



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10494.720269/2019-73</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-004.117 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	HYUNDAI HEAVY INDUSTRIES BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS DE CONSTRUÇÃO S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 22/05/2014 a 06/11/2018

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRECIÇÃO. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser apresentadas na impugnação, não podendo o órgão ad quem se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e de violação ao devido processo legal. Considera-se incontroversa a matéria não expressamente contestada pelo sujeito passivo, ocorrendo a preclusão em relação ao tema.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 22/05/2014 a 06/11/2018

NORMAS PROCESSUAIS. ART. 100 DO CTN. DISPENSA DE MULTA E JUROS DE MORA. REQUISITOS DA EXPRESSÃO "PRÁTICAS REITERADAS".

O despacho aduaneiro como medida ainda sujeita a revisão por expressa disposição legal não se reveste do atributo de pronunciamento inequívoco da Administração necessário a caracterizar a prática reiterada de que trata o artigo 100 do CTN, ainda que tenha havido a conferência física e documental (canal vermelho) e de forma repetida.

**Assunto: Imposto sobre a Importação - II**

Período de apuração: 22/05/2014 a 06/11/2018

CANAL VERMELHO. LIBERAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Nos termos da Súmula CARF nº 216, a liberação da mercadoria (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, qualquer que seja o canal de conferência aduaneira.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 22/05/2014 a 06/11/2018

CLASSIFICAÇÃO. PARTES DE MÁQUINAS DA POSIÇÃO 8429.

As partes e peças de lagartas (esteiras) utilizadas em máquinas e equipamentos da posição 8429 da NCM se classificam no código tarifário da NCM 8431.49.22, pela aplicação das RGI nº 1 e 6, RGC-1, e nota 2, alínea “b” da Seção XVI, com subsídios da NESH.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo do argumento de que eventual diferença no Imposto de Importação deve ser recalculada com base em alíquota reduzida, e, na parte conhecida, em dar parcial provimento ao recurso para excluir a multa de 1% sobre o valor aduaneiro.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

**RELATÓRIO**

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida.

Trata o presente processo de autos de infração lavrados para exigência de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acompanhados da multa de ofício e juros de mora, bem como da multa por erro de classificação fiscal, importando o crédito tributário em R\$ 1.979.589,97.

Autos de Infração e Relatório Fiscal encontram-se, respectivamente, às fls. 03/216 e 2011/2040.

Segundo relato da fiscalização a autuada importou diversas mercadorias relacionadas às fls. 2012/2029.

A autuada prestou informações acerca dos produtos importados que a fiscalização reproduziu no relatório fiscal:

As **esteiras (Lagartas)** tem a função de receber a energia de rotação da roda motriz, acoplada aos motores hidráulicos, e transformar em movimentos retilíneos de translação da escavadeira. Esse movimento é possível através do alinhamento da esteira com a roda motriz, roletes e roda guia. As **Esteiras (Lagartas)** são formadas pelas sapatas, a corrente e os elementos de fixação.

As sapatas, por sua vez, são os componentes que tem o atrito com o solo, tornando possível o movimento. As sapatas são fabricadas em ferro fundido e tem tratamentos térmicos de Tempera e Revenimento somado ao tratamento superficial de epóxi líquido devido ao desgastes sofridos pelo atrito durante a operação da máquina.

A corrente é formada pelos Elos, Espaçadores, pinos e buchas.

Elementos de fixação, como parafusos e porcas, são utilizados na montagem das sapatas nas correntes.

A fiscalização, então, concluiu que o equipamento possui a seguinte constituição:

- Lagartas, constituída por corrente mais as sapatas e os elementos de fixação.
- As correntes por sua vez são constituídas por elos, espaçadores, pinos e buchas.
- O conjunto é fixado mediante parafusos, porcas e arruelas.

A impugnante classificou estas mercadorias na **NCM 8431.49.29**.

A fiscalização entendeu que se tratavam de partes de lagartas e que por sua vez são partes de máquinas carregadeiras e escavadeiras da posição 84.29, e por isso reclassificou-as na **NCM 8431.49.22** (partes de lagartas).

Como se tratam de partes das máquinas dos Capítulos 84 e 85 da TEC, aplica-se a 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 produtos objeto desta fiscalização 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;

Todos os produtos importados são partes de máquinas classificáveis na posição 8429. Assim, de acordo com a RGI-1, os produtos objeto das importações se classificam na posição 84.31, que tem o seguinte texto:

8431 - 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). [...].”**

Assim aplicando as RGI 1 e 6, a RGC-1 e as notas acima citadas a fiscalização classificou as partes de lagartas na NCM 8431.49.22.

Com a reclassificação foram apurada as diferenças de tributos (demonstrativos de fls. 03/94 e 126/213) com os acréscimos legais e a multa por erro de classificação fiscal de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias (demonstrativo às fls. 95/125).

Intimada da autuação, a fiscalizada apresentou a impugnação de fls. alegando, em síntese, o que segue:

1- Inicialmente protesta contra a modificação do Critério Jurídico no lançamento: há expressa vedação para lançamento tributário feito nesses termos, na forma do artigo 146 c/c 145 e 149 do CTN. Isso porque a Receita Federal do Brasil já teve a oportunidade de analisar e confirmar a classificação no código NCM 8431.49.29 dos produtos importados, por ocasião da conferência documental e física. O erro na classificação do produto na TIPI ou na NESH e o decorrente erro de alíquota nos tributos incidentes na importação, por traduzirem erros de direito, não autorizam a revisão dos auto lançamentos anteriores sujeitos à homologação para a adoção de um novo critério jurídico de interpretação da Lei ou de ato normativo. Cita um acórdão do antigo TFR que corrobora sua tese.

2- Quanto ao mérito contesta a reclassificação pretendida pela fiscalização. A leitura do lançamento revela que todo o racional do fiscal é embasado na alegação de que a Nota 2 b) da Seção XVI das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, (que prevaleceria em razão das RGI nºs 1 e 6 e da RGC nº 1) impõe que as partes e peças destinados à fabricação da lagarta sejam classificados na mesma posição correspondente a essa, já que são “específicos ou principalmente destinados” para estas.

Contudo, o racional do Fiscal não se sustenta, considerando as regras para classificação fiscal desta Seção do Sistema Harmonizado e também não leva em consideração a efetiva utilização e emprego das mercadorias importadas. De plano, deve-se apontar que não se pode analisar de maneira individualizada, segregada e dissociada de seu contexto uma única norma de classificação fiscal, sob pena de quebra da harmonização de todo o sistema.

Verifica-se que a Seção em comento produz regras especiais no tocante ao enquadramento de partes e peças, privilegiando a sua destinação sobre eventual enquadramento próprio e individualizado nos Capítulos de artigos de ferro fundido, ferro, aço, metais comuns, borracha e plástico. Em razão disso, quando forem reconhecíveis como destinadas previamente a uma máquina nele inclusa, o capítulo 84 atrai o enquadramento da mercadoria para si. Trata-se de uma regra especial que se sobrepõe às regras gerais de interpretação (como determina a RGI nº 1).

A Nota da Posição, por sinal, não faz uma única consideração especial no tocante à forma de enquadramento das partes para fins de itens e subitens. Ao contrário do que aponta o fiscal, não há uma norma específica da posição 84.31 que exija o enquadramento diferenciado das “partes e peças”, sendo notoriamente inaplicável a Nota da 2 b) da Seção XVI. Só por este motivo (insubsistência do racional adotado pelo fiscal), o lançamento deveria ser cancelado.

E, utilizando as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, não há que se falar em enquadramento das partes utilizadas como insumo para produção da lagarta ou das peças importadas com o objetivo de servir como reposição na classificação fiscal desta mercadoria. O enquadramento das partes e peças de máquinas é disciplinado na Regra Geral Interpretativa nº 2 (à qual faz referência o item V das Considerações Gerais da Seção XVI).

A RGI nº 2 a) é uma norma anti-elisiva. Como regra geral da tributação aduaneira, o ônus fiscal do produto completo é superior ao dos insumos (partes, peças, componentes) que o compõem.

Isso se dá por uma medida protetiva natural de privilégio à produção nacional de mercadorias de maior valor agregado (mediante industrialização). A Regra em questão existe para evitar que se desmonte um produto com o objetivo de obter-se uma classificação fiscal menos onerosa relativa às partes/peças/componentes do produto final/acabado.

Por outro lado, até pela sua razão anti-elisiva de ser, a própria Nota Explicativa aponta a impossibilidade de se exigir o enquadramento na mesma classificação dos “produtos acabados” das partes e peças que são utilizadas no processo de industrialização, recebendo trabalho adicional para chegar na condição do produto acabado. Nesse caso, não há dúvidas de que se está importando insumos, que serão utilizados na produção nacional (e, conseqüentemente, gerando empregos e riqueza em solo nacional) e, conseqüentemente, não faz sentido impor uma classificação mais gravosa ao importador (já que isso geraria, inclusive, o efeito reverso do pretendido, desestimulando a indústria nacional).

O parecer de classificação da Organização Mundial das Alfândegas aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 1.859/2018 (e igualmente de cumprimento obrigatório pela Receita Federal do Brasil) disciplinando que as correntes de rolamento (exatamente a maior parte das mercadorias tratadas no lançamento), mesmo munidas de sapatas para uso como lagartas de bulldozers (escavadeiras), devem ser enquadradas na NCM 8431.49.29.

Noutro giro, mesmo que se entenda que as mercadorias importadas para compor as lagartas devem receber o NCM deste produto (o que, como visto acima, é equivocado), ainda assim existiria outro óbice para a manutenção integral da exigência: O fiscal também desconsiderou que uma parcela relevante das importações realizadas é destinada ao pós-venda (peças de reposição) conforme notas fiscais exemplificativas e listagem detalhada anexas.

Neste caso, por expressa previsão do item VII da Nota Explicativa, as partes e peças sobressalentes seguem (por quase uma inferência lógica) seu próprio regime, independentemente de se considerar outras peças importadas como “partes desmontadas de um artigo completo”, como, inclusive, já apontado na decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais supratranscrita.

Desta forma, impõe-se o cancelamento do lançamento de tributos aduaneiros e da multa regulamentar em questão, tendo em vista que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte é a correta, com base nas Regras de Classificação Fiscal de Mercadorias, ou, subsidiariamente, para afastar a reclassificação fiscal efetivada pela fiscalização aduaneira no tocante às peças sobressalentes.

3- Impossibilidade de imputação da multa de ofício, regulamentar e dos juros de mora - aplicação dos arts. 100 e 112 do CTN: alega que o inciso XXXIX do art. 5º da CF/88 consagrou a tipicidade fechada e a reserva absoluta de lei, sendo que para que seja legítimo o uso do poder de punir estatal é necessário (a) que haja norma legal proibindo a prática da conduta do particular (capitulação legal do fato); (b) que exista norma legal cominando uma determinada sanção para a prática da conduta tipificada (natureza da penalidade e sua gradação) e; (c) que haja comprovação da prática da conduta (natureza e circunstâncias materiais do fato ou a natureza e extensão de seus efeitos) infracional pelo particular (autoria) capaz e desembaraçado (imputabilidade) e que a conduta se adeque ao tipo anteriormente previsto sem qualquer causa de exclusão de antijuridicidade (punibilidade).

Ausentes qualquer um destes requisitos, o exercício do poder de punir é ilegítimo, e mais do que isso, absolutamente inconstitucional.

Protesta pelos princípios da presunção de inocência, “in dubio pro reo”, da tipicidade fechada e da reserva legal, adotado no art. 112, do Código Tributário Nacional.

Em matéria de infrações – como é o caso presente -, sempre que existir alguma dúvida acerca da reprovabilidade da conduta, o Estado não poderá punir o administrado, sendo esta essa a razão pela qual o art. 100, do Código Tributário Nacional, exonera o administrado quando seja defensável que ele observou as normas complementares da legislação tributária.

Feitos tais esclarecimentos, é evidente que o caso presente é um nítido exemplo de inaplicabilidade da multa de ofício, da multa regulamentar e dos juros de mora, pelo simples fato de que, mesmo que se entenda pela possibilidade de exigência do tributo, seria forçoso reconhecer que o contribuinte simplesmente seguiu (a) as orientações da Receita Federal do Brasil em operações de importação por ela realizadas, ou seja, a prática reiterada da Administração Pública consigo; (b) as disposições existentes em Soluções de Consulta análogas; e (c) a mesma interpretação de todo o setor, considerando os dados oficiais de importação das NCMs controvertidas.

4- Ao final requer o cancelamento do auto de infração em sua integralidade, seja em razão da impossibilidade da revisão aduaneira após o desembaraço aduaneiro ser embasada exclusivamente em alteração de critério jurídico do lançamento ou da correção da classificação fiscal adotada pelo contribuinte para as importações em discussão.

Subsidiariamente, a Impugnante requer o cancelamento da exigência fiscal ao menos no tocante às mercadorias importadas como peças sobressalentes e de reposição e relativa às multas de ofício, multas regulamentares e juros de mora aplicados no caso concreto diante da aplicação do art. 100 do CTN.

É o Relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme Acórdão nº 109-018.577, da 16ª Turma, proferido com a seguinte ementa:

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 22/05/2014 a 06/11/2018

REVISÃO ADUANEIRA. LEGALIDADE.

É prerrogativa legal da fiscalização proceder à verificação, após o desembaraço aduaneiro, da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, mediante revisão aduaneira.

PRÁTICAS REITERADAS OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. PROCEDIMENTOS VINCULADOS A ATOS NORMATIVOS. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Somente os atos que permitem certa discricionariedade podem se enquadrar nos termos do art. 100, III, do CTN, o que não alcança os atos vinculados, que devem observância à forma disposta na legislação, não estando sujeitos à validação naqueles termos.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 22/05/2014 a 06/11/2018

CLASSIFICAÇÃO. PARTES DE MÁQUINAS DA POSIÇÃO 8429

As partes e peças de lagartas (esteiras) utilizadas em utilizadas em máquina e equipamentos da posição 8429 da NCM se classificam no código tarifário da NCM 8431.49.22, pela aplicação das RGI nº 1 e 6, RGC-1, e nota 2, alínea “b” da Seção XVI, com subsídios da NESH.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

Cientificada da decisão em 06/07/2023, a recorrente apresentou recurso voluntário em 31/07/2023, no qual requer em síntese:

- i) a reforma do acórdão recorrido, de modo a cancelar o auto de infração em razão da impossibilidade de mudança do critério jurídico relativo à classificação fiscal de mercadorias parametrizadas em canais vermelho e amarelo e da correta classificação adotada pela Recorrente para as peças importadas; e
- ii) subsidiariamente, o cancelamento do auto de infração na parcela correspondente às peças de reposição e sobressalentes; a cobrança da diferença dos tributos e acréscimos legais com base na alíquota reduzida de 8% do imposto de importação e cancelamento da exigência fiscal no que tange às multas de ofício e regulamentar e juros de mora.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**, Relator.

### 1 DA COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO

Com base nos artigos 45, 48 e 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

### 2 DO CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço, exceto pelo argumento de que eventual diferença no Imposto de Importação deve ser recalculada com base na alíquota reduzida de 8%, e não na alíquota regular de 14%.

A recorrente sustenta que, ainda que se mantenha a reclassificação da mercadoria defendida pela fiscalização, não deve ser aplicada a alíquota regular de 14% do Imposto de Importação, e sim a alíquota reduzida de 8%, nos termos do art. 7º do 38º Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica (ACE) nº 14 (Decreto nº 6.500/2008).

Argumenta que está regularmente habilitada no regime desde 06/01/2016 e que as mercadorias importadas consistem em partes de lagartas, as quais são partes de escavadoras e outras máquinas da posição 84.29 da NCM. As escavadoras, classificadas no código NCM 8429.52.19, estão incluídas na Lista 1 do Apêndice I do Decreto nº 6.500/2008, enquadrando-se como máquinas rodoviárias autopropulsadas. Dessa forma, as autopeças importadas são elegíveis ao benefício fiscal, devendo eventual diferença tributária ser recalculada com base na alíquota reduzida de 8%, e não na alíquota regular de 14%.

Ocorre que tal matéria não foi questionada perante a autoridade julgadora de primeira instância, razão pela qual se considera matéria não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser apresentadas na impugnação, ou na manifestação de inconformidade, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e de violação ao devido processo legal.

Considera-se incontroversa a matéria não expressamente contestada pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, no caso, a alíquota de 14% do Imposto de Importação cobrado no lançamento de ofício, ocorrendo a preclusão em relação ao tema, pelo que se torna definitiva a decisão administrativa.

Desse modo, entendo que o questionamento acerca da alíquota de 14% do Imposto de Importação cobrado no lançamento de ofício não deve ser conhecido pelo Colegiado, como determina o art. 16, inciso III e § 4º, do Decreto nº 70.235/72, c/c o art. 17 do mesmo diploma legal.

Em razão do exposto, voto por não conhecer a matéria.

### 3 MÉRITO

#### 3.1 Mudança de critério jurídico

Alega a recorrente que o acórdão recorrido contraria a jurisprudência do CARF, que se posicionaria pela caracterização da mudança de critério jurídico na hipótese de lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira de mercadorias parametrizadas para os canais de conferência aduaneira além do verde, como o amarelo e vermelho, como seria o caso:

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. (Acórdão 3401-010.259, Rel. Cons. Fernanda Vieira Kotzias, Data da Sessão: 25/11/2021)

Despacho Aduaneiro. Revisão. Pressupostos.

Para ser possível revisão aduaneira de mercadorias desembaraçadas em canal amarelo e vermelho de parametrização, necessário que a fiscalização suporte o lançamento em informação (e não em prova) que não dispunha no momento do desembaraço, sob pena de violação do quanto disposto no artigo 146 do CTN. (Acórdão 3401-009.920, Rel. Cons. Ronaldo Souza Dias, Data da Sessão: 27/10/2021)

Entende que, em razão da configuração da mudança de critério jurídico nos lançamentos realizados em sede de revisão aduaneira relativamente às importações parametrizadas para os canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira, o auto de infração deveria ser cancelado nesta parcela correspondente.

Sem razão a recorrente.

Essa matéria foi recentemente pacificada no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com a publicação da Súmula CARF nº 216, nos seguintes termos:

#### Súmula CARF nº 216

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

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, qualquer que seja o canal de conferência aduaneira.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.439, 9303-014.438, 9303-013.346, 9303-006.839.

Assim, por aplicação da Súmula CARF nº 216, nego provimento na matéria.

### 3.2 Classificação fiscal adotada para a integralidade das peças importadas

A recorrente esclarece que as sapatatas, correntes e elementos de fixação importados **são partes de lagartas** (esteiras rolantes), que, por sua vez, são partes de outras máquinas, situadas na posição 84.29. Apresenta desenho técnico que especifica tais elementos na utilização nas lagartas (fls. 2301/2302). Conclui que são "*partes das partes*", sendo que utiliza tais peças como insumos na produção própria da lagarta e como peças de reposição no pós-venda.

Não há contestação de que os mencionados produtos são partes de lagartas, que, por sua vez, são partes de outras máquinas situadas na posição 84.29 (*Bulldozers*, escavadores, pás mecânicas etc.), ou seja, que são "*partes das partes*".

O acórdão recorrido concordou com o fiscal atuante no sentido de que os produtos em questão se enquadram no subitem correspondente às próprias lagartas (NCM 8431.49.22), considerando que tais peças são específicas ou principalmente destinadas para as lagartas.

Por sua vez, a recorrente alega que as “*partes das partes*” da posição 8431 (no caso, as sapatas, correntes e elementos de fixação) devem seguir seu regime próprio, sendo classificadas não conforme a à sua destinação (a lagarta), mas como parte “autônoma”, na NCM 8431.49.29 (outras).

Isso porque as sapatas, correntes e elementos de fixação não constituem uma lagarta desmontada ou por montar, já que dependem de processo de industrialização, recebendo trabalho adicional para chegar na condição do produto acabado (lagartas). Consequentemente, fica afastada a aplicação da RGI 2, como esclarece a Nota Explicativa VII da RGI 2-A, que trata dos produtos desmontados ou por montar:

*“VII) Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.*

*Para este efeito, não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem. **Todavia, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado.**”*

Diz que como há um processo adicional de industrialização sobre as sapatas, correntes e elementos de fixação, caracterizando-as como insumos, não há como enquadrá-las na NCM de seu “produto acabado” (neste caso, o da lagarta). Desse modo, tais bens devem seguir seu próprio regime de classificação, independentemente se destinados à reposição ou a utilização como insumo para a fabricação das lagartas.

Cita decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que, ao analisar a classificação de sapatas e garras para lagarta decidiu que essas devem ser classificadas na NCM 8431.49.29, bem como a Solução de Consulta COSIT nº 98.267/2020, que, ao analisar a classificação fiscal de silenciosos para pás, que, por sua vez, são partes de pás carregadoras, inseriu a “*parte da parte*” na posição residual, mesmo havendo item nominal para as pás.

Assim, conclui que o acórdão recorrido se equivocou ao enquadrar as peças importadas na NCM 8431.49.22, eis que os produtos devem ser classificados na NCM 8431.49.29, conforme adotado em suas operações de importação.

Em que pese os argumentos apresentados, não assiste razão à recorrente.

Inicialmente, cumpre esclarecer que as decisões judiciais e administrativas, ainda que reiteradas sobre determinada questão, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, não sendo oponíveis à autoridade administrativa de julgamento, dado que não constituem normas complementares à legislação tributária (arts. 96 e 100, CTN). Não podem, portanto, ser estendidas genericamente a outros casos, pois aplicam-se somente entre as partes do processo respectivo.

Quanto à citada Nota Explicativa VII da RGI 2-A, entendo que a condição por ela exigida, de que “os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado”, diz respeito somente à condição do produto acabado dos elementos, que se destinam a ser montados, e não ao artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, razão pela qual não se aplica ao presente caso.

No que se refere à classificação das mercadorias, adoto como razões de decidir o entendimento consubstanciado na Solução de Consulta nº 98.071 – Cosit, de 21 de fevereiro de 2020, publicada com a seguinte ementa:

**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 constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 15 de dezembro de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016; e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 8 de fevereiro de 2018, e alterações posteriores. (Grifou-se)

Nos termos da referida Solução de Consulta, a Regra Geral para a Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI 1 dispõe que:

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:

**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 artigos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) **classificam-se de acordo com as regras seguintes:**

a) As partes que constituam artigos 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;

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;

c) As outras partes classificam-se nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38, conforme o caso, ou, não sendo possível tal classificação, nas posições 84.87 ou 85.48. (Grifou-se)

Uma vez que não possuem classificação própria, as sapatas, correntes e elementos de fixação em tela se incluem, por ordem da RGI 1, **tendo em vista a Nota 2 b) da Seção XVI**, na posição **84.31**: “Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.25 a 84.30.”

A RGI 6 determina que:

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 aceção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

A posição 84.31 possui os seguintes desdobramentos:

<b>84.31</b>	<b>Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.25 a 84.30.</b>
8431.10	- De máquinas ou aparelhos da posição 84.25
8431.20	- De máquinas ou aparelhos da posição 84.27
8431.3	- De máquinas ou aparelhos da posição 84.28:
8431.4	- De máquinas ou aparelhos das posições 84.26, 84.29 ou 84.30:

Dessa maneira, as sapatas, correntes e elementos de fixação em tela se coadunam literalmente no texto da subposição de 1º nível 8431.4.

A subposição de 1º nível 8431.4 apresenta os seguintes desdobramentos:

<b>8431.4</b>	<b>- De máquinas ou aparelhos das posições 84.26, 84.29 ou 84.30:</b>
8431.41.00	-- Caçambas (Balde*), mesmo de mandíbulas, pás, ganchos e tenazes
8431.42.00	-- Lâminas para <i>bulldozers</i> ou <i>angledozers</i>
8431.43	-- Partes de máquinas de sondagem ou de perfuração das subposições 8430.41 ou 8430.49
8431.49	-- Outras

Por não se enquadrarem nas subposições de 2º nível 8431.41.00 a 8431.43, os produtos em questão devem se classificar na subposição de 2º nível residual **8431.49**, pela aplicação da RGI 6.

A Regra Geral Complementar nº 1 da Nomenclatura Comum do Mercosul dispõe que:

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 de 2º nível 8431.49 possui os seguintes desdobramentos regionais:

<b>8431.49</b>	-- Outras
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

Os produtos em análise são destinados a lagartas da posição 84.29, destarte, devem se classificar no item **8431.49.2**, por aplicação da RGC-1.

O item 8431.49.2 é subdividido nos seguintes subitens:

<b>8431.49.2</b>	<b>De máquinas ou aparelhos das posições 84.29 ou 84.30</b>
8431.49.21	Cabinas
8431.49.22	Lagartas (esteiras)
8431.49.23	Tanques de combustível e demais reservatórios
8431.49.29	Outras

Ultrapassada a identificação das mercadorias, vemos que a controvérsia reside nos dois subitens acima: (partes) próprias das lagartas (8431.49.22) ou na específica de partes (8431.49.29).

Pelo fato de os produtos em questão serem partes de lagartas, por aplicação da RGC-1, combinada com a Nota 2 b) da Seção XVI, a nível de subitem, devem se classificar na NCM 8431.49.22, como adotado pela fiscalização.

A Instrução Normativa RFB nº 1.859, de 2018, aprovou o texto dos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas (OMA). O seguinte parecer corrobora o entendimento esposado acima:

1. Correntes de rolamento:

Reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas, quando munidas de sapatas, a serem utilizadas como lagartas:

De *bulldozer*.

Ver também os pareceres 8487.90/4, 8708.99/1 e 8710.00/1.

Desse modo, voto por negar provimento neste tópico.

### 3.3 Classificação fiscal adotada para as peças de reposição

Argumenta a recorrente que, mesmo que se entenda que as sapatas, correntes e elementos de fixação devem ser classificados na NCM 8431.49.22, deve-se manter o enquadramento das peças de reposição (contidas exemplificativamente nas notas fiscais de fls.

2104/2220 e na listagem de fls. 2222/2230) na NCM 8431.49.29, como determina a parte final da Nota Explicativa VII da RGI 2-A:

*“VII) Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.*

*Para este efeito, não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem. Todavia, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado.*

*Os elementos por montar de um artigo, **em número superior ao necessário para montagem de um artigo completo, seguem o seu próprio regime.**”*

Não assiste razão à recorrente.

Pelas razões expostas no tópico anterior deste voto, as sapatas, correntes e elementos de fixação importados devem ser classificados na NCM 8431.49.22, já que se trata de peças exclusivas ou principalmente destinadas para as lagartas, sendo este o seu regime.

Por essa razão, voto por negar provimento neste tópico.

### **3.4 Impossibilidade de imputação da multa de ofício, regulamentar e dos juros de mora**

A recorrente alega que devem ser canceladas as multas de ofício (75%), a multa regulamentar (1%) e os juros de mora, com fundamento no art. 100 do CTN. Argumenta que agiu de boa-fé, seguindo orientações reiteradas da Receita Federal em operações anteriores, inclusive com conferência documental e física, bem como soluções de consulta semelhantes e a interpretação adotada por todo o setor, conforme dados oficiais do MDIC.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

Art. 100. São **normas complementares** das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

**III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;**

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (Grifou-se)

Assim, ainda que sejam mantidas as cobranças dos tributos em razão da reclassificação fiscal, defende o afastamento das penalidades e dos juros.

Cita jurisprudência do CARF:

“PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. BASE DA CONFIANÇA. DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO ANTERIORES.

As verificações efetuadas nas Declarações de Importação parametrizadas para os canais amarelo e vermelho, e, posteriormente, o desembaraço das mercadorias sujeitas ao referido controle, podem configurar-se como atos praticados por autoridade administrativa passíveis de gerar confiança por parte do importador (base da confiança), mesmo que sujeitas ao procedimento revisional. Os atos dos importadores derivados da confiança manifestada nessa base poderão estar sob a guarda da proteção da confiança, através da aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN, desde que configurada a habitualidade na prática do ato e anterioridade.” (Acórdão 3402-007.089, Rel. Cons. Rodrigo Mineiro Fernandes, Data da Sessão: 19/11/2019)

“PRÁTICA REITERADA DA ADMINISTRAÇÃO. EXISTÊNCIA. AFASTAMENTO DAS MULTAS APLICADAS E DOS JUROS DE MORA.

Configurando-se a prática reiterada pela autoridade administrativa, aplica-se o parágrafo único do art. 100 do CTN para fins de exclusão das penalidades e dos juros de mora.” (Acórdão 3301-006.934, Rel. Cons. Marco Antônio Marinho Nunes, Data da Sessão: 26/09/2019)

Em que pese os argumentos apresentados, entendo não ter razão a recorrente.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) manifestou o entendimento de que a prática reiterada a que se refere o art. 100 do CTN pressupõe manifestação clara e inequívoca da Administração, circunstância que não se verifica no âmbito do despacho aduaneiro:

NORMAS PROCESSUAIS. ART. 100 DO CTN. DISPENSA DE MULTA E JUROS DE MORA. REQUISITOS DA EXPRESSÃO "PRÁTICAS REITERADAS".

O despacho aduaneiro como medida ainda sujeita a revisão por expressa disposição legal não se reveste do atributo de pronunciamento inequívoco da Administração necessário a caracterizar a prática reiterada de que trata o artigo 100 do CTN, ainda que tenha havido a conferência física e documental (canal vermelho) e de forma repetida. (Acórdão nº 9303-004.154, de 09/06/2016)

Em igual sentido, tem-se decisão mais recente da CSRF:

NORMAS PROCESSUAIS. ART. 100 DO CTN. DISPENSA DE MULTA E JUROS DE MORA. REQUISITOS DA EXPRESSÃO PRÁTICAS REITERADAS.

O despacho aduaneiro como medida ainda sujeita à revisão por expressa disposição legal não se reveste do atributo de pronunciamento inequívoco da Administração necessário a caracterizar a prática reiterada de que trata o artigo

100 do CTN, ainda que tenha havido a conferência física e documental (canal vermelho) e de forma repetida. (Acórdão nº 9303-016.368, de 11/12/2024)

Nesses julgamentos, além de se afastar a caracterização de prática reiterada fundada exclusivamente no simples desembaraço das mercadorias, são explicitados os pressupostos necessários à configuração da prática reiterada dotada de natureza normativa:

- a) a prática reiterada pressupõe a inexistência de norma escrita específica a respeito de determinada matéria, motivando assim a adoção de práticas ou costumes, pela autoridade fiscal, com vista a regulamentar a execução da lei ou suprir uma lacuna legal, haja vista que, acaso exista norma disciplinando a mesma matéria é despidendo instituir alguma prática administrativa e qualquer ato praticado nessa situação não se enquadra no conceito de “práticas reiteradas” de que trata o CTN;
- b) exatamente por ter o caráter de norma complementar, deve haver compatibilidade entre a prática tida por reiterada e as demais normas da legislação ou, em outras palavras, requer-se a inexistência de norma escrita dispendo de modo diverso ao da conduta adotada pela autoridade administrativa, sob pena de a aventada “prática” não se caracterizar como norma complementar e sim verdadeiramente um ato flagrantemente ilícito;
- c) a configuração de uma prática reiterada deve revelar uma conduta inequívoca que, de forma manifesta, oficial e conclusiva, veicule o entendimento da Administração acerca de determinado fato ou direito (por interpretação analógica dos demais incisos do referenciado art. 100, os quais dispõem sobre atos dotados dessas características), excluindo-se, por decorrência, os atos praticados a título precário ou ainda os informais ou perfunctórios.

Não se pode atribuir, de forma equivocada, ao desembaraço aduaneiro, a natureza de ato homologatório do pagamento efetuado, da classificação fiscal indicada pelo importador na DI ou de quaisquer outros elementos tributários da importação. Tal conclusão decorre do art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, o qual autoriza expressamente a Administração Tributária a verificar, no prazo de cinco anos contados do registro da DI, a regularidade do recolhimento do imposto e a correção das informações prestadas pelo importador por ocasião do despacho aduaneiro.

É o que diz a já citada Súmula CARF nº 216:

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

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, qualquer que seja o canal de conferência aduaneira.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.439, 9303-014.438, 9303-013.346, 9303 006.839.

Dessa forma, enquanto o despacho aduaneiro permanecer sujeito à revisão, por expressa determinação legal, não se pode falar na consolidação de prática reiterada. Como já mencionado, a sua configuração exige a existência de ato administrativo definitivo, inequívoco e formal, capaz de revelar a manifestação clara da vontade da Administração acerca de determinado fato ou direito, o que não se verifica na simples prestação de informações pelo contribuinte na DI, tampouco nos atos praticados durante o despacho aduaneiro, os quais possuem natureza precária, por serem passíveis de reexame.

Com efeito, enquanto não transcorrido o prazo legal apto a conferir estabilidade aos despachos, estes permanecem sujeitos à revisão, o que afasta qualquer presunção de homologação por parte da autoridade fazendária. Nessa perspectiva, mantém-se íntegra a prerrogativa do Fisco de reavaliar a regularidade da importação no prazo quinquenal e de exigir eventuais diferenças de tributos, bem como a aplicação de multas e juros, inclusive quando decorrentes de equívoco na classificação fiscal da mercadoria.

Ressalte-se, ainda, que a ocorrência de erro de fato ou de direito no curso do despacho, seja imputável à autoridade administrativa, seja decorrente de conduta do importador, não impede o exercício da revisão aduaneira.

À luz dos dispositivos legais mencionados, conclui-se que os procedimentos administrativos realizados no âmbito do despacho de importação não possuem efeito homologatório em relação às informações declaradas na DI, nem constituem manifestação formal, oficial e definitiva do entendimento da Administração acerca da classificação da mercadoria ou de qualquer outro aspecto relacionado à operação de importação.

Cumprido destacar que eventual conferência realizada durante o despacho se limita a exame preliminar e sumário. Isso se explica pela necessidade de conferir celeridade ao procedimento aduaneiro, incompatível com a realização, nesse momento, de investigações aprofundadas e diligências minuciosas, as quais, como regra, são efetuadas posteriormente à importação, salvo nos casos de irregularidades evidentes. Tal sistemática atende tanto aos interesses dos agentes do comércio internacional quanto às exigências do próprio Estado, que demandam eficiência e rapidez das repartições alfandegárias.

Nesse contexto, a legislação aduaneira instituiu mecanismos de seleção e direcionamento das declarações aos diferentes canais de conferência, permitindo, com frequência crescente, o desembaraço automático das mercadorias pelo canal verde, sem análise documental, sem exame do valor aduaneiro e até mesmo sem verificação física. Nesses casos, inexistindo atuação efetiva da autoridade administrativa, é manifestamente inviável cogitar-se da formação de prática reiterada.

Considerando que o lançamento tributário constitui ato administrativo vinculado, nos termos do art. 142 do CTN, e que, no âmbito do direito tributário, prevalece o princípio da legalidade estrita, as práticas reiteradas das autoridades administrativas somente podem se

consolidar em caráter *praeter legem* com a finalidade de suprir lacunas legais nos casos em que a norma seja omissa.

Dessa forma, na hipótese em exame, não há que se falar na aplicação do art. 100 do CTN, sendo plenamente cabível a exigência de juros de mora e das multas de ofício incidentes sobre os tributos devidos e não recolhidos no prazo legal.

Assim, voto por negar provimento na matéria.

### 3.5 Cancelamento de ofício da multa de 1%

Em 14/01/2026, com a publicação da Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, foram revogados o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, bem como o art. 69 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, utilizados como fundamento legal para a aplicação da multa regulamentar de 1% no Auto de Infração do Imposto de Importação (fl. 126):

Art. 181. Revogam-se:

(...)

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;

(...)

O art. 106 do CTN dispõe que, tratando-se de ato não definitivamente julgado, a lei se aplica a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática:

Art. 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.**

Assim, por questão de ordem pública, tendo em vista o disposto no art. 106 do CTN, entendo que, no caso ora sob julgamento, em razão da revogação do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, bem como do art. 69 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, há de ser cancelada de ofício a multa regulamentar de 1% cobrada no Auto de Infração do Imposto de Importação.

#### 4 CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo o argumento de que eventual diferença no Imposto de Importação deve ser recalculada com base em alíquota reduzida; e, na parte conhecida, por dar-lhe parcial provimento para excluir, de ofício, a multa de 1% cobrada no Auto de Infração do Imposto de Importação.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**