



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.725740/2015-67</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3001-003.810 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	KL REALCE MODA LTDA - EPP
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 01/09/2010 a 31/08/2012

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI's E ORDEM DE APLICAÇÃO.**

A classificação observa, sucessivamente, as RGI's: RGI 1 (termos da posição e Notas; NESH como apoio); RGI 2 (incompletos/mistos/conjuntos); RGI 3 (concorrência: 3(a) especificidade, 3(b) essencialidade, 3(c) posição posterior); RGI 4 (analogia) e RGI 5 (acondicionamento), quando cabíveis; e RGI 6 (subposições). Posição residual só incide se, após as RGI's, inexistir posição específica.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT.**

Apenas as Soluções de Consulta emanadas da COSIT - Coordenação-Geral de Tributação têm caráter vinculante administrativo *erga omnes* a teor do artigo 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Daniel Moreno Castillo** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Marco Unaian Neves de Miranda, Sergio Roberto Pereira Araujo, Wilson Antonio de Souza Correa, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

## RELATÓRIO

Diante da clareza e bom retrato da matéria posta ao crivo dessa C. Turma Extraordinária, adoto os termos do relatório contido no acórdão da DRJ, ainda em prestígio à eficiência e celeridade:

Trata-se de impugnação aos Autos Infração de folhas 2 e seguintes, por meio dos quais se exige da interessada crédito tributário no montante de R\$ 414.880,34, referente (i) às diferenças de Imposto de Importação – II e de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acrescidas de juros de mora e de multa de ofício de 75%, em virtude da reclassificação fiscal das mercadorias importadas pelas DI's relacionadas na peça impositiva, registradas no período de Set/2010 a Agosto/2012; e, (ii) multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, por mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.

As exigências são decorrentes da constatação fiscal de que teriam sido classificadas de forma equivocada, no código NCM 4202.12.20, as mercadorias descritas como "MOCHILA", tendo o lançamento alterado a classificação fiscal delas para o código NCM 4202.92.00, resultando em aplicação de alíquotas de imposto de importação superior e, por consequência, nas exigências das diferenças de tributos e contribuições recolhidos a menor, e na aplicação da multa por classificação fiscal incorreta, conforme detalhado na descrição dos fatos e enquadramentos legais dos autos de infração (fls. 2 a 70) e no relatório de fiscalização aduaneira, fls. 71 a 111.

Cientificada do lançamento em 17/8/2015, a autuada ingressou tempestivamente com a impugnação de fls. 490 a 498, na qual traz as seguintes razões de defesa:

Alega que enquadrava a mercadoria na NCM 4202.12.20 tendo em vista próprio entendimento esboçado pela Receita Federal na época do fato gerador, não podendo responder por conduta que de fato coadunava com o entendimento do fisco.

Esclarece que a NCM 4202.92.00, entendida como correta pela fiscalização, é genérica, devendo ser aplicada somente quando não for possível enquadrar o produto em nenhuma outra classificação específica.

Afirma que sempre classificou os seus produtos comercialmente denominados "MOCHILAS" à época do fato gerador do presente auto de infração (2010 a 2012) no NCM 4202.12.20, de acordo com a Solução de Consulta 396, de 28/9/2005,

solicitada por outra empresa importadora, cuja ementa transcreve. Todavia, no auto de infração o auditor fiscal se embasa nas soluções de consultas nºs. 10, de fevereiro de 2014, e 132, de setembro de 2012, ambas posteriores aos períodos apurados no auto de infração.

Diz que a Receita Federal do Brasil se contradiz e ignora totalmente a regra de classificação fiscal e determina que o produto “mochila” seja enquadrado no código NCM 4202.92.00. Conforme se pode verificar pelo Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadoria, a posição 4202 trata de produtos utilizados normalmente para transportar ou acondicionar outros objetos, desdobrando-se nos itens 4202.1, 4202.2, 4202.3 e 4202.9, sendo a subposição 4202.1 a única adequada para o enquadramento de “mochila”, haja vista que tal produto [...] equipara-se a artefatos semelhantes àqueles citados para o transporte e/ou acondicionamento de documentos e de estudantes, como por exemplo: livros, cadernos, materiais escolares e de escritório. Ademais, não se pode olvidar que a não menção expressa do termo “mochila” na subposição 4202.1 não acarreta a exclusão deste produto de tal classificação fiscal, de acordo com o disposto no item I, da nota explicativa referente à regra 1, contida nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI).

Diz que [...] não restam dúvidas quanto à ilegalidade do auto de infração [...], na medida em que visa a cobrança de tributo a maior, fundamentando-se em suposto enquadramento errôneo de mercadorias no período de 2010 a agosto de 2012, sob a égide de Soluções de Consulta posteriores e com entendimento contrários à época.

Em remate à parte argumentativa da peça, requer o cancelamento do auto de infração, afastando-se o enquadramento do produto na NCM 4202.92.00, aduzindo que, à época do fato gerador, a Receita coadunava com o entendimento da empresa.

Ao final, PEDE seja recebida e acolhida sua impugnação, cancelando-se o auto de infração.

O acórdão da DRJ vem da seguinte forma ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/2010 a 31/08/2012

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MOCHILAS. REGRAS GERAIS, COMPLEMENTARES E SUBSIDIÁRIAS. NCM/SH 4202.92.00.

As mercadorias identificadas como mochilas, com as características apresentadas neste processo, classificam-se no código NCM 4202.92.00

TRIBUTOS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

A insuficiência de pagamento de tributos na importação, em decorrência de classificação errônea de mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul,

enseja o lançamento das diferenças que deixaram de ser recolhidas, acrescidas de juros de mora e multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. MULTA PROPORCIONAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Comprovada a classificação incorreta de mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), resta configurada a hipótese que autoriza a aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No seu recurso voluntário o contribuinte argui, em síntese, que:

- Argui que a classificação correta é NCM 4202.12.20 (equiparação a malas/pastas), citando a TEC/Camex da época como indicativa de “mochilas” sob 4202.12.20 e II=20%; por isso, as diferenças de II/IPI seriam indevidas;
- Suscita mudança de critério jurídico vedada (CTN, art. 146) e irretroatividade de entendimentos posteriores (p.ex., SC/2012–2014 e SD Coana nº 3/2016);
- Alega violação a princípios constitucionais da estrita legalidade, isonomia e livre concorrência, por tratamento desigual a contribuintes em situação que entende idêntica;
- Requer, subsidiariamente, o afastamento/redução das penalidades.

É relatório.

## VOTO

Conselheiro **Daniel Moreno Castillo**, Relator

### 1. Tempestividade.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo, com ciência do acórdão à e-fl. 567, no dia 22/11/2022, ao ponto em que o protocolo do recurso aviado ocorreu em 21/12/2022 (e-fl. 568), demonstrando respeito e atendimento ao trintídio legal para a interposição recursal, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma apreciar este feito, nos termos do art. 65, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

### 2.1 Mérito.

#### 2.1 Classificação fiscal (RGI 1 e RGI 6).

Cuida-se de auto de infração decorrente de reclassificação fiscal de mercadorias descritas nas DIs vinculadas como “mochilas de tecido sintético” (NCM 4202.12.20 equiparação a malas/pastas), com deslocamento pela Fiscalização para a NCM 4202.92.00. Referida alteração de

classificação fiscal resultou na apuração de diferenças de II e IPI, e aplicação de multa de ofício (75%), bem como da multa regulamentar aduaneira (1% do valor aduaneiro).

De início, visando auxiliar o entendimento acerca da aplicação da RGI ao caso concreto, reduzimos a aplicação escorreita das mesmas no iter interpretativo e classificatório.

**RGI 1.** A classificação fiscal se determina pelos termos das posições e Notas de Seção/Capítulo (NESH).

Em relação ao caso concreto, o Capítulo 42, posição 42.02, abrange contentores como malas, maletas, pastas, mochilas/*rucksacks* e similares. Assim, o primeiro filtro aplicável é verificar o que as DIs descrevem. A análise dos autos demonstra, de forma reiterada, a expressão “mochila de tecido sintético” ao descrever a mercadoria. Essa autodeclaração do importador é compatível com o gênero “mochila (*rucksack*)” do texto do SH.

**RGI 6.** Uma vez determinada a posição, a seleção do subitem se faz de acordo com os termos dos subitens e Notas (NESH) correspondentes.

Dentro de 42.02, os subitens 4202.1 (malas, maletas, pastas, “*school satchels*”, etc.) não incluem mochilas, uma vez que as mochilas aparecem apenas no grupo “Outros” (4202.92), quando com superfície exterior de têxteis/plásticos. Dado que as DIs registram “mochila” e que o relatório de imposição explicita a superfície têxtil sintética como característica, a subsunção natural, pela RGI 6, é 4202.92.00.

Assim, fica claro que é fato provado nos autos que as mercadorias declaradas como mochilas, com menção a tecido sintético nas descrições aduaneiras e na tabela do Relatório Fiscal e no auto de infração, em relação à Regra (RGI 1), se o produto corresponde a um tipo já citado no texto da posição (como mala, pasta ou mochila), deve ser classificado exatamente nesse tipo, e não em ‘outros’ ou em categoria parecida.

Já a RGI 6, ao detalhar os subitens, separa mochilas de pastas e maletas. As mochilas entram no grupo ‘Outros’ (4202.92) e, se tiverem superfície têxtil ou sintética, no subitem 4202.92.00.

A recorrente equipara as mercadorias de acordo com a sua funcionalidade, malas/maletas/pastas, somada a alegação de “mudança interpretativa” e confiança em suposta SC 396/2005, que não emanou da COSIT, e logo não é vinculante, salvo ao contribuinte consulente. Já a Fiscalização estabelece uma leitura literal dos termos de 42.02, aplicando as RGI 1 e 6 para estabelecer a reclassificação fiscal e manter as diferenças de II/IPI e das multas.

Assim, o contribuinte descreveu o produto como mochila, mas classificou em 4202.12.20 (pastas/malas escolares), ao ponto em que a fiscalização reclassificou os itens para 4202.92.00, que é o código específico de mochilas de material têxtil ou sintético.

Entendo que a equiparação funcional proposta pelo contribuinte, segundo a qual a mochila seria igual à pasta ou mala contraria a estrutura do SH, que distingue expressamente mochilas (*rucksacks*) do conjunto “malas/maletas/pastas/*school satchels*”. Assim, sem a prova

técnica de que os produtos não sejam mochilas (p.ex., construções rígidas típicas de pasta/*briefcase*, ausência de alças dorsais, “*form factor*” e usos próprios), prevalece o texto nominativo do SH (RGI 1) e o critério exclusivo do subitem (RGI 6).

## **2.2 Confiança legítima e Solução de Consulta invocada.**

O Recurso menciona “Solução de Consulta 396/2005” (SC SRRF/7ª RF/DIANA nº 396/2005) como lastro histórico para 4202.12.20, entretanto, não identifiquei, nos autos, juntada integral dessa SC, comprovação de vigência à época das DIs e, sobretudo, identidade estrita entre a mercadoria consultada e a ora autuada. No mais, a referida SC não é originada da COSIT, o que afasta a aplicação vinculante à Administração Pública (artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013).

As soluções de consulta, em regra, vinculam a Administração frente ao consulente e nos estritos termos da matéria e mercadoria examinadas. Sem prova de identidade (produto/materiais/uso) e vinculação subjetiva (ser consulente ou beneficiário), não se extrai efeito de proteção da confiança amplo e *erga omnes* por simples citação.

No que tange à alegada mudança de critério, ou interpretativa, essa pressupõe a demonstração de que o mesmo produto foi expressamente chancelado pelo ato invocado pelo contribuinte e válido à época. Não há tal demonstração concreta nos autos, mas apenas menção à SC antiga, sem prova de aderência fática ou temporal.

Sem essa prova, a alegação de confiança legítima fica insuficiente para afastar a autuação ou, ao menos, para excluir penalidades com base em erro escusável fundado em ato vinculante.

## **2.3 Juros, multa de ofício e multa aduaneira.**

O recorrente sustenta que os juros de mora não são devidos da forma aplicada pela fiscalização, uma vez que os mesmos decorrem de divergência de interpretação classificatória e não de inadimplemento deliberado. Em relação à multa de ofício de 75%, afirma que não há dolo ou fraude, tratando-se de erro escusável de enquadramento tarifário, razão pela qual pede seu afastamento ou, ao menos, redução.

Quanto à multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, argumenta ser penalidade desproporcional e inaplicável em casos de dúvida razoável, invocando os princípios da confiança legítima e da proporcionalidade, bem como o art. 100, parágrafo único, do CTN.

No que se refere aos juros de mora, verifico que estes foram regularmente calculados nos demonstrativos do auto de infração, com referência temporal expressa (por exemplo, até 31/07/2015 no caso do II). A exigência encontra amparo no art. 161 do CTN, que determina sua incidência em débitos tributários, independentemente da motivação do inadimplemento. O argumento de que se trata apenas de divergência interpretativa não afasta a regra legal, pois o dispositivo não prevê exceções nessa hipótese.

Quanto à multa de ofício de 75%, sua aplicação se deu sobre as diferenças apuradas, conforme o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. Todavia, a alegação de erro escusável do contribuinte somente poderia afastar a penalidade se houvesse comprovação de confiança fundada em ato vinculante próprio da Administração (v.g., Solução de Consulta COSIT aplicável ao mesmo produto e período). Não há tal prova nos autos, no entanto, o que impossibilita a adoção, por parte desse Conselheiro, na forma pretendida pelo contribuinte.

No tocante à multa aduaneira de 1% do valor aduaneiro, esta decorre da infração de classificação incorreta, prevista no Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), com natureza expressamente indicada como “não passível de redução”. A jurisprudência administrativa tem reconhecido que a simples controvérsia classificatória não afasta essa multa, salvo em hipóteses excepcionais de erro induzido pela própria Administração, o que não restou demonstrado no caso.

Esse é o entendimento expresso e vinculante previsto na Súmula CARF nº 161:

Súmula CARF nº 161

O erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, prevista no art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001, ainda que órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.

Por outro lado, questões de proporcionalidade e razoabilidade implicariam, se aplicados, em afastamento de norma vigente por inconstitucionalidade, o que é vedado na esfera administrativa segundo a Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, do todo exposto, a cobrança dos juros de mora encontra amparo no CTN, artigo 161, ao ponto em que a multa de ofício de 75% foi corretamente aplicada nos termos da Lei 9.430/1996, art. 44, I, sem elementos que justifiquem sua exclusão. Já a multa aduaneira de 1% decorre de regra específica do Regulamento Aduaneiro, igualmente exigível.

#### **4. Conclusão.**

Nessa longarina, conheço do recurso voluntário para, no mérito, negar provimento ao mesmo.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Daniel Moreno Castillo**

ACÓRDÃO 3001-003.810 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10314.725740/2015-67

DOCUMENTO VALIDADO