



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720547/2018-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.260 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrente ROLAND DG BRASIL IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 08/01/2014 a 01/09/2017

REVISÃO ADUANEIRA. IMPORTAÇÃO PARAMETRIZADA EM CANAL VERMELHO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO CARACTERIZADA.

O despacho aduaneiro por meio de canais de conferência que não sejam o verde, por resultarem em fiscalização efetiva (não automática/eletrônica) das informações prestadas pelo sujeito passivo como condição indispensável ao desembaraço das mercadorias, representam ato administrativo próprio do auditor-fiscal, o qual é regulamento e vincula o sujeito passivo, sendo instrumento genuíno à fiscalização e ao lançamento fiscal. Portanto, trata-se de procedimento pelo qual há clara fixação de critério jurídico do qual cabe, inclusive, discussão pelo contribuinte por meio de manifestação de inconformidade e que poderá ensejar auto de infração.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI 3. COMPARAÇÃO.

A RGI3 somente deve ser utilizada se houver confronto no mesmo nível da NCM. Subposição de primeiro nível somente é comparável a subposição de primeiro nível, não o é com subposição de segundo nível ou com subitem de qualquer nível.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EX TARIFÁRIO.

O benefício fiscal nomeado de Ex tarifário é concedido para a descrição da máquina e não para a classificação fiscal. Assim, do mesmo modo que a incorreção na classificação fiscal não impede o gozo do benefício, o enquadramento do maquinário no benefício não impede a multa por classificação fiscal incorreta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, preliminarmente, por força do artigo 19-E da Lei nº 10.522/02, em cancelar o crédito lançado relativo às mercadorias desembaraçadas no canal vermelho, vencidos os conselheiros Luís Felipe de Barros Reche, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Maurício Pompeo da Silva e Ronaldo Souza Dias, e, no mérito, (1) por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso, para (a) cancelar a totalidade do crédito tributário lançado e (b) cancelar a multa aplicada por ausência de LI; (2) por maioria de votos, em manter a

multa aplicada por erro de classificação fiscal, vencidos neste item a conselheira Fernanda Vieira Kotzias (relatora) e o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente/Redator *ad hoc* do Voto vencido.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Redator do Voto vencedor

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Conforme art. 17, inciso III, do Anexo II, do RICARF, o Presidente da Turma, Conselheiro Ronaldo Souza Dias, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o voto vencido, dado que a relatora original, Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, encontrava-se impossibilitada de fazê-lo.

O redator *ad hoc*, para desempenho de sua função, serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF.

Relatório

Trata o presente processo de exigências formalizadas em autos de infração, no montante de R\$ 26.156.995,24, referente a importações de máquinas, cujos fatos geradores ocorreram entre janeiro de 2014 a agosto de 2017.

No fundamento do lançamento, a fiscalização aponta que a classificação utilizada pela empresa, **NCM 8443.39.10**, seria incorreta, visto que as importações das máquinas de impressão deveria ter se dado sob a **NCM 8443.32.99** (“outras”), em razão da existência de “*portas Lan para conexão em rede*”.

Em razão desta constatação, além da multa de 1% sobre o valor aduaneiro por erro de classificação fiscal, foram lançados também valores referentes a diferença de alíquota aplicável ao Imposto de Importação (II) e IPI, ambos acrescidos de multa e juros de mora; e multa de 30% sobre o valor aduaneiro pela ausência de licença de importação (LI).

Diante da autuação, a empresa apresentou impugnação fiscal, arguindo, em síntese: (i) a nulidade do lançamento por ausência de motivação e impossibilidade de revisão de critério jurídico previamente fixado; (ii) a regularidade da classificação adotada nas importações diante das características do produto; e (iii) a impossibilidade de imposição de quaisquer penalidades em razão da regularidade das operações.

A DRJ/FOR concluiu pela improcedência da impugnação fiscal, mantendo os termos do AI, conforme verifica-se pela ementa do acórdão, abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 08/01/2014 a 01/09/2017

MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO. ADEQUAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade no lançamento fundamentado na legislação tributária e aduaneira de regência, regularmente cientificado ao sujeito passivo, permitindo-lhe o exercício das garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa, e que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, com alterações posteriores.

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DE ILEGALIDADE.

A autoridade julgadora administrativa não tem competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade e de ilegalidade de dispositivos normativos legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões proferidas pelo CARF, STF e STJ somente vinculam o entendimento das autoridades julgadoras de primeira instância, quando lhes forem atribuídas efeito vinculante, na forma da legislação aplicável.

PRODUÇÃO DE PROVA. PROTESTO GENÉRICO. AUSÊNCIA DE REQUISITOS. INEFICÁCIA.

A impugnação deve ser instruída com todos os documentos em que se fundamenta, exceto nos casos em que a lei admite a apresentação a posteriori. É ineficaz o protesto genérico pela posterior produção de prova no processo administrativo fiscal.

PEDIDO DE INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL EM ENDEREÇO DIVERSO AO DO DOMICILIO TRIBUTÁRIO DO SUJEITO PASSIVO. DESCABIMENTO. INDEFERIMENTO.

É descabido o pedido para realização de intimação por via postal em endereço diverso ao estabelecido na legislação vigente, domicílio tributário do sujeito passivo, constante do cadastro da administração tributária federal.

JUROS DE MORA SELIC INCIDENTES SOBRE MULTAS LANÇADAS DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Incide juros de mora sobre o crédito tributário não pago no vencimento, inclusive o decorrente de multa lançada de ofício.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 08/01/2014 a 01/09/2017

REVISÃO ADUANEIRA. AUSÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL

A atuação em sede de revisão aduaneira não configura mudança no critério jurídico adotado pela Fazenda Pública no exercício do lançamento, em virtude de o desembaraço aduaneiro não produzir qualquer efeito homologatório.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

As impressoras a jato tinta que funcionam conectadas a uma máquina automática para processamento de dados ou à rede, que tem função apenas de impressão, classificam-se no código NCM 8443.32.99, nos termos das regras de classificação fiscal do SH/NCM aplicáveis.

REVISÃO ADUANEIRA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. EXIGÊNCIA DE DIFERENÇA DE TRIBUTOS.

Constatado recolhimento a menor dos tributos aduaneiros no registro da declaração de importação, em função do emprego de classificação fiscal incorreta, em desacordo com as regras do Sistema Harmonizado, cabe o lançamento de ofício, em sede de procedimento fiscal de revisão aduaneira.

ERRO DE CLASSIFICAÇÃO. MULTA PROPORCIONAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Aplica-se a multa de um por cento, não inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais), sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada de maneira incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. DESCRIÇÃO INCOMPLETA DA MERCADORIA. CONFIGURA INFRAÇÃO POR FALTA DE LI.

A infração de importação ao desamparo de LI se configura quando, exigido licenciamento para o novo código tarifário da NCM reclassificado, for constatada inexatidão ou incompletude na descrição declarada da mercadoria, nos termos do ADN Cosit n.º 12/1997.

AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTE MULTIPLICIDADE DE SANÇÃO PARA O MESMO FATO INFRACIONAL. NON BIS IN IDEM. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Na aplicação de penalidades diversas pelo cometimento de infrações de materialidade distintas, não se configura o bis in idem, sendo inaplicável o princípio da consunção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário repisando os argumentos da impugnação fiscal.

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise e voto.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Redator *ad hoc* do voto vencido

1) Da nulidade do lançamento - falta de motivação

Em sede preliminar, argumenta a recorrente que “*a nulidade da autuação deve ser reconhecida de plano, uma vez que o lançamento desconsiderou a natureza e a funcionalidade dos produtos importados pela Recorrente, não tendo sido instruído com provas técnicas suficientes para fundamentar a reclassificação fiscal proposta pela d. Fiscalização, mas amparado em Solução de Consulta que teve como objeto produto eminentemente distinto dos autuados*”. (fl. 2987)

Ora, entendo que o descrito não é caso de nulidade. Isto porque, como se sabe, o ato de classificação fiscal é eminentemente jurídico, ainda que seja altamente recomendado e desejável que o mesmo esteja amparado, nos casos mais complexos por provas técnicas como laudo pericial.

Avaliando o auto de infração, verifico que a fiscalização seguiu todas as regras necessárias ao lançamento, amparando seu entendimento na vistoria técnica e nos catálogos do produto importado; e, além da solução de consulta mencionada, apresenta seus fundamentos com base nas Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado (NESH) e nas regras de interpretação. Portanto, em termos procedimentais, a autuação me parece correta, cabendo ao contribuinte discutir no mérito se o fundamento apresentado pela fiscalização deve ou não prosperar.

2) Da nulidade do lançamento – mudança de critério jurídico

Conforme demonstrado pela recorrente, parte das importações objeto do lançamento, e cujo desembaraço aduaneiro ocorreu em anos diferentes e com espaçamento temporal entre as operações, dizem respeito a mercadorias importadas que foram desembaraçadas em canal vermelho.

Diante disso, defende a recorrente que, pela realização de vistoria física e documental, na qual a fiscalização se debruçou sobre a correção da classificação fiscal adotada antes de liberar as mercadorias, teria ocorrido fixação de critério jurídico pelo exercício do poder de fiscalização, o qual não poderia, em momento posterior, ser revisado por outro auditor fiscal, sob pena de violação do art. 146 do CTN.

Entendo que assiste razão à recorrente, visto que a dupla fiscalização aduaneira (no despacho e, novamente, após a liberação das mercadorias) constitui clara ofensa ao princípio da segurança jurídica e às normas que disciplinam o despacho aduaneiro atualmente em vigor.

Devo reconhecer que se trata de tema polêmico na esfera administrativa e que, na imensa maioria das vezes, vem sendo decidido por meio de voto de qualidade, o que reforça a necessidade de uma maior discussão e aprofundamento da matéria.

A fim de apresentar meu raciocínio de forma clara, apresento abaixo alguns pontos importantes da legislação vigente sobre o despacho aduaneiro de importação:

CTN

*Art. 150. O lançamento por **homologação**, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

***§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador;** expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Decreto-Lei n. 37/66

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei.

IN SRF n. 680/06

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

§ 1º A seleção de que trata este artigo será efetuada por intermédio do Siscomex, com base em análise fiscal que levará em consideração, entre outros, os seguintes elementos:

§ 1º A seleção de que trata este artigo será efetuada por gerenciamento de riscos, com auxílio dos sistemas da RFB, e levará em consideração, entre outros, os seguintes elementos: [...]

Art. 22. A DI selecionada para canal diferente de verde será distribuída para Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que será o responsável pelo despacho.

[...]

Art. 25. O exame documental das declarações selecionadas para conferência nos termos do art. 21 consiste no procedimento fiscal destinado a verificar:

I - a integridade dos documentos apresentados;

II - a exatidão e correspondência das informações prestadas na declaração em relação àquelas constantes dos documentos que a instruem, inclusive no que se refere à origem e ao valor aduaneiro da mercadoria;

III - o cumprimento dos requisitos de ordem legal ou regulamentar correspondentes aos regimes aduaneiros e de tributação solicitados;

IV - o mérito de benefício fiscal pleiteado; e

V - a descrição da mercadoria na declaração, com vistas a verificar se estão presentes os elementos necessários à confirmação de sua correta classificação fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de descrição incompleta da mercadoria na DI, que exija verificação física para sua perfeita identificação, com vistas a confirmar a correção da classificação fiscal ou da origem declarada, o AFRF responsável pelo exame poderá condicionar a conclusão da etapa à verificação da mercadoria.

[...]

Art. 29. A verificação física é o procedimento fiscal destinado a identificar e quantificar a mercadoria submetida a despacho aduaneiro, a obter elementos para confirmar sua classificação fiscal, origem e seu estado de novo ou usado, bem assim para verificar sua adequação às normas técnicas aplicáveis.

§ 1º O importador prestará à fiscalização aduaneira as informações e a assistência necessárias à identificação da mercadoria.

§ 2º A fiscalização aduaneira, caso entenda necessário, poderá solicitar a assistência técnica para a identificação e quantificação da mercadoria.

[...]

Art. 42. As exigências formalizadas pela fiscalização aduaneira e o seu atendimento pelo importador, no curso do despacho aduaneiro, deverão ser registrados no Siscomex.

§ 1º *Sem prejuízo do disposto no caput, na hipótese de a exigência referir-se a crédito tributário ou direito comercial, o importador poderá efetuar o pagamento correspondente, independentemente de formalização de processo administrativo fiscal.*

§ 2º **Havendo manifestação de inconformidade, por parte do importador, em relação à exigência de que trata o § 1º, o crédito tributário ou direito comercial será constituído mediante lançamento em auto de infração, que será lavrado em até 8 (oito) dias.**

[...]

Art. 44. A retificação de informações prestadas na declaração, ou a inclusão de outras, no curso do despacho aduaneiro, ainda que por exigência da fiscalização aduaneira, será feita, pelo importador, no Siscomex.

§ 1º *A retificação da declaração somente será efetivada após a sua aceitação, no Siscomex, pela fiscalização aduaneira, exceto no que se refere aos dados relativos à operação cambial.*

§ 2º *Quando da retificação resultar importação sujeita a licenciamento, o despacho ficará interrompido até a sua obtenção, pelo importador.*

§ 3º **Em qualquer caso, a retificação da declaração não elide a aplicação das penalidades fiscais e sanções administrativas cabíveis.**

Diante da análise das normas acima destacada de forma conjunta e cuidadosa, pode-se concluir que:

- (i) As obrigações aduaneiro-tributárias do sujeito passivo na importação seguem a regra da homologação, visto que a DI é preenchida pelo importador por conta própria e sujeita a posterior conferência/anuência da autoridade;
- (ii) O CTN e o Decreto-Lei n. 37/66 determinam que o prazo de 5 (cinco) anos para homologação da declaração deve ser contado a partir do fato gerador da obrigação, qual seja, o registro da DI (e não do desembaraço da mercadoria);
- (iii) O canal aduaneiro de conferência é sistema aplicado posteriormente ao registro da DI no Siscomex, ou seja, se trata de medida utilizada pela autoridade para gestão do processo aduaneiro após o registro da declaração do sujeito passivo, motivo pelo qual pode ensejar lançamento de tributos e aplicação de penalidades;
- (iv) Com exceção do canal verde, em que o despacho é automático e não há intervenção direta da autoridade sobre o processo, todos os demais canais de conferência, principalmente o canal vermelho, necessitam de **intervenção pessoal do auditor-fiscal, que passa a exercer seu poder de fiscalização** a fim de apurar a exatidão das informações prestadas (por conferência documental e/ou física das mercadorias);
- (v) Com exceção do canal verde, o fim do despacho e a ocorrência do desembaraço aduaneiro depende de **expressa anuência do auditor-fiscal** com o que foi declarado na DI e, caso apure algum erro ou problema durante a conferência, deverá obrigatoriamente registrá-lo no Siscomex e proceder com os pedidos de retificação cabíveis, bem como com a aplicação de penalidades;
- (vi) Em síntese, a opção pela conferência documental e física das mercadorias pela fiscalização e, portanto, da verificação da correção da DI no curso do despacho aduaneiro é, de fato, exame para fins de homologação, de forma que **o despacho aduaneiro da mercadoria por auditor-fiscal após tal procedimento constitui homologação expressa das informações prestadas na DI.**

Assim, resta claro que o despacho aduaneiro por meio de canais de conferência que não sejam o verde, por resultarem em fiscalização efetiva (não automática/eletrônica) das informações prestadas pelo sujeito passivo como condição indispensável ao desembaraço das mercadorias, representam ato administrativo próprio do auditor-fiscal, o qual é regulamento e vincula o sujeito passivo, sendo instrumento genuíno à fiscalização e ao lançamento fiscal. Portanto, trata-se de procedimento pelo qual há clara fixação de critério jurídico do qual cabe, inclusive, discussão pelo contribuinte por meio de manifestação de inconformidade e que poderá ensejar auto de infração.

Diante disso, inequívoco que o encerramento do despacho aduaneiro com desembaraço das mercadorias pelo auditor fiscal após conferência em canal vermelho implica em homologação expressa das informações prestadas na DI.

Isso, por sua vez, impossibilita que a fiscalização, em um segundo momento, realize revisão aduaneira com vistas a novamente apurar a regularidade das informações prestadas pelo importador, visto que implicaria em mudança de critério jurídico já fixado por autoridade competente e violaria diametralmente o princípio da segurança jurídica.

Ora, o contribuinte não pode ter seus procedimentos e entendimentos ratificados por um auditor fiscal durante o despacho aduaneiro e, em um segundo momento, ser autuado e penalizado em relação à mesma operação por outro auditor de mesma hierarquia que discorde do primeiro. A segurança jurídica existe justamente para que os sujeitos passivos tenham condição de, a partir das normas, instruções e posicionamentos impostos pela autoridade, atuar de forma correta e consistente. Todavia, caso a própria autoridade conteste seus atos ao longo do tempo e mude seu posicionamento, isto não poderá afetar a operação já ratificada, conforme dispõe o art. 146 do CTN.

Nestes termos, entendo que a análise cuidadosa e sistematizada da legislação tributário-aduaneira vigente não permite outro entendimento a não ser o da impossibilidade de lançamento fiscal após desembaraço de mercadoria verificada/conferida por meio de canal vermelho, tendo em vista que, com o encerramento do despacho aduaneiro pelo auditor-fiscal ocorre a homologação expressa das informações declaradas pelo importador.

Nestes termos, voto pela nulidade do lançamento ora analisado de forma completa em razão de as fiscalizações físicas terem se dado, ainda que alternadamente com outros canais de despacho, ao longo de todo o período autuado. Alternativamente, caso a Turma discorde desse posicionamento, entendo que, ao menos as DIs objeto de canal vermelho necessitam ser excluídas do lançamento, visto que estas foram objeto de fiscalização efetiva e incontestável em momento anterior à lavratura do AI.

3) Do Mérito

Não obstante as conclusões acima expostas sobre a nulidade do lançamento, caso esta colenda Turma entenda de forma diversa, deve-se seguir com a análise do mérito.

3.1) Da classificação fiscal das máquinas de impressão por jato de tinta

A recorrente defende que a classificação utilizada na importação das máquinas de impressão por jato de tinta sob a posição 8443.39.10 da NCM é correta e deve ser mantida. Segundo argumenta, com base no catálogo do produto e laudo técnico juntado aos autos (fl.), isso se dá em razão das características intrínsecas e extrínsecas do produto, dentro as quais destaca:

- (i) São impressoras de **uso industrial**, sendo utilizadas para impressão de larga escala, tais como banners, faixas, outdoors, adesivos, materiais promocionais, etc. **Chega a imprimir peças de até 1,615m de largura por 50m de comprimento;**
- (ii) Em razão de sua aplicação, necessita de **tintas e materiais próprios** para a impressão em escala e alta resolução, como vinil, lona, tecidos, etc. **Não podendo utilizar papel;**
- (iii) O **método de impressão utilizado é piezoelétrico**, consistindo na aplicação orientada por software de tinta sob superfície de impressão com a finalidade de replicar exatamente o desenho selecionado;
- (iv) Por suas características, se enquadram na condição de **bens de capital;**
- (v) Por suas características - como material e tamanho/forma de impressão, resolução e peso (chegam a superar 200kg) -, tais máquinas são **diferentes das impressoras regulares (uso doméstico); e**
- (vi) A **conectividade é componente de fábrica** que, devido à atual forma de realização dos trabalhos, é “premissa” em todo equipamento de impressão atualmente produzido, seja ele de uso industrial ou doméstico.

Por fim, busca rebater a classificação fiscal adotada pela fiscalização (NCM 8443.32.99) faz referência a equipamentos específicos, especialmente da família de telecopiadoras (FAX), produtos distintos do autuado.

Neste contexto, passa-se a análise da classificação fiscal a partir da descrição do produto e com base na NESH e nas notas explicativas do SH.

O quadro abaixo destaca as características de cada uma das NCMs sob discussão:

Análise recorrente		Análise fiscalização	
8443	Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42; outras impressoras, aparelhos de copiar e aparelhos de telecopiar (fax), mesmo combinados entre si; partes e acessórios.	8443	Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42; outras impressoras, aparelhos de copiar e aparelhos de telecopiar (fax), mesmo combinados entre si; partes e acessórios.
8443.3	- Outras impressoras, aparelhos de copiar e aparelhos de telecopiar (fax), mesmo combinados entre si:	8443.3	- Outras impressoras, aparelhos de copiar e aparelhos de telecopiar (fax), mesmo combinados entre si:
8443.39	Outras	8443.32	-- Outros, capazes de ser conectados a uma máquina automática para

			processamento de dados ou a uma rede
8442.39.10	Máquinas de impressão por jato de tinta	8442.32.99	Outras

Avaliando as informações trazidas à NESH, em vigor por força da IN RFB n. 1.788/2018, encontra-se esclarecimento apenas sobre o conteúdo da posição 8443, que não deixa dúvidas sobre sua aplicação ao caso correto:

“Esta posição abrange 1º) todas as máquinas e aparelhos que sirvam para impressão por meio dos elementos de impressão da posição precedente e 2º) as outras impressoras, aparelhos de copiar e aparelhos de telecopiar (fax), mesmo combinados entre si.

A presente posição abrange as máquinas para impressão de têxteis, feltro, papel de parede ou de embalagem, plástico, linóleo, couro, borracha, etc., concebidas para executar uma decoração ou uma impressão uniforme formada pela justaposição indefinidamente repetida de um mesmo desenho ou motivo (indiennage).”

Em seguida, esclarece o que se entende por “outras impressoras” da subposição **8443.3:**

“II.- OUTRAS IMPRESSORAS, APARELHOS DE COPIAR E APARELHOS DE TELECOPIAR (FAX), MESMO COMBINADOS ENTRE SI

Este grupo abrange:

A) As impressoras.

Incluem-se neste grupo os aparelhos para a impressão de textos, caracteres ou imagens em suportes de impressão, exceto os descritos na Parte I, acima.

Estes aparelhos aceitam dados de diferentes fontes (por exemplo, máquinas automáticas para processamento de dados, escâneres planos de escritório, redes). A maioria destes aparelhos incorpora uma memória para armazenar tais dados.

Os produtos desta posição podem criar caracteres ou imagens por meio de laser, de jato de tinta, de uma matriz de pontos ou pelo processo de impressão térmica. Os dois tipos de impressoras mais comuns são:

1) As impressoras eletrostáticas, que utilizam um processo que envolve cargas eletrostáticas, tinta em pó (tôner) e luz. Utiliza-se uma fonte de luz (por exemplo, um laser ou um diodo emissor de luz (LED)) para neutralizar as cargas elétricas em pontos específicos em uma superfície fotocondutora carregada positivamente (habitualmente um tambor) deixando uma réplica, carregada positivamente, da imagem. O toner carregado negativamente é atraído pela força eletrostática para a superfície fotocondutora, reproduzindo a imagem original. O toner é transferido por efeito eletrostático para o suporte de impressão, que tem uma carga positiva claramente mais forte do que a da superfície fotocondutora, e a imagem é depois formada no suporte de impressão por aplicação de pressão e calor.

2) As impressoras de jato de tinta. Estas máquinas depositam gotas de tinta num suporte de impressão a fim de criar uma imagem.[...]” (grifo nosso)

Infelizmente, informações mais precisas não são trazidas na NESH quanto à subposição **8443.39**, provavelmente por ser posição residual, de forma que a única descrição mais específica fornecida é a da subposição **8443.32**, integralmente transcrita abaixo:

“Subposições 8443.31 e 8443.32

O critério “capazes de serem ligados a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede” significa que o aparelho contém todos os elementos necessários que permitem ligá-lo a uma rede ou a uma máquina automática para processamento de dados por simples ligação de um cabo. A possibilidade de aceitar a adição de um componente (por exemplo, uma placa) que permitiria depois a ligação de um cabo não é suficiente para preencher as condições destas subposições. Pelo contrário, o fato de o componente ao qual se ligará o cabo estar presente, mas inacessível ou de outra maneira incapaz de realizar uma ligação (por exemplo, interruptores que devem ser previamente instalados) não é suficiente para excluir os artigos destas subposições.”

Do exposto na NESH, resta claro que os produtos sob análise se enquadram na descrição de “capaz de ser conectado à rede”, de forma que, a argumentação trazida pela fiscalização, não pode ser descartada.

Não obstante, antes de que qualquer conclusão seja alcançada, necessário se faz analisar a questão à luz das regras gerais de interpretação (RGI) do sistema harmonizado, dentre as quais, destaca-se a RGI 3, que trata dos métodos de classificação de mercadorias que, *a priori*, seriam suscetíveis a se incluírem em mais de uma posição – o que parece ser o dilema em tela, visto que a classificação trazida pelo contribuinte enfoca a característica da impressão por jato de tinta, ao passo que a trazida pela fiscalização foca na conectividade:

REGRA 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 referirem, 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.*

Aplicando as diretrizes da RGI 3.a) ao presente caso, observa-se que tanto a característica do “jato de tinta”, quanto da “conectividade” são igualmente relevantes e

necessárias na especificação do produto, de forma que se faz necessário seguir as diretrizes da Regra 3.b), referente à identificação da matéria/artigo que lhe confira a característica essencial.

Quanto a este ponto e levando em consideração todas as informações trazidas aos autos, me parece que, mesmo sem a conectividade/processamento de dados, tal impressora conseguiria cumprir seu papel (finalidade industrial de impressão de alta resolução e escala em materiais específicos). Todavia, mantida a conectividade, mas excluído o jato de tinta, o mesmo poderia não ocorrer, principalmente considerando que o material a receber a impressão não é papel.

Outro elemento que reforça tal questão é o de que, a Solução de Consulta COANA n. 86/2016, utilizada enquanto fundamento adicional pela fiscalização no AI, se refere a impressora que, apesar de funcionar em larga escala e à base de jato de tinta, é utilizada apenas para papel, o que, de fato, a distingue do caso dos autos, senão vejamos:

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Código NCM: 8443.32.99

*Mercadoria: **Impressora** com tecnologia de impressão por jato de tinta, de grande formato (largura da boca de impressão de 1.118 mm), resolução de 1.440 x 720 dpi, **alimentada por rolos de papel**, dotada de porta USB para conexão a uma máquina automática para processamento de dados e de porta LAN para conexão a uma rede. DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI 1 (texto da posição 84.43), RGI 6 (textos das subposições 8443.3 e 8443.32) e RGC 1 (textos do item 8443.32.9 e do subitem 8443.32.99) constantes da TEC aprovada pela Res. Camex nº 94, de 2011, e da Tipi aprovada pelo Dec. nº 7.660, de 2011, e subsídios extraídos das Nesh aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 807, de 2008, e alterações posteriores.*

Diante disso, por não se tratar de equipamento com enquadramento idêntico, ainda que tal consulta possa servir de auxílio ao caso dos autos, a mesma não pode ser considerada vinculante nos termos do art. 15 da IN RFB n. 1.464/2014, como defendeu a fiscalização no AI.

A partir de todas as informações acima indicadas, me parece que a recorrente tem razão. A classificação por ela indicada é específica e traz como ponto central característica essencial, ao passo que a fiscalização se ateu a característica que, embora no passado pudesse ser decisiva na diferenciação de máquinas, atualmente é elemento padrão de quase todo tipo de equipamento, seja ele de uso doméstico ou industrial.

Por fim, apenas com o intuito de enfatizar tal conclusão, entendo que a argumentação da recorrente de que existe ex-tarifário em vigor sob o destaque 187 da NCM 8442.39.10 (por força da Resolução CAMEX n. 52/2017), para impressora jato de tinta, método piezoelétrico e com conectividade a rede e entrada USB é argumento relevante. Isto porque, além de confirmar que a conectividade não é a característica essencial para classificação, fixa, de forma indireta, entendimento da RFB.

Explico. O processo de autorização do ex-tarifários, regulado até então pela Resolução CAMEX n. 66/2014, dispunha que a análise da RFB para verificar a classificação fiscal e a descrição propostas era etapa obrigatória do processo, senão vejamos:

Art. 4º Cumpridos os requisitos mínimos de conteúdo e forma, a Secretaria do Desenvolvimento da Produção encaminhará 01 (uma) via original do pleito à **Secretaria da Receita Federal do Brasil**, do Ministério da Fazenda, **para o exame e manifestação daquele órgão, a respeito da classificação tarifária e adequação da descrição da mercadoria.**

§1º Pleitos de renovação de Ex-tarifários não necessitarão de novo exame por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil, desde que mantida a redação anteriormente publicada.

§2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil apresentará à Secretaria de Desenvolvimento da Produção, no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias corridos do recebimento da documentação, **sua manifestação, sobre o pleito, informando:**

a) a classificação fiscal do bem objeto de Ex-tarifário e a respectiva proposta de descrição; ou,

b) na impossibilidade de determinar sua classificação, os respectivos motivos.

§3º Na ocorrência da alínea (b) do §2º deste artigo, para continuidade da análise do pleito, o requerente será comunicado pela SDP, exclusivamente via correio eletrônico ("e-mail"), a atender às exigências formuladas pela RFB no prazo de 30 (trinta) dias corridos, sob pena de arquivamento do pleito.

§4º Nos casos em que a reclassificação da mercadoria por parte da Receita Federal do Brasil resultar em uma das situações abaixo, o processo será automaticamente arquivado:

a) o novo código NCM não é assinalado na Tarifa Externa Comum (TEC) como BK ou BIT;

b) a alíquota do Imposto de Importação do novo código NCM for igual a 0% ou 2%.

§5º A alteração da classificação fiscal do bem na NCM, originalmente indicada pela respectiva Resolução Camex, não invalida a concessão do Ex-tarifário, desde que preservada a plena identificação entre a descrição do bem indicada pela Resolução Camex e o bem importado.

Assim, forçoso concluir que RFB tem participação no processo e valida a NCM sob a qual o ex-tarifário será publicado, visto que é a única autoridade competente para tanto. Ou seja, sem a aprovação da RFB, nenhum novo ex-tarifário poderia ser autorizado.

Tanto é verdade que, para exonerar a RFB de tal responsabilidade e, muito provavelmente, permitir que a autoridade fiscal pudesse realizar revisão de classificação em momento oportuno, o procedimento de obtenção de ex-tarifário foi modificado em 2019 por meio da Resolução CAMEX n. 309, excluindo a participação e a validação da RFB somente a partir de 24/06/2019.

Este é o entendimento que prevalece nesta turma, conforme a decisão que prevaleceu no Acórdão CARF n. 3401-008.402 de 22/10/2020, senão vejamos:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 21/08/2002, 05/01/2004

CLASSIFICAÇÃO FISCAL UTILIZADA PELO CONTRIBUINTE FOI OBJETO DE PEDIDO DE EX-TARIFÁRIO APROVADO PELA RFB. FIXAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO SOB VIOLAÇÃO DO ART. 146 DO CTN.

Tendo a RFB tido oportunidade de verificar a correção da classificação fiscal adotada pelo contribuinte por meio de processo de solicitação de ex-tarifário e concordado com a mesma nos termos do processo administrativo regulado pela Resolução CAMEX n. 08/2001, considera-se que houve fixação de critério jurídico em relação às importações da empresa pleiteante. Assim, não poderá haver lançamento a posteriori com relação as mesmas, nos termos do art. 146 do CTN.

Diante do exposto, uma vez não caracterizada a conectividade como característica principal/essencial do produto sob análise, mas sim, sua forma de funcionamento (jato de tinta), entendo que assiste razão à recorrente, devendo o lançamento ser completamente afastado.

Nestes termos, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias

(*voto de Fernanda Vieira Kotzias*)

Voto Vencedor

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Redator Designado.

1. Do portentoso voto da justa Conselheira Fernanda extrai-se que fisco e **Recorrente** debatem acerca da **CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MÁQUINAS DE IMPRESSÃO POR JATO DE TINTA**. Enquanto a **Recorrente** aponta que a classificação fiscal correta das máquinas é 8442.39.10 por se tratar de impressora por jato de tinta com capacidade de conexão em máquina de processamento de dados, a fiscalização defende ser correta a NCM 8443.32.99, por se tratar de uma impressora com capacidade de conexão em máquina de processamento de dados que imprime por meio de jatos.

2. A sempre justa Conselheira Fernanda aponta que a classificação fiscal correta é a 8442.39.10 (adotada pela **Recorrente**); isto porque a característica essencial da impressora (nos termos da RGI 3b)) é a impressão a jato de tinta, pelo simples fato de uma impressora a jato de tinta sem conexão com rede continuar a ser uma impressora a jato de tinta para impressão em materiais que não papel, enquanto que uma impressora com conexão com rede mas sem jato de tinta não ser capaz de imprimir em materiais que não o papel.

3. Sem prejuízo da absoluta correção no pensamento da Conselheira Relatora (de fato, a característica essencial é a impressão com jato de tinta), a questão da essencialidade, o uso da RGI 3b), sequer é necessária no caso presente.

3.1. O *caput* da RGI 3 dispõe que “*quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições*” adotam-se as regras das alíneas subsequentes. A regra de desambiguação, portanto, é aplicável quando duas mercadorias podem ser classificadas em duas *posições*, e não quando há um confronto entre uma posição e um item ou entre uma posição e uma subposição ou entre um capítulo e um subitem, etc.

3.2. Confirma o alegado a RGI 6 da NESH ao fixar que “*são comparáveis apenas subposições de mesmo nível*” completada pela Nota Explicativa II a) desta Regra de Interpretação que esclarece que “*por “subposição do mesmo nível”, [entende-se] as subposições de um travessão (nível 1), ou as subposições de dois travessões (nível 2)*” e completa:

Assim, se dentro de uma posição, duas ou mais subposições de um travessão puderem ser tomadas em consideração em conformidade com a Regra 3 a), a especificidade de cada uma dessas subposições de um travessão em relação a um artigo determinado deve ser apreciada exclusivamente em função dos seus próprios dizeres. Se tiver sido escolhida a subposição mais específica e se ela mesma estiver subdividida, então, e só

então, se tem em consideração os dizeres das subposições de dois travessões para se determinar qual dessas subposições deve ser, finalmente, selecionada.

3.3. Ora, se nem internamente, entre subposições de níveis diferentes, é permitida a comparação para efeitos de classificação fiscal, quanto menos entre subposição e subitem. É justamente por este motivo que a Nota Explicativa I da RGI3 destaca que “*a ordem na qual se torna necessário considerar sucessivamente os elementos da classificação é, então, a seguinte: a) posição mais específica”.* Posição mais específica prevalece sobre menos específica, subposição de primeiro nível mais específica prevalece sobre subposição de primeiro nível menos específica, subposição de segundo nível mais específica prevalece sobre subposição de segundo nível menos específica e assim sucessivamente.

3.4. Destarte, para descobrirmos a classificação fiscal mais correta no presente caso, temos de comparar a mesma casa de dígito da NCM (o mesmo nível) e, para tanto, a tabela coligida pela Conselheira Fernanda é extremamente oportuna:

Análise recorrente		Análise fiscalização	
8443	Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42; outras impressoras, aparelhos de copiar e aparelhos de telecopiar (fax), mesmo combinados entre si; partes e acessórios.	8443	Máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42; outras impressoras, aparelhos de copiar e aparelhos de telecopiar (fax), mesmo combinados entre si; partes e acessórios.
8443.3	- Outras impressoras, aparelhos de copiar e aparelhos de telecopiar (fax), mesmo combinados entre si:	8443.3	- Outras impressoras, aparelhos de copiar e aparelhos de telecopiar (fax), mesmo combinados entre si:
8443.39	Outras	8443.32	-- Outros, capazes de ser conectados a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede
8442.39.10	Máquinas de impressão por jato de tinta	8442.32.99	Outras

4. Entre a subposição de segundo nível “*Outras*” (8443.39) e a posição de segundo nível “*Outras, capazes de ser conectados a uma máquina automática para processamento de dados ou a uma rede*” a mais específica para o caso é a segunda, já que no caso, confessadamente, a impressora conecta-se a uma rede, logo a classificação fiscal adotada pela **Recorrente** é incorreta.

5. Sobre a concessão de ex tarifário, é correto afirmar que há exceção que aponta maquinário que pela descrição se compatibiliza com àquela adotada pela **Recorrente**, como também, sem sombra de dúvida, a fiscalização participava do procedimento de concessão de Ex justamente para analisar a descrição e classificação fiscal sugerida pela pleiteante do benefício.

5.1. No entanto, o ex tarifário é concedido para a descrição da mercadoria e não para a classificação fiscal, isto é, poderia a **Recorrente** indicar a mesma descrição e gozar do ex indicando outra classificação fiscal (ou ao menos esclarecer sua incorreção em campo complementar da Declaração de Importação).

5.2. De mais a mais, o ex no qual a **Recorrente** enquadra sua mercadoria não foi por ela pleiteado, ou seja, nem quando o fisco *analisou* a classificação fiscal em sede de *ex* ele o fez com base na mercadoria importada pela **Recorrente**; o fez sim, com base em outra mercadoria que poderia, inclusive, ter outras características que movessem a classificação fiscal.

6. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a ele nego provimento no tema multa por classificação fiscal incorreta, acompanhando, quanto ao mais, o voto da Conselheira Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto