



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10494.720025/2022-96
ACÓRDÃO	3002-004.583 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FIRST S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 04/10/2007 a 29/12/2010

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PARTES DE LAGARTAS (ESTEIRAS) PARA MÁQUINAS DAS POSIÇÕES 84.29 E 84.30. NCM 8431.49.22. CORRETA CLASSIFICAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO.

As partes e peças de lagartas mecânicas (sapatas, correntes, elos, pinos, buchas) reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas das posições 84.29 ou 84.30 da NCM classificam-se no código 8431.49.22 (Lagartas), por aplicação da RGI nº 1, RGI nº 6, RGC nº 1 e Nota 2, alínea "b", da Seção XVI do Sistema Harmonizado. O Parecer da OMA nº 1 da subposição 8431.49 corrobora o entendimento de que as correntes de rolamento destinadas a serem utilizadas como lagartas classificam-se conjuntamente com estas. A Solução de Consulta Cosit nº 98.071/2020 ratifica a classificação de elos para lagartas no código 8431.49.22. O subitem residual 8431.49.29 ("Outras") destina-se exclusivamente a partes que não possuam especificação própria na nomenclatura.

COMPETENCIA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

A interpretação das normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência de autoridades tributárias e aduaneiras, sendo, no Brasil, tal atribuição exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA

Lei Complementar 227, de 2026 revoga, expressamente, o artigo 84 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 69 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Multa de 1% do valor aduaneiro deve ser exonerada com base no artigo 106, II, "a" do CTN, em razão da retroatividade benigna.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, da seguinte forma: (i) por maioria de votos, para manter a classificação fiscal adotada pela fiscalização; vencidos os conselheiros Winderley Moraes Pereira e Neiva Aparecida Baylon, que votaram por acolher a classificação fiscal adotada pela recorrente, na NCM 8431.49.29; e (ii) por unanimidade de votos, para afastar a multa regulamentar de 1% incidente sobre o valor aduaneiro, em razão da revogação expressa do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 pelo art. 181, inciso II, da Lei Complementar nº 227/2026, com aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Renata Casorla Mascarenas, Adriano Monte Pessoa, Winderley Moraes Pereira (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha(Presidente)

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos ocorridos, adoto, na íntegra, o relatório do acórdão ora recorrido.

O presente processo é pertinente a três autos de infração, lavrados em desfavor do importador **FIRST S/A, CNPJ 00.802.235/0007-92** e em face da empresa **SAMURAI PECAS PARA TRATORES S.A., CNPJ 20.442.168/0002-4**, na condição de responsável solidária, com fundamento no art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

Os três autos de infração objeto deste processo são os seguintes:

1. Auto de Infração (AI) de fls. 02 a 07 para lançamento de ofício de crédito tributário que perfaz o valor total de R\$ 88.637,13 (oitenta e oito mil, seiscentos e trinta e sete reais e treze centavos) em face das seguintes cobranças:

✓ **Imposto de Importação** (diferença de tributos), com fato gerador no registro da DI nº 20/1614138-6, em 15/10/2020, no valor de R\$ 49.062,95.

Fundamento: art. 107 do Decreto nº 6.759/2009 c/c art. 27 do Decreto-Lei nº 37/1966),

✓ Juros de mora no valor de R\$ 2.776,97.

Fundamento: art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96;

✓ Multa proporcional (75,00%), no valor de R\$ 36.797,21.

Fundamento: art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

2. Auto de Infração (AI) de fls. 08 a 13 para lançamento de ofício de crédito tributário que perfaz o valor total de R\$ 4.431,88 (quatro mil, quatrocentos e trinta e um reais e oitenta e oito centavos) em face das seguintes cobranças:

✓ **Imposto sobre Produtos Industrializado - IPI – vinculado à importação** (diferença de tributos), com fato gerador no registro da DI nº 20/1614138-6, em 15/10/2020, no valor de R\$ 2.453,16.

Fundamento: Arts. 1º, 2º, 15, 16, 17, 21, inciso I, 24, inciso I, 31, 33, 35, caput e inciso I, 39, 69, 70, 181, 182, inciso I, alínea "a", inciso II, alínea "a", 183, caput e parágrafo único, inciso II, 184, 186, 188, 189, 190, inciso I, alínea "a", 198, 199, 260, inciso I, 262, inciso I, 265, 505, 506, 507, 508, 509, 525, 548, 549, 550, 551, 552, 554, 555, 556, 569, 606 e 614 do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10)

✓ Juros de mora no valor de R\$ 138,85.

Fundamento: art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96;

✓ Multa proporcional (75,00%), no valor de R\$ 1.839,87.

Fundamento: art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

3. Auto de Infração (AI) de fls. 14 a 18 para lançamento de ofício de **Multa Regulamentar** no valor total de R\$ 3.504,48 (três mil, quinhentos e quatro reais e quarenta e oito centavos), (1%), em face da apuração de:

✓ **Classificação das mercadorias objeto da DI nº 20/1614138-6 na NCM incorreta**, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos.

Fundamento: Medida Provisória 2.158-35/01, art. 84, inciso I, c/c Lei 10.833/03, arts. 69 e 81, inciso IV. Regulamentado pelos Arts. 2º, 551, 673, 675, inciso IV, 711, inciso I e §§ 2º, 3º, 4º e 5º, e 768, do Decreto 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro).

A importadora classificou as importações objeto da DI nº 20/1614138-6 na NCM

8431.49.29. A Autoridade Fiscal comprovou que a classificação correta da referida mercadoria é na NCM 8431.49.22.

Ressalte-se que, os três lançamentos são relacionados, possuindo o mesmo fato gerador, configurado com o registro da Declaração de Importação – DI nº 20/1614138-6 em 15/10/2020.

A Autoridade Fiscal apresenta às fls. 19 a 28, Relatório Fiscal, documento integrante dos Autos de Infração.

No mencionado relatório informa que instaurou procedimento fiscal em face de FIRST S/A, para verificar a regularidade de importações realizadas por aquela empresa entre os meses de julho de 2016 a dezembro de 2020.

Relata que a empresa SAMURAI – PEÇAS PARA TRATORES S/A, CNPJ 20.442.168/0002-45, **contratou a empresa FIRST para importar** as mercadorias objeto das operações de comércio exterior fiscalizadas.

No curso das verificações, a fiscalização da RFB apurou a existência de **erro de classificação fiscal**, em relação aos bens desembaraçados através da DI 20/1614138-6, registrada em 15/10/2020.

Sintetizou esta constatação da forma a seguir:



- i. A empresa FIRST classificou todas as importações objeto da DI 20/1614138-6 na **NCM 8431.49.29**;
- ii. A Autoridade Fiscal discorda da classificação declarada, no nível de Subitem (8º dígito da NCM), classificando as mercadorias (lagartas e suas partes) na **NCM 8431.49.22**.

Confrontando as posições da Autoridade Fiscal e da Importador, apurou-se que:

- ✓ caso utilizada a NCM 8431.49.29, declarada pelo importador na DI 20/1614138-6, a alíquota do Imposto de importação incidente seria de 0%;
- ✓ Utilizada a NCM 8431.49.22, considerada pela fiscalização da RFB como a correta, a alíquota do Imposto de importação incidente passa a ser de 14%;

Para melhor destacar os efeitos fiscais da aplicação das diferentes alíquotas dos tributos previstas para as NCM 8431.49.29 (declarada pelo importador) e NCM 8431.49.22 (a correta, conforme a fiscalização), a fiscalização da RFB apresenta no Relatório Fiscal (fl. 25) o seguinte quadro demonstrativo:

NCM 8431.49.29 (outras partes)	II 0%	IPI 5%	Pis 3,12% Cofins 15,37%
NCM 8431.49.22 (lagarta e suas partes)	II 14%	IPI 5%	Pis 3,12% Cofins 15,37%

Desta forma, em face do apurado **erro de classificação e sua repercussão tributária**, a Autoridade Fiscal formalizou os três autos de infração objeto deste processo, com a exigência do crédito tributário sinteticamente demonstrado à fl. 28, que segue reproduzido:

O presente de Infração resultou no Crédito Tributário exposto abaixo:

Crédito Tributário	Valor
Imposto de Importação	R\$ 49.062,95
Multa proporcional sobre o II – 75%	R\$ 36.797,21
Juros de mora sobre II	R\$ 2.776,97
Multa por erro de classificação fiscal da mercadoria	R\$ 3.504,48
Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado	R\$ 2.453,16
Multa proporcional sobre o IPI – 75%	R\$ 1.839,87
Juros de mora sobre IPI	R\$ 138,85
Total do Crédito Tributário do processo	R\$ 96.573,49

Observamos que os juros de mora foram calculados até a data de lavratura do presente auto de infração e esse valor será recalculado na data do efetivo pagamento.

As folhas citadas neste Relatório referem-se à numeração do processo digital.

A Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, apresentados nos autos de infração de fls. 02 a 07 (II); 07 a 13 (IPI Vinculado) e 14 a 18 (Multa por erro de classificação fiscal), foi a seguinte:

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

IMPOSTO SOBRE IMPORTACAO

SUJEITO PASSIVO: CNPJ 00.802.235/0007-92

Nome Empresarial: FIRST S/A

DESCRIÇÃO DOS FATOS RELACIONADOS À INFRAÇÃO

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de

ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO

Fatos geradores ocorridos entre 15/10/2020 e 15/10/2020:

Arts. 2º, 69, 70, 72, caput, 73, 75, inciso I, 77, 78, 79, 90, 91, 92, 94, 97, 104, 107, 108, 542, 543, 545, 546, 549, 551, 564, 638, 673, 674, incisos I, IV, V, VI e §

único e

675, inciso IV, do Decreto nº 6.759/09. Art. 1º, caput, 2º, 22, 23, 24, caput, 31, 44, 54 e 96 do Decreto-Lei nº 37, de 1966 (com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988 e pela Lei nº 7.683, de 1988).

.....
...

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS VINCULADO À IMPORTAÇÃO

SUJEITO PASSIVO: CNPJ 00.802.235/0007-92

Nome Empresarial: FIRST S/A

DESCRIÇÃO DOS FATOS RELACIONADOS À INFRAÇÃO

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

INFRAÇÃO: ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL

O detalhamento da descrição dos fatos relacionados à presente infração e os valores apurados pela fiscalização constam do Relatório Fiscal anexo a este processo administrativo fiscal.

VALOR DO PRINCIPAL RELATIVO À INFRAÇÃO

Valor do principal 2.453,16

ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO

Fatos geradores ocorridos entre 15/10/2020 e 15/10/2020:

Arts. 1º, 2º, 15, 16, 17, 21, inciso I, 24, inciso I, 31, 33, 35, caput e inciso I, 39, 69, 70, 181, 182, inciso I, alínea "a", inciso II, alínea "a", 183, caput e parágrafo único, inciso II, 184, 186, 188, 189, 190, inciso I, alínea "a", 198, 199, 260, inciso I, 262, inciso I, 265, 505, 506, 507, 508, 509, 525, 548, 549, 550, 551, 552, 554, 555, 556, 569, 606 e 614 do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10).

.....
....

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL MULTAS ADUANEIRAS

SUJEITO PASSIVO: CNPJ 00.802.235/0007-92

Nome Empresarial: FIRST S/A



DESCRIÇÃO DOS FATOS RELACIONADOS À INFRAÇÃO

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

INFRAÇÃO: MERCADORIA CLASSIFICADA INCORRETAMENTE NA NCM, NAS NOMENCLATURAS COMPLEMENTARES OU EM OUTROS DETALHAMENTOS

O detalhamento da descrição dos fatos relacionados à presente infração e os valores apurados pela fiscalização constam no Relatório Fiscal anexo a este processo administrativo fiscal.

ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO

Fatos geradores ocorridos entre 15/10/2020 e 15/10/2020:

Medida Provisória 2.158-35/01, art. 84, inciso I, c/c Lei 10.833/03, arts. 69 e 81, inciso IV. Regulamentado pelos Arts. 2º, 551, 673, 675, inciso IV, 711, inciso I e §§ 2º, 3º, 4º e 5º, e 768, do Decreto 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro).

(...)

Registre-se ainda que a Autoridade Fiscal apresenta os documentos de amparo aos lançamentos às fls. 29 a 3.327.

1. Há nos autos duas impugnações:

- 1) A primeira, de fls. 3.339 a 3.350, **apresentada em 18/02/2022** por **SAMURAI – PEÇAS PARA TRATORES S/A**, CNPJ 20.442.168/0002-45 (responsável solidário), em **22/02/2022**, conforme registrado no Extrato do Processo de fls. 3.476 e 3.477.

A empresa SAMURAI, teve ciência dos autos de infração **em 02/02/2022**, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – Comunicado, de fl. 3.335 e corroborado pelo Extrato do Processo de fls. 3.476 e 3.477.

- 2) A segunda, de fls. 3.393 a 3.420, **apresentada em 22/02/2022** por **FIRST S/A**, CNPJ 00.802.235/0007-92, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fl. 3.390.

A empresa FIRST, teve ciência dos autos de infração **em 21/01/2022**, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – Comunicado, de fl. 3.334 e corroborado pelo Extrato do Processo de fls. 3.476 e 3.477.

Em sua impugnação de fls. 3.339 a 3.350, o responsável solidário **SAMURAI PEÇAS PARA TRATORES S/A**, apresenta as alegações a seguir enumeradas:



- a. A classificação dada à mercadoria pelo auditor fiscal não se aplica aos produtos importados;

esteiras sem sapatas não são lagartas;

esteiras não desempenham as mesmas funções que lagartas completas;

roda motriz, roletes e rolos não se classificam na NCM das lagartas;
a NCM 8431.49.22 destina-se exclusivamente às lagartas, que são partes a.5. tratam-se de peças de reposição importadas de forma avulsa; e máquina;
a conclusão lógica da interpretação das Notas da Seção XVI e do Capítulo 84 foram aplicadas em sua íntegra e em acordo com as Regras Gerais do Sistema Harmonizado e suas Notas Explicativas;
a matéria já foi julgada em importação análoga, onde a Receita Federal atribuiu às esteiras sem sapatas a NCM 8431.49.29.

Em Ação Anulatória, a ora Impugnante obteve decisão favorável que reconheceu, baseada em laudo pericial, que as esteiras sem sapatas se classificam na NCM 8431.49.29, ainda que o comparativo do laudo pericial tenha sido com a NCM 7315.12.10;

Que apesar da existência da Solução de Consulta Cosit nº 98.071/2020, a importadora não concorda com a interpretação dada, porque não confere com a realidade disposta nas Regras Gerais do Sistema Harmonizado, por todo o acima exposto;
Que teve boa fé objetiva;

Princípios: segurança jurídica, eficiência, coisa julgada, legalidade;

Que a RFB já aceitou, no passado, que a NCM aplicável à mercadoria em tela é a NCM 8431.49.29;



Por fim, requer SAMURAI PEÇAS, nos exatos termos:

Pelo exposto, requer o recebimento da presente impugnação, com a tramitação dos ulteriores procedimentos legais para que, ao fim, seja anulado o lançamento do Auto de Infração nº 0927501.2020.00031, com as consequências jurídicas e legais.

Na outra impugnação, apresentada às fls. 3.393 a 3.420, o importador **FIRST S/A, repete quase todos os argumentos já apresentados pelo responsável solidário SAMURAI PEÇAS.**

Os argumentos comuns às duas impugnações, apresentados em duplicidade, são os seguintes:

A classificação dada à mercadoria pelo auditor fiscal não se aplica aos produtos importados;

esteiras sem sapatas não são lagartas;

esteiras não desempenham as mesmas funções que lagartas completas;
roda motriz, roletes e rolos não se classificam na NCM das lagartas;
a NCM 8431.49.22 destina-se exclusivamente às lagartas, que são partes a.5. tratam-se de peças de reposição importadas de forma avulsa; e máquina;
a conclusão lógica da interpretação das Notas da Seção XVI e do Capítulo 84 foram aplicadas em sua íntegra e em acordo com as Regras Gerais do Sistema Harmonizado e suas Notas Explicativas;
a matéria já foi julgada em importação análoga, onde a Receita Federal atribuiu às esteiras sem sapatas a NCM 8431.49.29.

Em Ação Anulatória, a ora Impugnante, alega que a empresa Samurai -Peças obteve decisão favorável que reconheceu, baseada em laudo pericial, que as esteiras sem sapatas se classificam na NCM 8431.49.29, ainda que o comparativo do laudo pericial tenha sido com a NCM 7315.12.10 (neste caso toma emprestado o argumento de Samurai – Peças);

Que apesar da existência da Solução de Consulta Cosit nº 98.071/2020, a importadora não concorda com a interpretação dada, porque não confere com a realidade disposta



nas Regras Gerais do Sistema Harmonizado, por todo o acima exposto;

Que teve boa fé objetiva;

Princípios: segurança jurídica, eficiência, coisa julgada, legalidade;

Que a RFB já aceitou, no passado, que a NCM aplicável à mercadoria em tela é a NCM 8431.49.29;

No entanto, a impugnação apresentada pelo importador FIRST S/A acrescenta aos argumentos comuns, **os seguintes argumentos adicionais**:

Alega que a importação realizada foi sob encomenda e não por conta e ordem, o que considera erro na descrição do fato e motivo para a nulidade do lançamento;

Por alegar tratar-se de importação sob encomenda requer sua retirada do polo passivo.

Por fim, requer FIRST S/A, nos exatos termos:

Ante todo o exposto, requer que a presente impugnação seja recebida, com arrimo nos fatos e fundamentos exarados nesta peça, primeiramente, que seja acolhida a preliminar, para que o auto de infração, objeto do presente processo administrativo seja declarado nulo, em razão dos vícios formais constatados, e que a Impugnante seja excluída do polo passivo do presente auto de infração, pois é mera prestadora de serviços, e no mérito requer que a impugnação seja provida, a fim de ser julgado insubsistente o presente Auto de Infração ora combatido, com o intuito de ser anulado o auto de infração.

Apesar dos argumentos de defesa acima mencionados, acordaram os membros da 4ª TURMA/DRJ 07 de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente as impugnações, mantendo o crédito tributário em litígio, conforme abaixo destacado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 15/10/2020

ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

São exigíveis as diferenças de tributos e/ou contribuições bem como das multas quando da ocorrência de erro na classificação fiscal na importação.

CONSULTA SOBRE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EFEITOS.

A Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.057/2021.

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.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ENCOMENDANTE.

Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, o importador e o beneficiário de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por encomenda ou por conta e ordem deste, nos termos da legislação em vigor.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa, quando comprovado que o interessado teve amplo acesso aos elementos constantes da peça de autuação e quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente sua peça impugnatória.

COMEX. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. IRRELEVÂNCIA DA INTENÇÃO DO AGENTE. EXIGÊNCIA DA PENALIDADE CABÍVEL. NATUREZA VINCULADA DESSE ATO.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações à legislação aduaneira independe da intenção do agente, razão pela qual, uma vez constatada a prática de conduta tipificada como infração, a exigência da correspondente penalidade é dever de ofício do Auditor-Fiscal, pois se trata de ato plenamente vinculado aos ditames legais.

REVISÃO ADUANEIRA.

O desembaraço aduaneiro não é instituto homologatório do lançamento e a realização do procedimento de "revisão aduaneira", com fundamento no art. 54 do Decreto-Lei no 37/1966, não implica "mudança de critério jurídico" vedada pelo art. 146 do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em sede de Recurso Voluntário, reiterou os argumentos apresentados em sede de Impugnação.

VOTO

Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Conselheira Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

A Recorrente defende ser correto o código **NCM 8431.49.29** a ser aplicado às mercadorias em discussão.

Afirma que as mercadorias “esteiras sem sapatas”, “roda motriz” e “roletes”, não sendo razoável admitir que cada uma delas, tomada isoladamente, preencha a condição de lagartas, tal como designada no código **NCM 8431.49.22** utilizado pelo Fisco.

Vejamos, nas palavras da Recorrente, os principais trechos de seu Recurso Voluntário quanto a este item:

[...]A esteira sem sapatas exerce uma função estrutural essencial, porém não autônoma, no conjunto rodante dos tratores de esteira. Sua principal finalidade é conectar e sustentar as sapatas, que são as peças responsáveis pelo contato direto com o solo e pela distribuição do peso da máquina. A esteira sem sapatas, ao girar em torno das rodas guia, roletes e roda motriz, viabiliza o movimento contínuo da lagarta, permitindo a tração e a locomoção do equipamento sobre terrenos irregulares.

. A lagarta completa é composta por diversos elementos: correntes, sapatas, roletes,

rodas guia, rodas motrizes e demais itens estruturais, como ilustrado na imagem a seguir. A corrente, isoladamente, não caracteriza uma lagarta e não é funcional de forma independente, pois depende da montagem com os demais componentes para gerar tração e sustentação ao trator. A corrente, portanto, não possui as características essenciais do conjunto completo e não substitui a lagarta montada.

[...] No mercado de peças e reposição, é comum a comercialização dos componentes de forma avulsa, justamente para permitir a substituição ou manutenção específica de partes desgastadas do sistema. Isso ocorre porque, em operações severas, é frequente o desgaste individualizado das correntes, o que demanda sua substituição sem a necessidade de troca da lagarta completa. 12. Com essas considerações iniciais, fica demonstrado que o objeto da presente discussão não é uma lagarta completa, tampouco uma lagarta desmontada, mas apenas um de seus componentes. Essa distinção é fundamental para o correto enquadramento fiscal.

[...] O equívoco da fiscalização consistiu em estender indevidamente a descrição de “lagartas” do Subitem 8431.49.22 para alocar qualquer componente da lagarta, como as “esteiras sem sapatas”, o que viola o limite da descrição literal do subitem. A descrição da NCM não prevê que peças avulsas sejam classificadas junto com o conjunto completo, salvo se apresentarem as características essenciais da lagarta pronta para uso, o que não ocorre no presente caso. 34. Portanto, seguindo rigorosamente o percurso interpretativo exigido pelas Regras Gerais de Interpretação, resta demonstrado que a classificação fiscal correta das mercadorias é a NCM/SH 8431.49.29, exatamente como declarado pela recorrente quando do registro da Declaração de Importação”

Em suma, a recorrente argumenta que o subitem 8431.49.22 abrangeria exclusivamente o conjunto completo da lagarta, não alcançando suas partes componentes.

Passo a analisar:

As mercadorias objeto da reclassificação efetuada pela Fiscalização Aduaneira são partes de lagartas mecânicas, a saber: “esteiras sem sapatas”, “roda motriz” e “roletes”.

8431	Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.25 a 84.30.	Alíquota do II (%)	Alíquota do IPI (%)	Adoção
8431.4	De máquinas ou aparelhos das posições 84.26, 84.29 ou 84.30			
8431.49	Outras			
8431.49.2	De máquinas ou aparelhos das posições 84.29 ou 84.30			
8431.49.21	Cabinas			
8431.49.22	Lagartas	14	5	Fiscalização
8431.49.23	Tanques de combustível e demais reservatórios			
8431.49.29	Outras	0	5	Recorrente

Pois bem. Do acima exposto, percebe-se que a discussão travada nos autos envolve divergência apenas quanto ao **Subitem (oitavo dígito) do código NCM**. Isso porque até o Item (sétimo dígito) do referido código não há discordância entre a Fiscalização e a Recorrente.

Sobre a Correta Classificação Fiscal das Partes de Esteiras (Lagartas)

Para a correta classificação fiscal da mercadoria deveremos considerar, além da estrutura de códigos do Sistema Harmonizado e Desdobramentos do Mercosul, também ao disposto nas Regras Gerais e Notas Complementares.

De acordo com a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 (1ª RGI/SH), a classificação de mercadorias na Tarifa Externa Comum (TEC) é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo:

REGRA GERAL DE INTERPRETAÇÃO Nº 1 (RGI1)

Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes...

Inicialmente, ainda que de forma meramente indicativa, a classificação é remetida para a Seção XVI que trata, entre outros produtos, das máquinas e aparelhos, e suas partes.

As partes das máquinas dos Capítulos 84 e 85 da TEC são abordadas pela Nota 2 da Seção XVI.

2.- Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artefatos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:

A Nota 2 a) faz referência às mercadorias que constituam partes e estejam compreendidas em qualquer posição dos Capítulos 84 ou 85, excluindo-se as exceções listadas.

a) As partes que constituam artefatos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;

Como os itens esteiras sem sapatas, roda motriz, roletes e rolos, não aparecem discriminados em posições a serem consideradas nos Capítulos 84 ou 85, não cabe o enquadramento com base nesta alínea. Aqui, merece destaque a Nota 2 b) da referida seção, que determina:

b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artigos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;

O produto “Esteira”, caso esteja completa, é a própria lagarta. As esteiras sem sapatas, roda motriz, roletes e rolos são partes de lagartas. Todas estas mercadorias são, por sua vez, partes de máquinas classificáveis na posição 8429. Assim, de acordo com a RGI-1, os produtos objetos das importações se classificam na posição 84.31, que tem o seguinte texto:

Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.25 a 84.30

Note-se que as NESH da Seção XVI, em “Considerações Gerais”, parte II, ainda complementam:

II.- PARTES

(Nota 2 da Seção)

De um modo geral, ressalvadas as exclusões compreendidas no número I, acima, as partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente concebidas para uma máquina ou aparelho determinado ou para várias máquinas ou aparelhos compreendidos na mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43) classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas.

Incluem-se, todavia, em posições próprias diferentes das máquinas:

[...].

B) As partes das máquinas ou aparelhos das posições 84.25 a 84.30 (posição 84.31).

[...].

Para prosseguimento desta análise, cabe o uso da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 6 (6ª RGI/SH) para determinação da subposição correta, através da análise dos seus textos:

REGRA GERAL DE INTERPRETAÇÃO Nº 6 (RGI6)

A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Na posição 84.31, a subposição de 1º nível que corresponde aos produtos ora em análise é a 8431.4 - *De máquinas ou aparelhos das posições 84.26, 84.29 ou 84.30*:

A subposição 8431.4, por sua vez, encontra-se desdobrada em segundo nível assim:

8431.41	-- Caçambas (Balde*), mesmo de mandíbulas, pás, ganchos e tenazes
8431.42	-- Lâminas para bulldozers ou angledozeres
8431.43	-- Partes de máquinas de sondagem ou de perfuração das subposições 8430.41 ou 8430.49
8431.49	--Outras

Assim, por não corresponder aos textos precedentes, os produtos aqui analisados devem ser classificados na subposição residual de 2º nível **8431.49**.

Neste ponto cabe a utilização Regra Geral Complementar nº 1 (RGC-1) que define como as Regras Gerais de Interpretação serão utilizadas para definição do enquadramento nos itens e subitens da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM):

REGRA GERAL COMPLEMENTAR Nº 1 (RGC1)

1.(RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

A subposição 8431.49 encontra-se desdobrada em nível regional (Mercosul) nos seguintes itens:

8431.49.10	De máquinas ou aparelhos da posição 84.26
8431.49.2	De máquinas ou aparelhos das posições 84.29 ou 84.30

Portanto, o item 8431.49.2, é o que corresponde aos produtos sob análise. [...] [...]

A partir deste ponto encontra-se o conflito entre o Fisco e a Recorrente.

A **Recorrente** entende que o subitem a ser adotado seria o residual, a saber, **8431.49.29**, enquanto a **Fiscalização** considera correta a classificação na **NCM 8431.49.22**.

8431.49.21	-Cabinas
8431.49.22	-Lagartas
8431.49.23	-Tanques de combustível e demais reservatórios
8431.49.29	-Outras

É fato que partes de lagartas (esteiras sem sapatas, roda motriz, roletes e rolos) não se confundem com a própria lagarta e, como visto acima, inexistente código com literalidade expressa para essas partes.

Uma leitura rápida do desdobramento do Item 8431.49.2 facilmente leva a classificação para o Subitem residual, 8431.49.29, como desejado pela Recorrente. No entanto, a Fiscalização deixou bem claro que a conclusão para a classificação correta da mercadoria demanda a utilização do RGC-1, a qual estabelece que as Regras Gerais, assim incluídas as Notas de Seção, se aplicarão, *mutatis mutandis*, para a determinação do Item, e dentro deste último, do Subitem correspondente.

Essa regra conduz novamente à Nota 2 b) para a determinação da classificação dos produtos, em razão de que estes são exclusivos ou principalmente destinados a lagartas, devendo ser classificados conjuntamente com as lagartas no código 8431.49.22.

Cumpra, novamente, transcrever a citada nota:

b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artigos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17;

Destaque-se que, antes de serem considerados partes de máquinas ou aparelhos da posição 84.29, os produtos em comento são partes da própria lagarta, devendo ser com base nessa premissa efetuada a classificação fiscal correta.

Final, como visto, a própria Nota 2, alínea "b", da Seção XVI determina que as partes reconhecíveis como destinadas a determinada máquina classifiquem-se "na posição correspondente" ou em posições específicas de partes. Essa regra, aplicada aos níveis de item e subitem por força da RGC nº 1, conduz à conclusão de que as partes de lagartas devem ser classificadas no subitem correspondente às lagartas, qual seja, o 8431.49.22. Além disso, o Parecer da OMA nº 1 da subposição 8431.49 corrobora esse entendimento. Referido parecer

estabelece que as "correntes de rolamento" reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas a serem utilizadas como lagartas classificam-se na subposição 8431.49. Diz o parecer: "Correntes de rolamento: Reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas, quando munidas de sapatas, a serem utilizadas como lagartas: De bulldozer." Ou seja, o parecer estabelece que correntes destinadas a compor lagartas classificam-se conjuntamente com estas na subposição 8431.49, independentemente de estarem ou não acompanhadas das sapatas no momento da importação.

Também vale destacar a Solução de Consulta Cosit nº 98.071, de 21/02/2020, embora publicada posteriormente aos fatos geradores, decidiu especificamente pela classificação de elos de aço para lagartas de bulldozers no código NCM 8431.49.22, utilizando exatamente os mesmos fundamentos adotados pela fiscalização no presente caso. Diz a ementa da referida Solução de Consulta:

"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. Código NCM: 8431.49.22. Mercadoria: Elos de aço para uso exclusivo em montagem de sistema articulado de tração de máquinas para construção civil do tipo bulldozer (elos para lagartas de bulldozers), medindo 132 mm x 302,9 mm x 83,35 mm e pesando aproximadamente 6,11 kg. Dispositivos Legais: RGI 1 (texto da posição 84.31), RGI 6 (textos da subposição de 1º nível 8431.4 e da subposição de 2º nível 8431.49) e RGC 1 (textos do item 8431.49.2 e do subitem 8431.49.22) da NCM [...]"

Nessa mesma linha de entedimento, vale citar acórdão n. 3402-012765, de relatoria da Ilustre Conselheira Mariel Orsini, da 4ª Camara da 2ª Turma Ordinária, proferido em 18/09/2025 em processo muito semelhante ao presente.

Quanto à classificação fiscal constante dos laudos apresentados aos autos pela Recorrente, corroboro as conclusões da decisão de piso de que tal atividade (classificação fiscal) não deve constar de laudos técnicos, conforme art. 30, §1º, do Decreto nº 70.235, de 1972. De todo modo, os aspectos técnicos desses documentos, quanto aos produtos em análise, foram considerados tanto pela DRJ quanto por este Colegiado.

Cumpra lembrar que a interpretação das normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência dos Auditores-Fiscais da RFB, autoridades tributárias e aduaneiras do país, consoante Parecer Normativo Cosit/RFB nº 6, de 20/12/2018, conforme ementa a seguir:

Assunto: Normas de Administração Tributária CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias. Nos países que internalizaram em seu ordenamento jurídico a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a interpretação das normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência de autoridades tributárias e aduaneiras. No Brasil, tal atribuição é exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB. As características técnicas (assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria) descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita nos artigos 16, inciso IV, 18, 29 e 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, devem ser observadas, salvo se comprovada sua improcedência, devendo ser desconsideradas as definições que fujam da competência dos profissionais técnicos. Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do

Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais. [...]

Portanto, entendo que a classificação realizada pelo Fisco é a correta, existindo inclusive precedente desta E. Turma no acórdão n. 3002-004.220, de relatoria do Ilustre Conselheiro Adriano Pessoa. Na ocasião, por unanimidade de votos, os membros do colegiado entenderam que “as partes e peças de lagartas mecânicas (sapatas, correntes, elos, pinos, buchas) reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas das posições 84.29 ou 84.30 da NCM classificam-se no código 8431.49.22 (Lagartas), por aplicação da RGI nº 1, RGI nº 6, RGC nº 1 e Nota 2, alínea "b", da Seção XVI do Sistema Harmonizado.”

Da retroatividade benigna

A multa do presente processo está lastreada no § 1º e § 2º, do artigo 69, da Lei nº 10.833/03, que assim dispõe:

Art. 69. A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não poderá ser superior a 10% (dez por cento) do valor total das mercadorias constantes da declaração de importação.

§ 1º A multa a que se refere o caput aplica-se também ao importador, exportador ou beneficiário de regime aduaneiro que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

§ 2º As informações referidas no § 1º, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:

I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador/exportador; adquirente (comprador)/fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;

Por sua vez, o artigo 84, da MP 2.158/01, assim estabeleceu:

Art.84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:

Ocorre que recentemente foi publicada Lei Complementar 227, de 2026 que revoga, expressamente, o artigo 84 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 69 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nos quais constavam a previsão penalidade aplicada nos presentes autos.

Art. 181. Revogam-se:

I - os seguintes dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional):

- a) parágrafo único do art. 35; e
- b) art. 39;
- II - o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;
- III - o art. 69 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; (...)

Assim sendo, considerando a revogação dos dispositivos acima citados, cabe, a meu ver, a aplicação do princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106, II, “a” do Código Tributário Nacional nos autos de infração ainda não definitivamente julgados. Senão vejamos:

Artigo 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

- I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
- II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
 - a) quando deixe de defini-lo como infração;
 - b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
 - c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, considerando que artigo 106, II, “a” do CTN estabelece que a lei pode retroagir para alcançar fatos ocorridos antes de sua vigência quando mais favorável ao contribuinte se o ato não estiver definitivamente julgado na esfera administrativa ou judicial; e que os dispositivos que previam as penalidades aplicadas ao Recorrente foram expressamente revogados, entendo que a presente autuação não deve ser mantida

Pelas razões acima expostas, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para extinguir a multa de 1% aplicada sobre o valor aduaneiro por força do advento do artigo 181, inciso II, da Lei Complementar nº 227/2026, que revogou expressamente o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

É como voto.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS