



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10494.720592/2021-61
ACÓRDÃO	3003-002.786 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOHN DEERE BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 23/06/2016 a 05/09/2020

MULTA POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ART. 84 - MP 2.158-35/2001. ART. 69 - LEI 10.833/2003. REVOGAÇÃO EXPRESSA. LEI COMPLEMENTAR 227/2026. NÃO APLICAÇÃO.

A multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e nº art. 69 da Lei nº 10.833/2003 foram expressamente revogadas pela Lei Complementar nº 227/2026 (art. 181, II e III), não mais havendo amparo jurídico para sua aplicação.

INEXISTÊNCIA DE JULGAMENTO EXTRA PETITA. JULGAMENTO RESTRITO ÀS ALEGAÇÕES DA PARTE.

Inexiste julgamento extra petita, quando a decisão recorrida enfrenta alegações implícitas de nulidade, tampouco causa cerceamento do direito de defesa do contribuinte, mormente quando a referida decisão analisou todas as arguições apresentadas pela contribuinte em sua impugnação.

RETIFICAÇÃO DE DI. RECOLHIMENTOS EFETUADOS NO CURSO DO PROCEDIMENTO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO

A solicitação de retificação de DIs, cujos tributos nela apurados são pagos depois de iniciado o procedimento fiscal a ela relacionado, não configura denúncia espontânea.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 23/06/2016 a 05/09/2020

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PARTES E PEÇAS DE CAÇAMBAS . NCM 8431.41.00.

As partes e peças de caçambas utilizadas em máquinas da posição 8429 da NCM se classificam no código tarifário da NCM 8431.41.00, pela aplicação

das RGI nº 1 e 6, RGC-1, e nota 2, alínea “b”, da Seção XVI, com subsídios da NESH.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PARTES E PEÇAS DE LÂMINAS. NCM 8431.42.00

As partes e peças de lâminas utilizadas em máquinas da posição 8429 da NCM se classificam no código tarifário da NCM 8431.42.00, pela aplicação das RGI nº 1 e 6, RGC-1, e nota 2, alínea “b”, da Seção XVI, com subsídios da NESH.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PARTES E PEÇAS DE LAGARTAS (ESTEIRAS) . NCM 8431.49.22.

As partes e peças de lagartas (esteiras) utilizadas em bulldozers, escavadeiras, carregadores de minério ou outros aparelhos autopropulsados para aterrar, escavar ou compactar o solo designados na 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, conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade da decisão proferida pela DRJ, e dar-lhe parcial provimento 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.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 103-012.753, de 27/06/2023**, proferido pela 10ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE, que por maioria de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 23/06/2016 a 05/09/2020

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

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

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DE ILEGALIDADE.

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

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

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 23/06/2016 a 05/09/2020.

RETIFICAÇÃO DE DI. RECOLHIMENTOS EFETUADOS NO CURSO DO PROCEDIMENTO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO

A solicitação de retificação de DIs, cujos tributos nela apurados são pagos depois de iniciado o procedimento fiscal a ela relacionado, não configura denúncia espontânea.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PARTES E PEÇAS DE CAÇAMBAS . NCM 8431.41.00.

As partes e peças de caçambas utilizadas em máquinas da posição 8429 da NCM se classificam no código tarifário da NCM 8431.41.00, pela aplicação das RGI nº 1 e 6, RGC-1, e nota 2, alínea “b”, da Seção XVI, com subsídios da NESH.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PARTES E PEÇAS DE LÂMINAS. NCM 8431.42.00

As partes e peças de lâminas utilizadas em máquinas da posição 8429 da NCM se classificam no código tarifário da NCM 8431.42.00, pela aplicação das RGI nº 1 e 6, RGC-1, e nota 2, alínea “b”, da Seção XVI, com subsídios da NESH.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PARTES E PEÇAS DE LAGARTAS (ESTEIRAS) . NCM 8431.49.22.

As partes e peças de lagartas (esteiras) utilizadas em bulldozers, escavadeiras, carregadores de minério ou outros aparelhos autopropulsados para aterrar, escavar ou compactar o solo designados na 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.

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

Aplica-se a multa de um por cento (1%) sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada de maneira incorreta na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), de limite mínimo de R\$ 500,00 (quinhentos reais), e de limite máximo de 10% do valor aduaneiro das mercadorias na DI.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Do Auto de Infração

Trata o presente processo de exigência formalizada nos autos de infração (fls. 2/683), referentes ao Imposto de Importação (II) de R\$ 1.116.082,29, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de R\$ 55.796,64, incluindo juros de mora e da multa de ofício de 75%, e à multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria prevista no inciso I, do art. 84, da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/2001, combinado com os §§ 1º e 2º, do art. 69, da Lei nº 10.833/2003, de R\$ 466.814,76, crédito tributário total de R\$ 1.638.6993,38, pela adoção de código tarifário da NCM1 em desconformidade com as regras do Sistema Harmonizado de Mercadorias (SH), em importações registradas pela empresa JOHN DEERE BRASIL LTDA., CNPJ: 89.674.782/0013-91, no período de 23/06/2016 a 05/09/2020.

Da Autuação Conforme Relatório Fiscal (fls. 684/795), em procedimento fiscal de revisão aduaneira das Declarações de Importação (DIs) registradas no período de 23/06/2016 a 05/09/2020.

Inicialmente, a autoridade fiscal explicita a legislação e jurisprudência administrativa e judicial sobre o procedimento fiscal de revisão aduaneira, a sistemática da classificação fiscal de mercadorias, na sequência passando a tratar do procedimento fiscal propriamente dito.

Da análise da classificação fiscal.

- Que, a empresa JOHN DEERE importou, por meio de diversas DIs, assinaladas na tabela 1 (fls. 689/712) e respectivos extratos (Anexos 1.1 a

1.14 – fls. 795/78.221), partes de caçambas, partes de lâminas e partes de lagartas, todas utilizadas para máquinas da posição 8429 da NCM, adotando a classificação fiscal 8431.49.29.

- Que, no Anexo 2 (fls. 78.222/78.271) constam as descrições das mercadorias informadas nas DIs.

1. Termo de Início de Fiscalização

- Que, o procedimento fiscal teve início com a ciência do Termo de Início de Fiscalização (Anexo 3) em 01/02/2021 através do e-Dossiê 13033.644521/2020-90.
- Que, esse termo informava a finalidade da fiscalização de apurar a regularidade na importação de produtos classificados na posição NCM 8431.49.29 (Nomenclatura Comum do Mercosul), e intimava a empresa a apresentar informações técnicas referentes a partes de máquinas da posição 8429.
- Que, a empresa apresentou resposta as intimações questionadas (Anexos 4 a 8) e serão analisadas a seguir juntamente com a análise da classificação fiscal separada das partes de caçambas e de lâminas, das partes de lagartas.

2. Da correta classificação de partes de caçambas e de lâminas

- Que, verificando-se na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), encontra-se a estrutura e descrições da posição 8431.49.29, utilizada pelo contribuinte na importação dos produtos (fls.714).
- Que, foram importados dentes de caçambas, proteção lateral da pá, adaptador de aço de fixação do dente, bordas cortantes para caçambas, placa de aço de fixação do dente, trava de aço do dente da caçamba, pá completa, navalha de corte, concha de aço com suportes de navalha, sapata de aço da lâmina da caçamba (Anexo 2).
- Que, conforme informações técnicas apresentadas pelo contribuinte (Anexo 8), a aplicação dos componentes importados acima listados referem-se a partes de caçambas (baldes ou conchas) e de lâminas das máquinas classificáveis na posição 8429 (são essas: bulldozers, angledozers, niveladores, raspo transportadores [scrapers], pás mecânicas, escavadores, carregadoras e pás carregadoras, compactadores e rolos ou cilindros compressores, autopropulsados).
- Que, exemplifica (Anexo 8), apresentando a descrição declarada da mercadoria, o part number, e imagem da mercadoria (fls. 715/717).
- Que, a NESH identifica as máquinas abrangidas na Posição 8429 como “um certo número de aparelhos para aterrar, escavar ou compactar o

solo, especificamente designados e tendo em comum a particularidade de serem auto propulsores”.

- Que, a NESH da Posição 8429, entre as alíneas A e IJ, também definem cada uma das máquinas elencadas na Posição 8429. Na alínea H são identificadas as carregadoras autopropulsadas de rodas ou de lagartas (esteiras), como máquinas providas de um balde frontal que permitem, pela movimentação do aparelho, a ação de pegar os materiais, o seu transporte e a sua descarga. Retroescavadeira somente tratada abaixo da alínea IJ, quando é afirmado que a Posição 8429 também compreende as carregadoras autopropulsoras equipadas, na parte posterior, de um braço articulado provido com um balde de pá mecânica.
- Que, de acordo com a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 (RGI 1), a classificação de mercadorias na Tarifa Externa Comum (TEC) é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo.
- Que, inicialmente, a classificação é remetida para a Seção XVI que trata, entre outros produtos, das máquinas e aparelhos, e suas partes.
- Que, as partes das máquinas dos Capítulos 84 e 85 da TEC são abordadas pela Nota 2 da Seção XVI.
- Que, as partes de caçambas e de lâminas importadas não constam no rol de exceções relacionadas na Nota 1 da Seção XVI.
- Que, 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 na Nota 1.
- Que, como as partes da caçamba e de lâminas sujeitas à análise neste relatório também não aparecem discriminadas em textos de posições a serem consideradas nos Capítulos 84 ou 85, não cabe o enquadramento com base nesta alínea a) da Nota 2.
- Que, então, aplica-se a Nota 2 b) da referida seção.
- Que, de acordo com a RGI-1, tomando-se em conta a disposição da Nota 2 b), os produtos objetos das importações são classificados na posição 84.31 “Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.25 a 84.30”.
- Que, as NESH da Seção XVI, em “Considerações Gerais”, parte II, complementam.
- Que, na posição 84.31, pela aplicação da RGI-6, 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.

- Que, 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 angledoizers

8431.43 -- Partes de máquinas de sondagem ou de perfuração das subposições

8430.41 ou 8430.49 8431.49 – Outras

- Que, na determinação do enquadramento fiscal das partes de caçambas, pela aplicação da RGI-6, deve ser tomado em conta a subposição de 2º nível 8431.41 (Caçambas (Balde*), mesmo de mandíbulas, pás, ganchos e tenazes), e as partes de lâminas a subposição de 2º nível 8431.42 (lâminas para bulldozers ou angledoizers).
- Que, a subposição de 2º nível 8431.41 não se encontra desdobrada, logo, o código completo na NCM é 8431.41.00. Tampouco a subposição de 2º nível 8431.42, logo o código completo na NCM é 8431.42.00.
- Que, o texto da posição 8431.41.00 não traz citação literal para as partes de caçambas, nem a posição 8431.42.00 para as partes de lâminas. Que, a RGC-1, estabelece que as Regras Gerais, assim incluídas as Notas de Seção, se aplicarão, mutatis mutandis, para determinação do item, e dentro deste último, o subitem correspondente.
- Que, tomando-se novamente em conta a Nota 2 b) para determinação da posição das partes de caçambas e partes de lâminas, tem-se que as partes de caçambas são classificadas conjuntamente com as caçambas e as partes de lâminas conjuntamente com as lâminas.
- Que, em face do exposto, com base nas RGI 1 e 6, notas da seção XVI, texto das subposições 8431.41 e 8431.42, e RGC 1 (texto dos subitens 8431.41.00 e 8431.42.00), verifica-se que as partes de **caçamba** objeto desta análise se classificam no código 8431.41.00 da TEC e as **partes de lâminas para bulldozers e angledoizers** no código 8431.42.00 da TEC.

3. Da correta classificação de partes de lagartas

- Que, o contribuinte já foi autuado com base em lançamento para erro de classificação fiscal relativo a lagartas e partes de lagartas através do processo 11078.720042/2019-00, por importações até a data de 30/04/2019. A presente análise abarca importações posteriores a esta data.
- Que, a lagarta ou rastro consiste numa esteira que se acopla às rodas de certos veículos terrestres com a finalidade de aumentar a aderência ao solo e, conseqüentemente, a capacidade de tração em terreno difícil (imagem às fls. 724). As lagartas são usadas, sobretudo, em veículos

militares, em máquinas de construção civil, em máquinas agrícolas e em alguns veículos todo-o-terreno.

- Que, com exceção das lagartas do tipo Kégresse - que consistem numa cinta flexível - a maioria das lagartas são feitas de vários segmentos rígidos unidos uns aos outros. As lagartas permitem distribuir o peso do veículo mais uniformemente sobre uma área de superfície maior do que as rodas convencionais. Com isso, a pressão exercida sobre o solo é menor. Isto acontece porque os segmentos de uma lagarta situados entre a roda da frente e a traseira também suportam peso, sendo apoiados pelas rodas ou roletes de apoio inferior. Este sistema impede os veículos de afundarem no solo, em terrenos onde veículos de rodas convencionais ficariam atolados.
- Que, explicita às fls. 725/728 alguns conceitos importantes sobre o funcionamento das lagartas.
- Que, o Parecer de classificação de mercadorias elaborado pelo Comitê do Sistema Harmonizado, da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), coletânea aprovada pela Instrução Normativa RFB nº 1.459/2014, estabelece que às correntes de rolamento condição de estarem munidas de sapatas para desempenharem função de lagarta e que se classificam na subposição 8431.49.
- Que, tomando-se a definição na forma restrita, lagarta mecânica é o conjunto constituído pela corrente de rolamento acompanhada das respectivas sapatas. Por sua vez, a corrente é formada por elos unidos através de buchas de esteira e pinos.
- Que, então, como pode ser constatado, as sapatas e as correntes (conjuntos de elos) são partes da esteira (lagarta). Às fls. 729 uma ilustração de uma sapata.
- Que, o contribuinte importou casquilhos de aço da corrente da esteira, sapatas da esteira, correntes da esteira, elos da corrente da esteira, todas elas relacionadas no Anexo 2 (figura às fls.729).
- Que, de acordo com a RGI 1, a classificação de mercadorias na TEC é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo.
- Que, as mercadorias analisadas são partes de lagartas, e que por sua vez são partes de máquinas escavadoras, bulldozers etc., da posição 84.29, cuja classificação é remetida para a Seção XVI que trata, entre outros produtos, das máquinas e aparelhos, e suas partes.
- Que, as partes das máquinas dos Capítulos 84 e 85 da TEC são abordadas pela Nota 2 da Seção XVI.

- Que, 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.
- Que, como os itens importados (correntes, sapatas etc.) não aparecem discriminados em posições a serem consideradas nos Capítulos 84 ou 85, não cabe o enquadramento com base nesta alínea, aplicando-se a Nota 2 b).
- Que, a “Esteira”, caso completa, é a própria lagarta. As correntes, sapatas etc., são partes de lagartas. Todas estas mercadorias são partes de máquinas classificáveis na posição 8429.
- Que, assim, de acordo com a RGI-1, os produtos objetos das importações se classificam na posição 84.31 - “Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.25 a 84.30”.
- Que, as NESH da Seção XVI, em “Considerações Gerais”, parte II, complementam.
- Que, 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, pela aplicação da RGI 6.
- Que, a subposição 8431.4, por sua vez, encontra-se desdobrada em segundo nível assim:

8431.42 -- Lâminas para bulldozers ou angledozers

8431.43 -- Partes de máquinas de sondagem ou de perfuração das subposições 8430.41 ou

8430.49

8431.49 – Outras

- Que, por não corresponder aos textos precedentes, os produtos aqui analisados devem ser classificados na subposição residual de 2º nível 8431.49.
- Que, 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. Este item, por sua vez, se desdobra nos seguintes subitens:

8431.49.21 - Cabinas

8431.49.22 – Lagartas

8431.49.23 - Tanques de combustível e demais reservatórios

8431.49.29 – Outras

- Que, neste ponto da análise, tem-se que considerar as diferenças entre a Esteira completa, que constitui a própria lagarta, das demais partes das lagartas (correntes, sapatas, casquilhos etc.)² Que, as Esteiras completas (Lagartas) estão literalmente expressas no texto do código NCM 8431.49.22. Para a determinação do código correto das partes de lagartas, consideramos o desdobramento do item 8431.49.2, visto acima, no qual não existe código com citação literal para as partes de lagartas.
- Que, entretanto, a RGC-1 estabelece que as Regras Gerais, assim incluídas as Notas de Seção, se aplicarão, mutatis mutandis, para determinação do item, e dentro deste último, o subitem correspondente.
- Que, então, tomando-se novamente em conta a Nota 2 b) para determinação do subitem do código 8431.49.2, e considerando que as mercadorias em questão são produtos específicos ou principalmente destinadas para as lagartas, temos que as partes de lagartas são classificadas conjuntamente com as lagartas no código 8431.49.22.
- Que, em face do exposto, com base nas RGI 1 e 6, notas da seção XVI, texto da subposição 8431.49, e RGC 1 (texto do subitem 8431.49.22), verifica-se que as mercadorias objeto de análise se classificam no código 8431.49.22 da TEC).

4. Conclusão

- Que, consideradas todas as mercadorias relacionadas no Anexo 2 como passíveis de reclassificação para os subitens 8431.41.00 (partes de caçambas), 8431.42.00 (partes de lâminas) e 8431.49.22 (partes de lagartas), pois para a totalidade das mercadorias o importador não classificou corretamente na NCM, conforme as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.
- Que, as mercadorias descritas de forma semelhante nas DIs são presumidamente idênticas para fins de determinação do tratamento tributário e aduaneiro, nos termos do art. 68 da Lei nº 10833/03.
- Que, a classificação utilizada inicialmente pela autuada permitiu-lhe recolher menos tributos, uma vez que a alíquota de Imposto de Importação na NCM incorreta era menor que na NCM correta.
- Que, as fugas de classificação são muitas vezes utilizadas pelos importadores para recolher tributos a menor, e em outros casos para fugir aos controles administrativos. Ainda assim, mesmo que seja um mero engano, a legislação tributária dispõe que a responsabilização por infrações independe da intenção do agente, conforme artigo 136 do Código Tributário Nacional IMPOSTOS DEVIDOS³ Que, quanto à apuração

da regularidade do pagamento dos tributos devidos à Fazenda Nacional, a correta classificação fiscal da mercadoria importada tem como resultado a correta determinação das alíquotas do II, do IPI e das contribuições sociais para o PIS/PASEP-importação e a COFINS-Importação.

1. Imposto de Importação

- Que, sobre a base de cálculo e alíquota do II, destaca os arts. 90 e 94 do Decreto nº 6.759/2009.
- Que, sobre a NCM, se aplica o art. 4º do Decreto nº 2.376/1997.
- Que, a desclassificação da NCM 8431.49.29 para as NCM 8431.41.00, 8431.42.00 e 8431.49.22 alterou as alíquotas do II de 0% para 14% para as DIs relacionadas no item 4.3.

2. Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado – IPI

- Que, a base legal e a alíquota do IPI-vinculado estão contidas nos arts. 2º, 94 e 190 do RIPI (Decreto nº 7.212/2010)
- Que, a base de cálculo do IPI é o valor aduaneiro acrescido do valor do II devido e a TIPI aponta 5% como alíquota para as três NCM analisadas. Apesar de a alíquota na TIPI ser a mesma para as NCM 8431.4100, NCM 8431.42.00, NCM 8431.49.22 e a utilizada pelo importador 8431.49.29, 5%, há um acréscimo de valor devido, pois a base de cálculo do IPI é valor aduaneiro acrescido do valor do imposto de importação. A diferença de IPI a recolher está demonstrada no item 4.3.

3. Imposto de Importação e IPI devidos

- Que, as diferenças de II e IPI a recolher estão demonstradas na tabela às fls. 739/765.

Infrações e penalidades 1 erro de classificação fiscal

Que, o erro de classificação fiscal é punível com a exigência da multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria, prevista no artigo 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, por mercadoria classificada incorretamente na NCM.

Que, às fls. 767/791 a tabela com as DIs em que se aplica a multa administrativa de 1% sobre o valor CIF da importação.

2. Valor lançado a menor – multa de 75% da diferença do tributo devido

- Que, sob os tributos e contribuições deixados de recolher na data correta é devida multa de ofício de 75% sob o valor dos mesmos, como evoca o artigo 725 do RA (Decreto nº 6.759/2009).

3. Encargos Legais

- Que, sobre os tributos que deixaram de ser recolhidos, adicionalmente, é cabível a cobrança dos juros de mora, conforme o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

Da autuação

- Que, em face do acima exposto, efetuado lançamento conforme quadro abaixo, mediante auto de infração, do II, IPI e multas, calculados com base nos valores aduaneiros mencionados anteriormente e atualizados até a data de lavratura dos autos de infração.

Imposto	Imp. Devido	Multa	Atualização	Total
II	595.858,94	446.895,30	73.328,05	1.116.082,29
IPI	29.788,49	22.342,44	3.665,71	55.796,64
MULTA (1%)		466.814,76		466.814,76
TOTAL	625.647,43	936.052,50	76.993,76	1.638.693,69

Valores em reais

Da Impugnação

Cientificada por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, em 15/06/2021 (fls. 78.337/78.338), nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea "b" do Decreto nº 70.235/72, do auto de infração, a interessada apresentou em 14/07/2021 (fls. 78.343/78.344) sua impugnação (fls. 78.345/78.368) e documentos (fls. 78.369/80.639), na qual após alegar a tempestividade de sua manifestação de defesa, apresenta suas razões de fato e de direito, a seguir sintetizadas:

DO DIREITO APLICÁVEL AO CASO E DA DESCONSTITUIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO

a. Da retificação promovida em parte das Declarações de Importação (17% do valor aduaneiro que serviu de base para a autuação)

- Que, parte das DIs objeto desta autuação foi retificada pelo Impugnante nos termos do que autoriza o art. 552 do Decreto nº 6.759/09, como comprovam os recibos de retificação em anexo (Anexo III), o que resultou no recolhimento de parcela do tributo aqui indevidamente exigido. Além disso, como ficará adiante demonstrado, parte dessas retificações e o consequente recolhimento do tributo foram feitos antes de qualquer ato fiscalizatório, assumindo o caráter de Denúncia Espontânea pelo Impugnante e afastando a validade da cobrança da respectiva multa.

b. Da inexigibilidade dos tributos já recolhidos quando da retificação de parte das DIs

- Que, como demonstram os recibos retificadores e os comprovantes de pagamento que se junta em anexo (Anexo III), constatou-se que 17% do valor aduaneiro que serviu de base para o cálculo do crédito tributário ora exigido já foi recolhido quando da retificação de determinadas DIs. Nesse

sentido, cumpre destacar, de pronto, que o Auto de Infração ora combatido erroneamente considera os valores já pagos.

- Que, ao verificar a classificação errônea de parte das mercadorias importadas, a ora Impugnante procedeu à retificação das seguintes DIs:

Relação de Declarações de Importação retificadas					
19/1560644-8	17/0978907-9	18/2257044-3	16/1457366-4	17/0605501-5	18/1937530-9
16/1795144-9	19/1264178-1	19/1577965-2	16/1757292-8	17/0850572-7	17/1259090-3
19/1412463-6	19/1253100-5	17/1087795-4	16/1795740-4	16/0990072-5	19/0795171-9
16/1732169-0	18/1273639-0	16/1201026-3	16/1166819-2	16/1441229-6	16/1774680-2
18/1901788-7	18/0697152-8	17/0286954-9	16/1727867-1	17/0850856-4	17/0978908-7
17/0617459-6	18/0570592-1	16/1942711-9	17/1352047-0	16/1074932-6	17/0356824-0
19/0060835-0	18/1791288-9	19/1582888-2	16/1694595-0	16/1660644-6	17/0397197-5
17/0486672-5	17/1085882-8	19/0996281-5	17/1849061-7	17/0465446-9	16/1237671-3
17/0272861-9	17/0305564-2	16/1085337-9	17/0505644-1	17/0336730-0	16/1047259-6
19/0939435-3	19/0180769-1	16/1079034-2	18/2257050-8	16/1074727-7	16/1397128-3
17/0678505-6	17/1703121-0	16/1803338-9	17/1128613-5	17/0762431-5	17/0430687-8
16/1611985-5	19/1174287-8	19/0124017-9	17/0312221-8		

- Que, com isso, alterou-se a classificação originalmente atribuída, o que resultou na apuração de novos valores a recolher de II e de IPI. Exemplifica, com a DI nº 19/1582888-2/001 (extrato da retificação registrada em 12/01/2021 às fls. 78.350).
- Que, com a reclassificação das mercadorias, foi calculado um novo valor a pagar de II e de IPI, de acordo com o código NCM indicado na retificação, **valor este que foi devidamente recolhido pela ora Impugnante, inclusive com os juros sobre ele incidentes, como demonstram os comprovantes de recolhimento acostados no Anexo III.**
- Que, a exigência do imposto sobre os valores que já foram pagos é absolutamente infundada, além de uma ameaça à vedação ao *bis in idem* no Direito Tributário Brasileiro.
- Que, o Ordenamento Jurídico Brasileiro protege o indivíduo dos excessos cometidos pelo Estado valendo-se, dentre outros instrumentos, da Proporcionalidade. A Proporcionalidade, reiteradamente reconhecida pelos Tribunais como regramento a ser observado na graduação das penas, garante ao indivíduo/contribuinte que ninguém será tributado duas vezes em razão do mesmo fato, vedando ao Estado a dupla tributação.
- Que, destaca que Leandro Paulsen² explica bem a matéria.
- Que, entendendo que não houve, em momento algum, prejuízo ao Erário Público em sua atuação, a ora Impugnante se vê obrigada à apresentação da presente defesa, com o objetivo de demonstrar a invalidade da cobrança sobre os tributos (II e IPI) que já foram recolhidos quando da retificação das DIs Importação correspondentes à 17% do valor aduaneiro que serviu de base para a autuação, sob pena de clara incorrência em *bis in idem*.

(ii) Da inexigibilidade da multa sobre os tributos já recolhidos sob o manto da Denúncia Espontânea

- Que, parte do crédito tributário exigido (17% do valor aduaneiro que serviu de base para a autuação) já fora recolhido quando da retificação promovida pela ora Impugnante nos termos da lei (art. 552 do Regulamento Aduaneiro), sendo vedada nova cobrança, sob pena de bis in idem.
- Que, para além da inexigibilidade dos tributos em questão, também não há que se falar na cobrança de penalidade, a medida em que as retificações ocorreram antes de qualquer início do procedimento fiscalizatório, estando manifestamente protegidas pelo manto da Denúncia Espontânea, nos termos do que determina o art. 138, caput, do Código Tributário Nacional.
- Que, o Processo Administrativo nº 1017800-2020-00110- 1, o Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF (Anexo II) foi lavrado pelo Autuante na data de 28/01/2021, e as Solicitações de Retificação das DIs para reclassificação das mercadorias foram formalizadas entre o dia 12/01/2021 e o dia 24/01/2021, isto é, antes mesmo de iniciada a fiscalização, exemplifica com extratos de retificações copiados às fls. 78.354/78.355.
- Que, as datas são bastante claras, indicando que a retificação das DIs foi solicitada de forma absolutamente voluntária pela ora Impugnante, com o consequente recolhimento do tributo devido em face das alíquotas de II aplicáveis às NCMs indicadas, resultando no reajuste do IPI também devidamente adimplido (como se extrai dos comprovantes de pagamento em anexo – Anexo III).
- Que, demonstrado esse ponto, não se pode conceber que seja mantida a exigência também com relação às multas no que toca aos tributos já voluntariamente recolhidos, sob pena de manifesta violação ao art. 138 do CTN, assim como da sólida jurisprudência do CARF sobre o tema, a exemplo (Processo nº 13982.000875/2005-60, 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS, 3ª SEÇÃO, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 11/12/2015).

b. Da correta classificação de parte das mercadorias na NCM 8431.49.29 (83% do crédito autuado)

- Que, na visão da Autoridade Fiscal, ao optar pela NCM 8431.49.29, a Impugnante classificou as mercadorias importadas na NCM incorreta, deixando de observar as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH). A autuação fundou-se, basicamente, na premissa de que a Impugnante optou por uma classificação “específica demais”, de modo que as mercadorias foram reclassificadas para códigos muito mais

amplos, certamente não correspondendo à realidade das peças importadas.

- Que, nas operações objeto desta autuação (fl. 715), a Impugnante importou casquilhos de aço, dentes de caçambas, proteção lateral da pá, placa de aço de fixação do dente, navalha de corte, concha de aço com suportes de navalha, sapata de aço da lâmina da caçamba, bulldozers, angledozers, niveladores, raspo transportadores [scrapers], pás mecânicas, escavadores, carregadoras e pás carregadoras, compactadores e rolos ou cilindros compressores e outros.
- Que, os componentes são pontuais e por isso não encontram classificação em subitem específico da NCM. Sendo assim, a Autuada buscou especificar ao máximo as peças importadas para manter-se fidedigna à veracidade da operação, optando pelo código NCM nº 8431.49.29 – “Outras Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.29 ou 84.30”.
- Que, os itens importados são de fato “outras” partes reconhecíveis destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.25 a 84.30 (neste caso, as máquinas e aparelhos da posição 84.29).
- Que, na lógica inversa, portanto, entende-se que os itens importados não são caçambas, lâminas e lagartas, **mas componentes que nelas resultam após o processo de industrialização.**
- Que, essa compreensão é facilmente extraída da ilustração às fls. 78.358, fornecida por consultoria especializada (Anexo VI), pela qual se vê com clareza, por exemplo, que **um dente para caçamba representa uma pequena parte (em vermelho) da composição da máquina**, razão pela qual não pode ser a ela equiparada.
- Que, outras ilustrações das peças importadas conduzem à mesma conclusão, como se pode verificar do relatório de ilustração dos equipamentos acostado juntamente ao laudo técnico, no Anexo IV.
- Que, ainda assim, no entendimento do autuante, quando exclusivamente ou principalmente destinadas a determinada máquina, as partes classificam-se na posição correspondente a esta. Assim, embora as peças importadas correspondam à inúmeros itens absolutamente específicos, o Fisco entendeu por bem reclassificá-las nos subitens 8431.41.00, 8431.42.00 e 8431.49.22, como se **fossem simplesmente caçambas, lâminas e lagartas.**
- Que, ao contrário do que dispõe a Autoridade Aduaneira, as NCMs para as quais as peças foram reclassificadas não tratam de partes de caçambas, lâminas e lagartas, mas sim das próprias caçambas, lâminas e lagartas.

- Que, o que tenta fazer a Autoridade Fiscal é classificar toda e qualquer peça componente de uma máquina como se a própria máquina fosse, o que vai de encontro com as Normas Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGISH). Se assim fosse o adequado, a Nomenclatura Comum do Mercosul, com todos os seus subitens, não teria razão de ser.
- Que, a Regra Geral de Interpretação nº 3, no item “a”, é muito clara ao dispor que as previsões específicas prevalecem sobre as mais genéricas, reforçando a escolha da ora Impugnante quando da classificação das mercadorias:
- Que, é evidente que os itens importados não são caçambas (8431.41.00), lâminas (8431.42.00) e lagartas (8431.49.22), mas sim outras partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas da posição 84.29, que não encontram classificação específica e que, portanto, só podem ser classificadas de forma residual na NCM 8431.49.29.
- Que, se fosse correto o enquadramento nos itens 8432.41.00, 8431.42.00 e 8431.49.22, estes deveriam mencionar expressamente as “partes” das quais tratamos aqui, como ocorre em outras posições, tal qual a 87.08, na qual há a explícita menção das peças, subconjuntos e conjuntos ao se tratar de classificação de partes, exemplo NCM 8706.10.00 –“Para-choques e suas partes” etc.
- Que, esse não é o entendimento isolado da Impugnante, mas também da consultoria especializada que forneceu o Laudo anexo (Anexo V) sobre a matéria em questão. Como se extrai do laudo, a conclusão alcançada ao analisar o tema foi de que “Como não há menção explícita das peças ou subconjuntos que compõem os conjuntos maiores, citados nominalmente, classificam-se os itens sob análise no subitem residual – 8431.49.29” (fl. 09).
- Que, o Autuante não detém o conhecimento técnico para atestar que as peças importadas pela Impugnante são exclusivamente ou principalmente destinadas às máquinas em cuja foram reclassificadas.
- Que, a Impugnante optou pela classificação correta das mercadorias em questão, de modo que a tributação do II pela alíquota 0% e, o impacto na base de cálculo do IPI, foram meras consequências dessa escolha, devendo o presente Auto de Infração ser integralmente desconstituído.

c. Da abusividade da aplicação de multa de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias sob o valor mínimo de R\$500,00 (quinhentos reais)

- Que, a Autoridade fez uso, ainda, da autorização trazida pelo §2º do art. 711, aplicando a multa mínima no valor de R\$500,00 quando o seu cálculo resultar valor inferior.

- Que, essa autorização é, diante do caso concreto, absolutamente inconstitucional, por superar em muito o percentual de 1% sobre o valor da mercadoria (inclusive superando, em alguns casos, o valor da PRÓPRIA MERCADORIA).
- Que, não cabe a aplicação de qualquer penalidade no caso em tela, seja pela aplicação do instituto da Denúncia Espontânea, no que toca à parcela das DIs retificadas, seja pela correta classificação das mercadorias em discussão.
- Que, ainda que coubesse (o que não é o caso), muitas das multas ultrapassam o valor da própria mercadoria, denotando seu manifesto efeito confiscatório. Cita exemplos às fls. 78.362/78.363 ▯ Que, tamanho excesso não se justifica sob hipótese alguma, sob pena de grave violação aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco, atentando-se impropriamente contra o patrimônio do contribuinte e afrontando a necessária conexão lógica entre os fatos narrados e a norma aplicada, com a aplicação indiscriminada da multa mínima.
- Que, sob o manto da proteção ao não-confisco, o STF veda que a multa punitiva ultrapasse 100% do tributo, quem dirá que ultrapasse o valor correspondente à sua base de cálculo.
- Que, a multa mínima aplicada no valor de R\$500,00 é absolutamente anti-isonômica e abusiva, a medida em que não considera a gravidade das infrações cometidas, aplicando a mesma sanção econômica para contribuintes nas mais diversas situações, com clara ofensa ao art. 150, II, da CF/88.
- Que, além de não haver infração cometida, o que o Autuante entende como passível de aplicação de penalidade jamais poderia ser considerado grave, a ponto de incidirem multas que superam o valor da mercadoria (e, é claro, do tributo).
- Que, nem mesmo a sua classificação como “grave” autorizaria a aplicação de tamanha penalidade.
- Que, jurisprudência dos Tribunais reiteradamente afasta a aplicação de multas aduaneiras abusivas, diante de inexistência de prejuízo ao Erário e da boa-fé do contribuinte, mesmo nos casos em que houve retificação e posterior recolhimento do tributo (TRF4 5009668-98.2019.4.04.7208, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 13/10/2020 etc.)
- Que, a aplicação da referida multa está em desacordo com o ordenamento jurídico brasileiro e com as regras internacionais a nível da Organização Mundial do Comércio (Item 3, art. VIII, do GATT/47, do qual o Brasil é signatário).

- Que, não há como sustentar a incidência de penalidade administrativa diante de suposta “*classificação errônea das mercadorias*”, não só porque o contribuinte classificou os produtos corretamente, como já demonstrado, mas também porque a penalidade aplicada se mostra absolutamente abusiva nos casos em que ultrapassa o valor aduaneiro das próprias mercadorias importadas, de modo que, em sendo mantida, deve ao menos ser readequada a valores razoáveis.
- Que, outra solução não há senão a desconstituição do Auto de Infração em epígrafe, em razão da inexistência erro, quanto à parte das DIs, assim como em razão da correta retificação e recolhimento dos tributos, quanto a outra parcela das DIs, o que não só denota que o tributo exigido já foi pago, como também afasta a incidência de multa, nos termos do art. 138 do CTN.

DOS PEDIDOS

Ante o recém exposto, requer o recebimento da presente Impugnação, instruída com os documentos anexos, com a atribuição da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em comento, nos termos do art. 151, III, do CTN, para que, ao final, seja acolhida a presente Impugnação para:

a) Desconstituir a integralidade do Auto de Infração ora impugnado, nos termos da fundamentação supra, especialmente:

i. pela ocorrência de bis in idem na exigência do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, bem como seus acréscimos legais, ante o adimplemento dos valores exigidos anteriormente à autuação, quando da retificação das Declarações de Importação indicadas no Anexo III.

ii. pela impossibilidade de exigência de multa de ofício ante preliminar Denúncia Espontânea ocorrida anteriormente ao início do procedimento fiscal (Anexo II), por meio da retificação das Declarações de Importação indicadas no Anexo III, e iii. pela inexistência de violação à legislação tributária aduaneira, ante a correta classificação fiscal das demais mercadorias objeto da autuação, em que não ocorreu previa retificação.

b) Subsidiariamente, caso mantido o crédito tributário nos pontos acima referidos, ao menos o afastamento da multa que excede 1% do valor aduaneiro das mercadorias, ante o seu manifesto caráter confiscatório, nos termos da jurisprudência dos tribunais e do CARF citados na fundamentação retro.

Do Recurso Voluntário

No Recurso Voluntário, a contribuinte ataca as premissas da decisão recorrida e ratifica os argumentos de sua Impugnação.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Da admissibilidade do Recurso Voluntário:

Consta dos autos que a recorrente foi intimada na data de 04/07/2023 (fl.81007) e protocolou Recurso Voluntário em 28/07/2023 (fl.81008) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72.

Desta forma, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela recorrente. E, por cumprir os pressupostos para o seu manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

II – Da nulidade da decisão de primeira instância:

Defende a recorrente a nulidade da decisão proferida pela DRJ, por ter tratado de matéria diversa daquelas suscitadas na impugnação, a saber: (a) alegação de nulidade por incompetência da autoridade fiscal; e (b) inconstitucionalidade e ilegalidade de dispositivo normativo, caracterizando-se como extra petita.

A despeito de suas alegações, entendo que não há razão nos argumentos.

Para melhor compreensão, cito um trecho da decisão recorrida:

Da implícita alegação de nulidade por incompetência da autoridade fiscal. Rejeição da preliminar

Trata o presente auto de infração de exigências de diferença de II e IPI e da multa por erro na classificação fiscal decorrentes da reclassificação fiscal dos produtos importados objeto de autuação.

A impugnante implicitamente suscita a nulidade do auto de infração ao alegar que a autoridade autuante não detém conhecimento técnico para atestar que as peças importadas pela Impugnante são exclusivamente ou principalmente destinadas às máquinas em cujo código foram reclassificadas.

Não assiste razão à impugnante.

Em primeiro lugar, não foi a autoridade fiscal que atestou o uso exclusivo ou principal das partes e peças importadas em determinadas máquinas. Esse uso exclusivo ou principal das mercadorias foi declarado pela importadora nas DI's ao adotar o código tarifário NCM 8431.49.29, que abrange até a incontroversa subposição de 1º nível da NCM 8431.4, as "*Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.26, 84.29 ou 84.30*" e aceito pela autoridade fiscal, com base nas informações prestadas pela

fiscalizada, em atendimento à intimação, trechos adiantes copiados do Relatório Fiscal (fls. 714, 729 e 731).

[...]

Especificamente, foram importados dentes de caçambas, proteção lateral da pá, adaptador de aço de fixação do dente, bordas cortantes para caçambas, placa de aço de fixação do dente, trava de aço do dente da caçamba, pá completa, navalha de corte, concha de aço com suportes de navalha, sapata de aço da lâmina da caçamba, todos listados no Anexo 2 deste relatório.

Conforme informações técnicas apresentadas pelo contribuinte e constantes no Anexo 8, a aplicação dos componentes importados e acima listados, se referem exatamente as partes de caçambas (baldes ou conchas) e de lâminas das máquinas classificáveis na posição 8429 (são essas: bulldozers, angledozers, niveladores, raspo transportadores [scrapers], pás mecânicas, escavadores, carregadoras e pás carregadoras, compactadores e rolos ou cilindros compressores, autopropulsados). (grifei)

[...]

O Contribuinte importou casquilhos de aço da corrente da esteira, sapatas da esteira, correntes da esteira, elos da corrente da esteira, todas elas também relacionadas no Anexo 2. (grifei)

[...]

O produto “Esteira”, caso esteja completa, é a própria lagarta. As correntes, sapatas etc., são partes de lagartas. Todas estas mercadorias são, por sua vez, partes de máquinas classificáveis na posição 8429. (grifei)

[...]

A própria impugnante reconhece o uso exclusivo ou principal dessas peças em máquinas e aparelhos da Posição 8429 da NCM, trechos adiante copiados da impugnação (fls.78.357/78.358) e do Laudo (fls. 80.613/.80.621).

Impugnação (fls. 78.357)

Sem maior dificuldade, percebe-se que os itens importados são de fato “outras” partes reconhecíveis destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.25 a 84.30 (neste caso, as máquinas e aparelhos da posição 84.29).

*Na lógica inversa, portanto, entende-se que os itens importados não são caçambas, lâminas e lagartas, **mas componentes que nelas resultam após o processo de industrialização.** (grifei)*

Laudo apresentado pela impugnante (fls. 80.615)

- *Os itens importados nas DIs do Auto de Infração são partes de máquinas da posição 84.29 sendo essas escavadoras, motoniveladoras e pás carregadoras.*

Portanto, revela-se desarrozoada a alegada de falta de competência técnica da autoridade fiscal para atestar o uso principal exclusivo ou principal de máquinas, uma vez que tal utilização foi declarada pela própria importadora e defendida na impugnação na classificação fiscal das mercadorias na incontroversa subposição de 1º nível da **NCM 8431.4**. (grifei)

Cabe aqui uma breve explicitação da sistemática de classificação fiscal de mercadorias. A classificação fiscal de mercadorias consiste em atribuir à determinada mercadoria um código constante da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), elaborado com base no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH).

O Sistema Harmonizado (SH) é uma nomenclatura estruturada sistematicamente desenvolvida pela Organização Mundial da Alfândegas (OMA) que tem por objetivo assegurar a classificação uniforme de mercadorias no comércio internacional, sendo usado como base para o controle de tarifas alfandegárias, regras de origem, compilação de taxas internas e de estatísticas de comércio internacional, negociações e tratados de comércio, estatísticas de tarifas sobre o frete, monitoramento de bens, tais como narcóticos, armas etc.

O SH que tem a pretensão de elencar em ordem crescente de elaboração humana todos os bens existentes e que ainda existirão compreende seis Regras Gerais Interpretativas (RGI), Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, e 21 seções, totalizando 99 capítulos, sendo um capítulo em branco para possíveis futuras necessidades da OMA (Capítulo 77), e dois destinados à utilização por países membros (Capítulos 98 e 99), totalizando mais de 1.200 posições, várias delas divididas em subposições de primeiro e/ou de segundo nível, no total aproximado de 5.000 grupos de mercadorias, identificados por um código de 6 dígitos.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) acrescenta dois dígitos ao código do SH, o sétimo e oitavo dígitos, designados de item e subitem, respectivamente, compondo-se ainda das Regras Gerais Complementares (RGC) às seis Regras Gerais do SH, destinadas a regular a interpretação no patamar de itens e subitens.

A atividade de identificar a mercadoria, por vezes, pode demandar perícia técnica específica. Entretanto, não há que se confundir a competência de perícia técnica necessária para identificar a mercadoria, com todas as características, funcionalidades e composição, com a competência técnica e legal para a atividade jurídica de enquadramento tarifário dessa mercadoria em determinado código da NCM.

A classificação fiscal não é considerada aspecto técnico a ser decidido mediante perícia técnica, nos termos do § 1º, do art. 64, do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, in verbis.

Art. 64. Os laudos e os pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 30, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67).

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

A classificação fiscal de mercadoria é atividade jurídica de competência legal e técnica da autoridade tributária e aduaneira, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no âmbito dos tributos administrados pela RFB, nos termos do art. 142, do CTN¹, do parágrafo único, do art. 5º da Lei nº 13.464, de 10 de julho de 2017², e art. 6º, da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002³.

Nesse sentido, destaco entendimento manifestado no Acórdão do CARF nº 3401-003.229, data da Sessão 26/09/2016, da relatoria do ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementas adiante transcritas.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 30/10/2000

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.)

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

² Art. 5º [...]

Parágrafo único. Os ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício das atribuições previstas no inciso I do art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, são autoridades tributárias e aduaneiras da União.

³ Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

[...]

(Processo n.º 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão n.º 3401-003.229. Unânime).

Assim sendo, não há que se falar na situação presente em falta de competência da autoridade fiscal para identificar a mercadoria, ou seja, de imprescindibilidade de perícia técnica, uma vez que inexistente controvérsia sobre a identificação das mercadorias objeto de autuação, tanto é assim que o “laudo” apresentado pela impugnante trata basicamente de classificação fiscal. Sendo que, conforme já explicitado anteriormente, a classificação fiscal não é considerada aspecto técnico a ser decidido mediante perícia técnica, mas sim, atividade jurídica de competência legal e técnica da autoridade tributária e aduaneira, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no âmbito dos tributos administrados pela RFB.

Assim sendo, esclareço que são considerados no presente julgamento apenas as conclusões referentes à identificação, características e funcionamento dos produtos, constantes do Laudo (fls. 80.613/80.621) apresentado pela impugnante.

No âmbito de sua competência jurídica, a autoridade fiscal efetuou a reclassificação fiscal das mercadorias, sobre quais não há controvérsia quanto às identificações declaradas pelo importador em suas DIs e reafirmadas na impugnação.

In casu, a autoridade fiscal efetuou a classificação fiscal das mercadorias importadas aplicando as regras de classificação fiscal, a partir da descrição declarada pelo importador nas DIs objeto dos autos de infração em comento e de informações adicionais prestadas pelo próprio importador em atendimento às intimações fiscais, conforme sintetizado nos trechos anteriormente copiados do Relatório de Fiscalização fls. 714, 729 e 731).

Assim sendo, mostra-se desarrazoada as alegações do sujeito passivo de incompetência do auditor-fiscal, ou seja, de ausência de perícia técnica para identificar mercadoria.

No caso presente, inexistem dúvidas sobre a identificação declarada pelo importador, portanto, descabe alegar falta de competência da autoridade fiscal para essa identificação, ou seja, de necessidade de perícia técnica.

A autoridade fiscal utilizou provas diretas na identificação das mercadorias, que são as informações prestadas pelo próprio importador nas DIs e nas respostas às intimações, e a impugnante não apresentou qualquer contestação referente à identificação das mercadorias. Não se vislumbrando necessidade de realização de perícia técnica.

Repise-se que perícia técnica tem como escopo identificar a mercadoria (características, composição, funcionamento etc.), em caso de dúvidas, e não se pronunciar quanto à classificação fiscal das mercadorias, que é atividade de competência no âmbito dos tributos federais da autoridade tributária e aduaneira, Auditor-Fiscal da RFB.

Ademais, ainda que a autoridade julgadora verificasse a necessidade de realização de diligências, inclusive perícias técnicas, em consonância com o art. 18, do Decreto nº 70.235/1972, elas seriam determinadas, de ofício, no caso presente, uma vez que não foram solicitadas pela impugnante.

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Portanto, caso fosse necessária a realização de **perícia técnica para identificação da mercadoria**, isso **não** seria causa de nulidade do auto de infração, mas sim de conversão do julgamento em diligência. Sendo que no caso concreto não se vislumbra tal necessidade, e que, não foi nem mesmo solicitada a realização de perícia técnica pela impugnante.

As situações fáticas das infrações imputadas ao sujeito passivo foram clara e adequadamente descritas e acompanhadas dos elementos probatórios, possibilitando perfeita compreensão da acusação que lhe foi infringida e das penalidades impostas, conforme se depreende da simples leitura da impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 78.345/78.368).

Os lançamentos em comento se revestem de todos os requisitos exigidos pelo art. 1426 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/19727, e se pautaram nos exatos ditames da legisla aplicável, não se verifica qualquer ofensa às garantias da ampla defesa e do contraditório, nem se vislumbra quaisquer nuance de abuso de poder ou de arbitrariedade.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade dos autos de infração, pois, os lançamentos são providos de clara descrição da situação fática que se amolda perfeitamente aos dispositivos legais aplicados, e de elementos comprobatórios que a evidenciam, e que a classificação fiscal de mercadorias é atividade jurídica de competência do Auditor-Fiscal da RFB, e não é considerada aspecto técnico a ser objeto de perícia técnica. (grifos originais)

A princípio, as nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal encontram-se disciplinados nos incisos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de despacho ou decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou do qual resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte, situação que não se encontra presente no caso ora em julgamento.

No caso, compulsando a defesa apresentada, extrai-se que a própria recorrente se fundamenta na NFLD lavrada e em seus pretensos vícios, para sustentar a falta de competência da autoridade fiscal para efetuar reclassificação fiscal dos produtos importados objeto de autuação.

O fato de a decisão recorrida enfrentar alegações implícitas de nulidade não causa cerceamento do direito de defesa da contribuinte, tampouco altera a motivação/fundamentação da infração imputada à contribuinte, mormente quando a referida decisão analisou todas as arguições apresentadas pela contribuinte em sua impugnação.

Já em relação à violação do princípio da proporcionalidade, claramente exposto na defesa inicial, a decisão esclarece que *“cabe com exclusividade ao poder judiciário a competência para o controle jurisdicional da legalidade de dispositivo normativo”*. Assim, uma vez devidamente fundamentada, não procede o alegado cerceamento do direito de defesa suscitado pela recorrente, muito menos é causa de nulidade da decisão proferida.

Por outro lado, as decisões *extra petita* são aquelas que concedem ao autor coisa diversa da que foi requerida em sua petição. Logo, considerando que a decisão recorrida nada concedeu à contribuinte, posto que o lançamento foi julgado procedente, não há que se falar em julgamento *extra petita*.

Nestes termos, afasta-se a arguição de nulidade da decisão recorrida.

III – Da retificação das Declarações de Importação:

Defende a recorrente, que antes de qualquer procedimento fiscal, procedeu a retificação das DIIs listadas às fls. 78.349/78.350 e 79.073/80.612, alterando o enquadramento tarifário das mercadorias importadas (*“Dentes de aço da boca da escavadora para carregadoras”*) para o código NCM 8431.41.00, operações que foram objeto de autuação de exigências de diferenças de II, IPI, em decorrência da reclassificação fiscal para esse código NCM, tendo recolhido as diferenças de tributos devidas, acompanhados dos respectivos acréscimos legais e que, entende que tais exigências devem ser canceladas por constituírem *“bis in idem”* e denúncia espontânea.

Nesse sentido, defende que *“merece reforma a decisão proferida pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância para reconhecer a espontaneidade da retificação das Declarações de Importação e dos respectivos pagamentos, afastando, portanto, qualquer penalidade aplicada sobre tais Declarações de Importação”*.

No entanto, conforme ressaltado pela decisão de primeira instância, embora a recorrente tenha apresentado solicitação de retificação das DIIs acima referenciadas, no período de 12 a 24/01/2021 (fls. 79.073/80.493), antes do início do procedimento de fiscalização em 01/02/2021 (fls. 78.272/78.276), os alegados recolhimentos referentes a tais retificações somente foram realizados em 30/04/2021, conforme comprovantes de recolhimentos apresentados pela própria impugnante (fls. 80.494/80.611), ou seja, ainda no curso do procedimento fiscal iniciado em 01/02/2021 e finalizado em 15/06/2021 (fls. 78.337/78.338).

Nesses termos, com base no art.45, inciso II, da IN SRF nº 680/2006, com redação dada pela IN RFB nº 1813/2018, vigente à época, da apresentação das solicitações de retificação de DI em tela, somente se efetiva quando acompanhada do recolhimento dos tributos nela apurado. Vejamos:

Art. 45. A retificação da declaração após o desembaraço aduaneiro, qualquer que tenha sido o canal de conferência aduaneira ou o regime tributário pleiteado, será realizada:

(...)

II - pelo importador, que registrará diretamente no Siscomex as alterações necessárias, e efetuará o recolhimento dos tributos apurados na retificação, calculados pelo próprio Sistema, por meio de débito automático em conta ou Darf. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1813, de 13 de julho de 2018)

De outro norte, o instituto da denúncia espontânea autoriza a exclusão da responsabilidade por infrações, e a consequentemente inaplicabilidade da multa correspondente, desde que apresentada antes do início de qualquer procedimento fiscal relacionado à infração, e acompanhada do pagamento dos tributos devidos, nos termos do art. 638 do Decreto nº 6.759/2009, *in verbis*:

Art. 683. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento dos tributos dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade (Decreto Lei nº 37, de 1966, art. 102, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º; e Lei nº 5.172, de 1966, art. 138, caput).

§ 1º **Não se considera espontânea a denúncia apresentada** (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 102, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I - **no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria;** ou

II - **após o início de qualquer outro procedimento fiscal,** mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de multas de natureza tributária ou administrativa, com exceção das aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 102, § 2º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 40)

§ 3º Depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior não mais se tem por espontânea a denúncia de infração imputável ao transportador. (grifou-se)

E sob os tributos e contribuições deixados de recolher na data correta é devida multa de ofício de 75% sob o valor dos mesmos, como evoca o artigo 725 do RA (Decreto nº 6.759/2009):

Art. 725. Nos casos de lançamentos de ofício, relativos a operações de importação ou de exportação, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou a diferença dos impostos ou contribuições de que trata esse Decreto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e parágrafo 1º, com a redação dada pela nº 11.488, de 2007, art. 14):

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso II; e

Ainda, sobre os tributos que deixaram de ser recolhidos, adicionalmente, é cabível a cobrança dos juros de mora, conforme o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. (...)

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Portanto, a apresentação de retificação de DI/Adição no curso do procedimento fiscal, reconhecendo o erro da classificação fiscal das mercadorias originalmente adotada no código NCM 8431.49.29, alterando a classificação para o NCM 8431.41.00, para o qual foram reclassificadas pela Fiscalização no presente lançamento, não configura a denúncia espontânea das infrações resultantes dessa reclassificação fiscal.

Também não há que falar em “*bis in idem*”, tendo em vista que os alegados recolhimentos de tributos foram realizados fora do período de espontaneidade do sujeito passivo e serão analisados pela unidade de controle do crédito tributário quando da finalização do presente processo administrativo e, caso confirmados, imputados aos respectivos lançamentos, nos termos da legislação vigente.

Diante do exposto, restando evidenciada a falta de espontaneidade da retificação de DIs apresentadas pela recorrente, mantém-se hígidos os lançamentos relacionadas a tais operações objeto de retificação.

IV - Do reenquadramento tarifário de partes e peças de caçambas, de lâminas e de lagartas (esteiras):

Consta dos autos que a contribuinte importou, por meio de diversas Declarações de Importação – DIs, partes de caçambas, partes de lâminas e partes de lagartas, todas utilizadas para máquinas da posição 8429 da NCM, adotando a classificação fiscal **8431.49.29**.

Defende que “*diversamente do entendimento adotado pela DRJ 03, é evidente que os itens importados não são caçambas (8431.41.00), lâminas (8431.42.00) e lagartas (8431.49.22), mas sim outras partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas da*

*posição 84.29, que não encontram classificação específica e que, portanto, só podem ser classificadas de forma residual na **NCM 8431.49.29**".*

A Autoridade Fiscal: (i) cruzou planilhas e extratos de DIs; (ii) analisou catálogos técnicos e a Planilha Demonstrativa de Aplicação fornecida pela própria impugnante; e (iii) segregou DIs com suspensão/isenção (Planilha IV), concluindo como indevida a utilização do código 8431.49.29 (Outras) para conjuntos destinados a máquinas das posições 84.26, 84.29 e 84.30 e, assim, propondo as seguintes reclassificações:

- Partes de caçambas → 8431.41.00
- Partes de lâminas para bulldozers/angledozeres → 8431.42.00
- Partes de lagartas (esteiras) → 8431.49.22

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

No entanto, a classificação utilizada pela recorrente para os produtos em análise, na subposição 8431.49.29, desconsiderou que as subposições anteriores não se limitam aos equipamentos nelas citados, mas também, pela aplicação sistemáticas das regras de interpretação, às partes destes referidos equipamentos.

Do ponto de vista técnico-jurídico, a classificação adotada pela fiscalização corretamente apoia-se na aplicação conjugada das RGI 1 e 6, com a reaplicação das regras precedentes, e na Nota 2 (b) da Seção XVI, segundo a qual as partes, quando exclusivas ou principalmente destinadas, seguem o "todo imediatamente considerado" no nível de comparação pertinente. Para o desdobramento em item e subitem, observou-se a RGC-1 do Mercosul, retornando-se, quando necessário, à RGI 1 e às Notas de Seção e de Capítulo.

E, como suporte interpretativo, foram citadas as Soluções de Consulta COSIT nº COSIT nº 98211, de 02 de junho de 2021 (partes de caçambas), 98.318/2020 (navalha de desgaste de lâmina para bulldozer) e 98.071/2020 (elo de lagarta) que corroboram o raciocínio de que a destinação exclusiva/principal projeta a classificação para as subposições específicas nos códigos NCM 8431.41.00, 8431.42.00 e 84.31.49.22 da NCM.

A título de fundamentação, reproduzo as conclusões do ilustre julgador *a quo*:

DO MÉRITO

Do reenquadramento tarifário de partes e peças de caçambas, de lâminas e de lagartas (esteiras).

A autoridade fiscal reclassificou as mercadorias importadas (partes de caçambas, partes de lâminas e partes de lagartas ("esteiras")), utilizadas em máquinas da posição 8429 da NCM) do código tarifário da NCM 8431.49.29, para os códigos tarifários da NCM 8431.41.00, 8431.42.00 e 8431.49.22 (textos dos códigos adiante copiados9), respectivamente, ao amparo de DIs registradas no período

de 23/06/2016 a 05/09/2020 (Anexos 1.1. a 1.14 - fls. 955/1.041), por entender que por serem partes de caçambas, lâminas e lagartas (esteiras) utilizadas em máquinas da posição 8429 da NCM, devem ser classificadas no código tarifário da NCM que classifica a parte da máquina que compõem, pela aplicação da RGI nº 1 e nº 6, RGC-1, e Nota 2, “b” da Seção XVI, parte II, da TEC.

SEÇÃO XVI - MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS

Capítulo 84 Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes.

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

8431.4 - De máquinas ou aparelhos das posições 84.26, 84.29 ou 84.30:

8431.41.00 -- Caçambas (Balde*), mesmo de mandíbulas, pás, ganchos e tenazes

8431.42.00 -- Lâminas para bulldozers ou angledozer

8431.43 -- Partes de máquinas de sondagem ou de perfuração das subposições 8430.41 ou 8430.49

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 (esteiras)

8431.49.23 Tanques de combustível e demais reservatórios

8431.49.29 Outras

Insurge-se a impugnante contra o reenquadramento tarifário dos produtos importados realizado pela Fiscalização em relação às DIs que não foram objeto de denúncia espontânea analisadas no próximo tópico deste Voto sustentando a classificação fiscal das mercadorias importadas no código tarifário da NCM 8432.49.29, adotado nas DIs, alegando, em síntese, que:

- a) As mercadorias importadas, casquilhos de aço, dentes de caçambas¹⁰, proteção lateral da pá, placa de aço de fixação do dente, navalha de corte, concha de aço com suportes de navalha, sapata de aço da lâmina da caçamba, bulldozers, angledozer, niveladores, raspo transportadores [scrapers], pás mecânicas, escavadores, carregadoras e pás carregadoras, compactadores e rolos ou cilindros compressores e outros, por não encontrarem classificação em subitem específico da NCM, classificam-se no código **NCM 8431.49.29 – “Outras Partes”, e não nos códigos NCM**

específicos das peças da máquina das quais são componentes, pela aplicação da RGI nº 3, “a”.

- b) No caso concreto, não tem aplicação a Nota 2, “b”, da Seção XVI, da TEC, tendo em vista que o texto dos códigos 8431.41.00, 8431.42.00 e **8431.49.22 da NCM** não mencionam “partes” das peças que classificam, a exemplo da posição 87.08 da NCM, que faz explícita menção das peças, subconjuntos e conjuntos, conforme laudo apresentado (anexo V – fls.613/621).

Não logra êxito a impugnante em suas alegações.

Convém esclarecer que a controvérsia reside apenas em relação à classificação fiscal dessas partes e peças nos códigos NCM 8431.41.00, 8431.42.00 e 8431.49.22, enquadrados pela autoridade fiscal ou no código NCM 8431.49.29 – “Outras”, defendido pela impugnante, ou seja, apenas em relação ao enquadramento das mercadorias a partir de 6º e 8º dígitos do código NCM, subposição de 2º nível e subitem.

É importante também ressaltar que não existe controvérsia quanto à reclassificação fiscal dos “Dentes de aço da boca da escavadora para carregadoras” importados ao amparo das importações listadas às fls. 78.349/78.350, do código NCM 8431.49.29, para o código NCM 8431.41.00, tendo em vista que a impugnante afirma ter realizado retificação dessas DI (extratos às fls. 79.073/80.612), alterando o enquadramento tarifário dessas mercadorias importadas para o código NCM 8431.41.00, o que em seu entendimento equivocado, conforme analisado no tópico seguinte deste Voto, teria configurado denúncia espontânea e “bis in idem”.

Pois bem.

No âmbito de sua competência técnica e jurídica, a autoridade fiscal efetuou a reclassificação fiscal das mercadorias, acatando a identificação das mercadorias declarada e reafirmada pelo importador, pela aplicação das RGI SH/NCM nº 1 e 6, da RGC NCM nº1, e da Nota 2, “b” da Seção XVI, parte II, da TEC.

A RGI SH/NCM nº 11 estabelece que a classificação em determinada Posição é determinada pelo texto das posições e pelas Notas de Seção e de Capítulo, e RGI SH/NCM nº 612 que o enquadramento em determinada subposição é efetuado com base nos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, pelas Regras precedentes, que aplicável a RGI nº 1, são as Notas de Seção, de Capítulo e de Posição, salvo disposições em contrário, e a Regra Geral Complementar (RGC NCM) nº 113 determina que as RGI do SH se aplicam para determinação do item e do subitem dentro de cada posição e subposição.

Portanto, para classificação de mercadoria em determinada subposição dentro de uma posição e de determinado item e subitem dentro de uma subposição, aplicam-se as Notas de Seção e de Capítulo relacionadas a essa posição ou

subposição, exceto se existir expressa disposição em contrário, nos termos da RGI nº 6 e RGC nº 1, combinadas com a RGI nº 1.

Dessa forma, aplicável a Nota 2, “b”, da Seção XVI para a classificação das **partes e peças de caçambas, de lâminas e de lagartas (esteiras) para bulldozers de lagartas (esteiras), classificáveis na posição 8429 da NCM, nas suposições de 2º nível 8431.41.00, 8431.42.00, sem desdobramentos regionais, e no subitem 8429.49.22** da NCM, respectivamente, conforme trechos adiante copiados do Relatório Fiscal (fls. 723 e 735).

[...]

Portanto, em face do exposto, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) 1 e 6, notas da seção XVI, texto das subposições 8431.41 e 8431.42, e Regra Geral Complementar (RGC) 1 (texto dos subitens 8431.41.00 e 8431.42.00), claramente verifica-se que as partes de caçamba objeto desta análise se classificam no código 8431.41.00 da Tarifa Externa Comum (TEC) e as partes de lâminas para bulldozers e angledozers no código 8431.42.00 da TEC. (grifei)

[...]

Assim, as correntes, sapatas, elo de corrente, casquilhos importados têm classificação correta na NCM 8431.49.22.

Portanto, em face do exposto, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) 1 e 6, notas da seção XVI, texto da subposição 8431.49, e Regra Geral Complementar (RGC) 1 (texto do subitem 8431.49.22), claramente verifica-se que as mercadorias objeto de análise se classificam no código 8431.49.22 da Tarifa Externa Comum (TEC)

[...]

A Nota 2, da Seção XVI do SH/NCM, estabelece que caso as partes de máquinas **não** correspondam às exceções prevista na Nota 1 e aos artigos das posições 8484, 8544, 8546 ou 8547, e **não** 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), que se incluem nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem, **classificam-se na posição correspondente a máquina(s) a que se destinam exclusiva ou principalmente, 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:**

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, e as outras partes exclusiva ou principalmente destinadas aos artigos da posição 85.24 classificam-se na posição 85.29;

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.

Também não prospera a alegação de que as partes e peças de caçambas, de lâminas e de sapatas, de máquinas da posição NCM 8429, somente poderiam se classificar nos códigos tarifários 8431.41.00, 8431.42.00 e **8431.49.22** da NCM, respectivamente, se existisse expressa menção a “partes e peças” nos textos desses códigos, uma vez que o enquadramento nesses códigos das partes e peças se dá pela aplicação de Nota legal de Seção e de Regra Complementar c/c Regras Gerais Interpretativas, no caso, Nota 2, “b”, da Seção XVI, RGI SH/NCM nº 1 e 6 e RGC NCM nº 1.

Resta inequívoco que, pela aplicação da RGI-1 e da RGI-6, da RGC-1 e da Nota 2, “b”, da Seção XVI do SH, as **partes de caçambas, partes de lâminas e partes de lagartas**, utilizadas em máquinas da posição 8429 da NCM, classificam-se nos tarifários da NCM 8431.41.00, 8431.42.00 e 8431.49., respectivamente.

Dessa forma, não há que se falar em aplicação da RGI nº 3, “a”. As regras de classificação fiscal são aplicadas de forma sistemática nos exatos termos nelas dispostos. Assim, sendo, elas são aplicadas sucessivamente, ou seja, somente se aplicam as regras seguintes (RGI nº 2 a 5), se impossível a classificação da mercadoria pela aplicação da RGI nº 1, consoante seu próprio texto e as Nesh III e IV da RGI nº 1

REGRA 1

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 EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

II) A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos "têm apenas valor indicativo". Deste fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.

III) A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:

a) De acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e

b) Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

IV) A disposição III) a) é suficientemente clara e numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas (por exemplo, os cavalos vivos (posição 01.01), as preparações e artigos farmacêuticos especificados pela Nota 4 do Capítulo 30 (posição 30.06)). (grifei)

Não podemos deixar de mencionar que a reclassificação feita pela impugnante, mediante retificações de DIs (extratos às fls. 79.073/80.612), anteriormente mencionadas dos “Dentes de aço da boca da escavadora para carregadoras” importados que **são partes de caçambas de máquinas da posição 8429 da NCM**, do código NCM 8431.49.29, para o código NCM 8431.41.00, consiste em reconhecimento implícito da impugnante da correção do reenquadramento tarifário das partes de caçambas, de lâminas e de esteiras, do código NCM 8431.49.49, para os correspondentes códigos das peças para máquinas da posição 8429 da NCM que tais partes são componentes, ou seja, códigos NCM 8431.41.00, 8431.42.00 e 8431.49.22, respectivamente.

Também corroboram a correção da reclassificação fiscal das mercadorias (**partes de caçambas, partes de lâminas e partes de lagartas**, utilizadas em máquinas da posição 8429 da NCM, para os códigos tarifários da NCM 8431.41.00, 8431.42.00 e 8431.49.22, respectivamente, as Soluções de Consulta Cosit nº 98.211, de 02/06/2021, nº 98.318, de 16/11/2020, e nº 98.071, de 21/02/2020, ementas abaixo transcritas, que embora não tenham efeito vinculante para a maioria das operações objeto de autuação, decidem pela classificação de partes e peças de caçambas, de lâminas e de lagartas (esteiras), utilizadas em máquinas classificáveis na NCM 8429, nos códigos tarifários da NCM 8431.41.00, 8431.42.00 e 8431.49.22, respectivamente.

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 98211, DE 02 DE JUNHO DE 2021
(Publicado(a) no DOU de 21/06/2021, seção 1, página 36)

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 8431.41.00

Mercadoria: Peça de desgaste para fixação em caçamba mecânica de escavadeiras, retroescavadeiras, carregadeiras, tratores de esteira e motoniveladoras, fabricada em aço, utilizada para penetração mais eficiente da caçamba no solo e para reduzir o desgaste da caçamba, medindo 20 cm de comprimento, 8,5 cm de largura e 9 cm de altura e pesando 2,8 kg, denominado comercialmente "dente de escavação".

Dispositivos Legais: RGI 1 (textos da Nota 2.- da Seção XVI e da posição 84.31) e RGI 6 (textos da subposição de primeiro nível 8431.4, da Nota 2.- da Seção XVI e da subposição de segundo nível 8431.41.00) 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 98318, DE 16 DE NOVEMBRO DE 2020
(Publicado(a) no DOU de 04/12/2020, seção 1, página 95)

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 8431.42.00

Mercadoria: Artefato para proteção de lâmina de bulldozer, em aço, fixada por parafusos em sua parte inferior, medindo 858,6 ou 992 mm de comprimento por 406 mm de largura e 45 mm de espessura, pesando 111,6 kg ou 133 kg, comercialmente denominado "navalha de desgaste para lâmina de bulldozer".

Dispositivos Legais: RGI 1 (textos da Nota 2 b) da Seção XVI e da posição 84.31) e RGI 6 (textos da Nota 2 b) da Seção XVI, da subposição de primeiro nível 8431.4 e da subposição de segundo nível 8431.42.00) 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; IN RFB nº 1.926, de 2020, 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 98071, DE 21 DE FEVEREIRO DE 2020
(Publicado(a) no DOU de 10/03/2020, seção 1, página 37)

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.

Dentre as acima referidas Soluções de Consulta Cosit, apenas a SC Cosit nº 98.071, de 21/02/2020, vincula o entendimento para as importações de partes e peças de lagartas (esteiras), utilizadas em máquinas da posição 8429 da NCM, registradas a partir de sua publicação em 10/03/2020, de que tais partes e peças se classificam no código tarifário da NCM 8431.49.22.

Diante do exposto, confirma-se o entendimento da autoridade fiscal de que **as partes e peças de caçambas, de lâminas e de lagartas (esteiras), para máquinas da posição 8429 da NCM**, objeto da presente autuação, não se classificam no código tarifário da NCM 8431.29.29 adotado pelo importador, mas sim, nos códigos **NCM 8431.41.00, 8431.42.00 e 84.31.49.22 da NCM**, respectivamente, sendo cabíveis as exigências de diferenças de II e IPI devidas, acompanhadas da multa de ofício no percentual de 75% e do juro de mora e a multa por erro na classificação fiscal da mercadoria importada, prevista no art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/01 c/c arts. 69 e 81, inciso IV da Lei nº 10.833/03.

Com isso, mantenho o lançamento de ofício e a decisão recorrida.

V – Da extinção da multa de 1% pela Lei Complementar n. 227/2026 – aplicação do princípio da retroatividade benigna:

Ainda, conforme relatado acima, foi imputada à contribuinte multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro dos produtos, em decorrência da classificação fiscal errônea das mercadorias importadas, com base no inciso I do art. 84, da Medida Provisória nº 2.158, de 2001:

Art. 84. Aplica-se a **multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria**: (Vide) **(Revogado pela Lei Complementar nº 227, de 2026)**

I - **classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul**, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria; ou

II - quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior.

§ 2º A aplicação da multa prevista neste artigo não prejudica a exigência dos impostos, da multa por declaração inexata prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996, e de outras penalidades administrativas, bem assim dos acréscimos legais cabíveis. (grifou-se)

Nesse ponto, oportuno ressaltar que a Lei Complementar nº 227/2026, que regulamenta a reforma tributária, revogou a multa de 1% do valor aduaneiro aplicada em casos de erro de classificação fiscal (NCM) ou de unidade de medida estatística. A revogação do art. 84 da MP 2.158-35/2001 põe fim à penalidade objetiva sobre erros meramente formais, impactando no Decreto nº 6.759/2009 (art. 711, I) e da IN SRF nº 608/2006, que sustentavam essa multa, e uma vez extinto o fundamento legal primário, desaparece a legitimidade da persecução punitiva ainda não definitivamente estabilizada.

Portanto, ante a revogação do art. 84 da MP 2.158-35/2001, pela LC nº 227/2026, deve ser afastada a multa aplicada em razão do erro na classificação fiscal das mercadorias objeto do litígio.

VI – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar de nulidade da decisão proferida pela DRJ, no mérito, dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, 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.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green