acondicionada em bobinas ou rolos, funcionando como periféricos conectáveis a máquina automática de processamento de dados.

Reitero que não há controvérsia quanto ao enquadramento na posição 8443, tampouco na subposição 8443.32, que abrange impressoras capazes de serem conectadas a máquina automática de processamento de dados ou a rede.

A controvérsia restringe-se, portanto, ao subitem aplicável dentro da subposição 8443.32.

**Vejamos a alteração sofrida com a Resolução CAMEX nº 76/2008:**

NCM	Resolução CAMEX nº 43/2006	Resolução CAMEX nº 76/2008
<b>8443.32</b>	Outros, capazes de ser conectados a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede	Outros, capazes de ser conectados a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede
<b>8443.32.3</b>	Outras impressoras, com velocidade de impressão inferior a 30 páginas por minuto	<b>Outras impressoras, alimentadas por folhas, com velocidade de impressão, medida no formato A4 (210mm x 297mm), inferior ou igual a 45 páginas por minuto (PPM)</b>
<b>8443.32.32</b>	De transferência térmica de cera sólida (“solid ink” e “dye sublimation”, por exemplo)	De transferência térmica de cera sólida (por exemplo, “solid ink” e “dye sublimation”)
<b>8443.32.4</b>	Outras impressoras, com velocidade de impressão superior ou igual a 30 páginas por minuto	Outras impressoras alimentadas por folhas
<b>8443.32.9</b>	Outras	Outras
<b>8443.32.99</b>	Outras	Outras

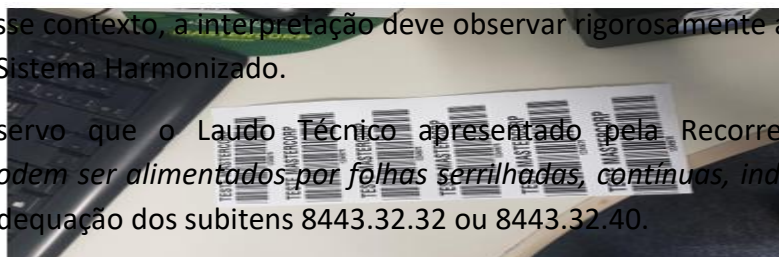
Constata-se que houve modificação relevante na estrutura tarifária, pois o item 8443.32.3 passou a exigir, expressamente, que as impressoras fossem “alimentadas por folhas”, além do atendimento ao critério de velocidade.

O subitem 8443.32.40 também passou a contemplar apenas impressoras alimentadas por folhas. Trata-se de alteração textual inequívoca que delimitou o campo de incidência desses subitens.

Nesse contexto, a interpretação deve observar rigorosamente as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

Observe que o Laudo Técnico apresentado pela Recorrente afirma que os equipamentos “podem ser alimentados por folhas serrilhadas, contínuas, individual ou em rolos”, concluindo pela adequação dos subitens 8443.32.32 ou 8443.32.40.

Vejamos as ilustrações que sustentam o laudo apresentado pela defesa:





DOCUMENTO VALIDADO

Da análise das informações prestadas, constata-se que a conclusão pericial não se sustenta.

Conforme a RGI 1, a classificação deve ser determinada pelos termos das posições e das Notas pertinentes. Uma vez definido o enquadramento até o nível da subposição 8443.32, aplica-se a RGI 6, segundo a qual a classificação entre subitens deve ser efetuada com base nos textos desses subitens, comparando-se apenas subitens do mesmo nível.

A classificação fiscal, portanto, não se define pela versatilidade operacional eventual do equipamento, mas por sua configuração estrutural predominante, conforme impõem as Regras Gerais de Interpretação. O que se examina é a natureza técnica do bem tal como concebido e projetado, e não possibilidades acessórias de uso.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado relativas à posição 8443 evidenciam que a classificação das impressoras deve considerar sua concepção estrutural e o modo de alimentação do suporte de impressão. Nesse contexto, distinguem-se, de forma técnica, os equipamentos destinados à alimentação por folhas soltas (*cut sheet printers*) daqueles concebidos para utilização com formulários contínuos ou mídias em bobinas/rolos (*continuous form printers*).

Tal distinção não é meramente operacional ou circunstancial, mas decorre da própria engenharia do equipamento. As impressoras destinadas a folhas soltas possuem mecanismo próprio de tracionamento individualizado, bandejas de alimentação e sistemas compatíveis com papéis previamente cortados em formatos padronizados (como A4, A5 etc.).

Por outro lado, as impressoras projetadas para formulários contínuos ou bobinas operam mediante sistema de tração contínua da mídia, com sensores específicos de alinhamento (como detecção de intervalo entre etiquetas ou marcação de referência), sendo estruturalmente concebidas para substratos acondicionados em rolos.

Ademais, o vídeo apresentado com as razões recursais (fls. 253) apenas confirma que os modelos analisados são impressoras desenvolvidas para operação com mídia em bobinas, dotadas de **(i)** eixo suporte para rolo; **(ii)** sistema de tração contínua; **(iii)** sensores de alinhamento (*gap ou black mark*); **(iv)** arquitetura própria de equipamentos *roll feed*.

Não possuem bandeja de alimentação por folhas soltas, tampouco mecanismo de separação individual típico de impressoras *sheet-fed*. A utilização de mídia contínua perfurada ou destacável não transforma o equipamento em impressora “alimentada por folhas” no sentido técnico da expressão.

Essa diferenciação técnica é relevante para fins de classificação tarifária, pois a expressão normativa “alimentadas por folhas”, introduzida na NCM pela Resolução CAMEX nº 76/2008, deve ser interpretada em conformidade com o sentido técnico reconhecido no âmbito do Sistema Harmonizado, não podendo ser ampliada para abarcar equipamentos cuja alimentação predominante se dá por mídia contínua em bobina.

Admitir que bobinas ou rolos equivalham a folhas implicaria desconsiderar o texto normativo introduzido pela Resolução CAMEX nº 76/2008 e esvaziar a distinção criada pelo legislador tarifário. A interpretação ampliativa do termo “folhas” violaria a RGI 1, que impõe aderência estrita ao texto da nomenclatura.

Superada a RGI 1, aplica-se a RGI 6, segundo a qual a classificação nos subitens de uma mesma posição deve ser determinada pelos textos desses subitens, comparando-se apenas subitens do mesmo nível. Excluídos os subitens 8443.32.3 e 8443.32.40 por ausência do requisito “alimentadas por folhas”, resta o subitem residual 8443.32.99 – “Outras”.

A aplicação do subitem residual não representa interpretação extensiva nem penalidade classificatória, mas simples consequência lógica da estrutura hierárquica da NCM. Quando a mercadoria não preenche os requisitos do subitem específico, deve ser classificada no subitem genérico remanescente.

Corroborando com a conclusão acima, cito a **SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 210 – COANA, de 11 DE JUNHO DE 2015**, assim ementada:

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

**Código NCM: 8443.32.99**

**Mercadoria:** Impressora de transferência térmica de cera sólida, com largura máxima de impressão de até 267mm, alimentada por papel ou material sintético, sanfonado (fan-fold) ou em rolos, capaz de se conectar a uma máquina automática de processamento de dados.

**Dispositivos Legais:** RGI/SH 1 (texto da posição 84.43), RGI/SH 6 (textos das subposições 8443.3 e 8443.32) e RGC-NCM 1 (textos do item 8443.32.9 e subitem 8443.32.99), da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex n.º 94, de 2011, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ipi), aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 2011.

**A Solução de Consulta em referência assim fundamentou:**

6. Primeiramente, cumpre esclarecer que, segundo as informações constantes do manual do produto sob consulta, constante do processo, trata-se de uma impressora com as seguintes características técnicas: é capaz de ser conectada a uma máquina automática de processamento de dados; efetua apenas a função de impressão, não servindo para fazer cópia ou transmissão de telecópia; não é alimentada por folhas, mas sim por rolos ou material contínuo sanfonado (*Roll or*

*Fan-Fold Die Cut Labels Thermally Sensitive*); é utilizada na impressão de etiquetas; largura máxima de impressão de até 267 mm.

(...)

11. O primeiro item (8443.32.2) contempla exclusivamente as impressoras de impacto, não sendo próprio ao enquadramento do produto em questão, que opera por transferência térmica de cera sólida. Os itens 8443.32.3 e 8443.32.4 abrangem os outros tipos de impressoras, **desde que alimentadas por folhas**, ficando as com velocidade de impressão inferior ou igual a 45 páginas por minuto, medida no formato A4, no item 8443.32.3 e, as demais, no 8443.32.4. Como a impressora submetida à consulta **não é alimentada por folhas**, mas sim por rolos ou sanfonados (*Roll or Fan-Fold Die Cut Labels Thermally Sensitive*), resta excluída a possibilidade de seu enquadramento em tais itens. Assim sendo, e como o item 8443.32.5 engloba apenas traçadores gráficos, que também não corresponde ao produto em causa, a sua classificação em nível de item se dá no código “8443.32.9 Outras”.

12. Antes de prosseguir à análise dos desdobramentos do item, é oportuno salientar que a **Resolução CAMEX nº 76, de 10 de dezembro de 2008, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2009**, alterou a descrição do código 8443.32.3 da NCM, modificando a sua abrangência, e conseqüentemente também a do subitem 8443.32.32 pretendido pelo consulente. Na situação anterior à citada Resolução, o item 8443.32.3 estabelecia um limite de velocidade de impressão inferior a 30 páginas por minuto, e, desta forma, o subitem 8443.32.32 englobava as impressoras de transferência térmica de cera sólida com velocidade de impressão inferior a 30 páginas por minuto. Por seu turno, após a alteração introduzida, o mesmo item 8443.32.3 passou a abranger impressoras, alimentadas por folhas, com velocidade de impressão, medida no formato A4 (210mm x 297mm), inferior ou igual a 45 páginas por minuto. E, por conseqüência, viu-se alterado o conteúdo do subitem 8443.32.32, que passou a contemplar as impressoras de transferência térmica de cera sólida alimentadas por folhas, com velocidade de impressão, medida no formato A4 (210mm x 297mm), inferior ou igual a 45 páginas por minuto.

(...)

13. Ao nível dos desdobramentos do item 8443.32.9, como o produto sob análise não é uma impressora de código de barras postais do tipo especificado no subitem 8443.32.91, então resta classificado no subitem residual **NCM 8443.32.99**.

(...)

#### **Conclusão 14.**

Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI/SH 1 (texto da posição 84.43), RGI/SH 6 (textos das subposições 8443.3 e 8443.32) e RGC-NCM 1 (textos do item 8443.32.9 e subitem 8443.32.99), da Nomenclatura

Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex n.º 94, de 2011, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 2011, a mercadoria classifica-se no código **NCM 8443.32.99**. (Sem destaques no texto original)

Diante das razões acima, e considerando: **(i)** que as DIs foram registradas sob a vigência da Resolução CAMEX nº 76/2008; **(ii)** que os subitens 8443.32.3 e 8443.32.40 exigem alimentação por folhas; **(iii)** que as mercadorias são impressoras projetadas para alimentação contínua em bobinas ou rolos; e **(iv)** que a classificação deve observar estritamente os termos da nomenclatura, conclui-se que está correta a reclassificação promovida pela fiscalização para o código 8443.32.99.

#### **4.3. Da multa aplicada com fundamento no art. 107, IV, “c”, do Decreto-Lei nº 37/1966**

A multa de R\$ 5.000,00 foi aplicada com fundamento no art. 107, IV, “c”, do Decreto-Lei nº 37/1966, sob a alegação de que a contribuinte não teria atendido, no prazo estipulado, à intimação formulada no curso do procedimento fiscal.

Dispõe o referido dispositivo:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

(...)

IV – de R\$ 5.000,00:

(...)

c) a quem, por qualquer meio ou forma, omissiva ou comissiva, embaraçar, dificultar ou impedir ação de fiscalização aduaneira, inclusive no caso de não-apresentação de resposta, no prazo estipulado, a intimação em procedimento fiscal.

A aplicação da penalidade exige a verificação da subsunção exata do fato à hipótese normativa, sob pena de violação ao princípio da legalidade estrita em matéria sancionatória.

O tipo infracional previsto na alínea “c” não pune qualquer atraso ou resposta considerada insuficiente pela autoridade fiscal. A norma dirige-se à conduta que, por ação ou omissão, embaraça, dificulta ou impede a ação fiscal, incluindo a hipótese de não apresentação de resposta no prazo estipulado.

No caso concreto, contudo, não se verifica a ocorrência da tipicidade exigida.

Consta dos autos que a contribuinte apresentou documentos e esclarecimentos à fiscalização, ainda que a autoridade os tenha considerado incompletos ou apresentados fora do prazo inicialmente fixado. Não houve recusa deliberada, resistência à fiscalização ou conduta apta a inviabilizar o procedimento fiscal.

A própria lavratura do Auto de Infração, com detalhada apuração dos valores, demonstra que a ação fiscal foi plenamente realizada. Não há nos autos elemento que indique que a contribuinte tenha impedido ou tornado impossível a atividade fiscalizatória.

O simples atendimento extemporâneo, quando útil à instrução do procedimento, não se equipara à não apresentação de resposta, tampouco configura, por si só, embaraço ou impedimento à fiscalização.

A interpretação do art. 107, IV, “c”, deve observar os princípios da legalidade e da tipicidade estrita. Em matéria sancionatória, não se admite ampliação interpretativa que transforme atraso ou atendimento parcial em hipótese típica de infração, quando ausente conduta que efetivamente inviabilize ou obstrua a ação fiscal.

A norma não pode ser aplicada de forma automática sempre que o prazo fixado não for rigorosamente observado, sob pena de desvirtuamento de sua finalidade. O legislador buscou punir condutas que tumultuem ou impeçam a fiscalização, e não situações em que o contribuinte coopera, ainda que com atraso ou de forma incompleta.

No caso dos autos, não se demonstrou resistência à fiscalização, tampouco negativa de apresentação de documentos, conduta protelatória deliberada ou qualquer prejuízo concreto à ação fiscal.

Ausente a subsunção do fato à hipótese normativa, impõe-se o reconhecimento da atipicidade da conduta.

Dessa forma, não configurada a infração prevista no art. 107, IV, “c”, do Decreto-Lei nº 37/1966, deve ser cancelada a multa de R\$ 5.000,00.

## 5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para **(i)** cancelar a multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro prevista pelo art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e **(ii)** cancelar a multa de R\$ 5.000,00 aplicada com fundamento no art. 107, IV, “c”, do Decreto-Lei nº 37/1966.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos**