



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10494.720594/2021-51
ACÓRDÃO	3004-000.144 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HD HYUNDAI CONSTRUCTION EQUIPMENT BRASIL - INDUSTRIA E COMERCIO DE EQUIPAMENTOS DE CONSTRUCAO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 02/02/2016 a 29/12/2020

REVISÃO ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA CARF Nº 216.

Nos termos da Súmula CARF nº 216: "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" (vigência desde 04/10/2024).

CLASSIFICAÇÃO. PARTES DE MÁQUINAS DA POSIÇÃO 8429.

As partes e peças de caçamba (baldes), mesmo de mandíbulas, pás, ganchos e tenazes de máquina e equipamentos 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.

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.

MULTA REGULAMENTAR. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REVOGAÇÃO PELA LC Nº 227/2026.

A multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria, com fundamento na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 84, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 69, §1º,

foi revogada pelo art. 181, da Lei Complementar nº 227/2026, DOU 15/01/2026.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, à exceção da matéria preclusa, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para afastar a aplicação da multa fundamentada no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Dionísio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados para exigência de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), contribuições para Cofins e PIS/Pasep, acompanhados da multa de ofício e juros de mora, bem como da multa por erro de classificação fiscal, importando o crédito tributário em R\$2.353.129,43.

Autos de Infração e Relatório Fiscal encontram-se às fls. 63.336/63.755.

Segundo relato da fiscalização a autuada importou diversas mercadorias relacionadas da seguinte forma:

a)Partes de Caçambas:

ADAPTADOR DENTE CAÇAMBA

BORDA CORTANTE

BUCHA CAÇAMBA

CANTO LÂMINA CAÇAMBA

CORTADOR LATERAL

DENTE DE CAÇAMBA

KIT BORDA E DENTE DA CAÇAMBA

LÂMINA DE CORTE

PONTA DE DENTE DA CAÇAMBA

b) Partes de Lagartas:

CORRENTE LAGARTA

SAPATA DE LAGARTA

BUCHA LAGARTA

ELO CORRENTE LAGARTA

ESPAÇADOR DE ELO DE CORRENTE

A impugnante classificou estas mercadorias na NCM 8431.49.29.

A fiscalização entendeu que se tratava de partes de caçambas e 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 8431.41.00 (partes de caçambas) e 8431.49.22 (partes de lagartas).

A importadora apresentou parecer técnico com as informações técnicas dos produtos, afirmando que são partes de caçamba e lagartas (fls. 126/138).

Como se trata 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, listados na “Planilha Intimação Hyundai.xlsx”, 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 listados na planilha acima mencionada 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 caçamba na NCM 8431.41.00 e as partes de lagartas na NCM 8431.49.22.

Com a reclassificação foram apuradas as diferenças de tributos (demonstrativos de fls. 63.182 a 63.309) com os acréscimos legais e a multa por erro de classificação fiscal de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias (demonstrativo às fls. 63.310/63.333).

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

1- Realizou importações no período compreendido entre 01/02/2016 a 31/12/2020, das seguintes peças: adaptador dente caçamba, borda cortante, bucha caçamba, bucha lagarta, canto lâmina caçamba, corrente lagarta, cortador lateral, dente de caçamba, elo corrente lagarta, espaçador de elo de corrente, kit borda e dente da caçamba, lâmina de corte, ponta de dente de caçamba e sapata de lagarta, classificadas pela impugnança no código NCM 8431.49.29.

2- Não pende dúvidas quanto à classificação das partes, na posição 84.31, com exceção das buchas que seguem regime próprio, dada a clareza com que se pode compreender tal pertinência, uma vez que destinadas a máquinas da posição 84.29. Releva, contudo, ponderar aspecto não considerado com o devido rigor na autuação, qual seja o fato de que a posição 84.31, tal como poucas outras no SH, cuida somente de partes de máquinas classificadas nas seis posições que a antecedem, razão pela qual descabe

estender a classificação das partes nominalmente citadas aos componentes ou subpartes de tais partes.

3- O parecer que reconhece que os produtos ou são partes de caçambas ou partes de lagartas merece ressalva, uma vez que em nenhum momento a Impugnante se conforma com a identidade de tratamento entre as partes das máquinas com os componentes dessas partes. A fiscalização apoia-se nos dizeres da Nota Explicativa 2 b) da Seção XVI para elevar as partes de máquinas da posição 84.31 à condição das próprias máquinas e, a partir daí, justificar a classificação das partes das partes sob o mesmo código das partes, constituindo-se num entendimento enviesado que não consulta nem mesmo a própria disposição da referida Nota, eis que esta faz distinção entre as partes contidas nas mesmas posições das máquinas e as partes que justificam uma posição própria, distinta das posições das máquinas relacionadas em posições antecedentes.

Alega que as SC Cosit n.ºs 98.257/20, 98.259/20 e 92.211/21 estão equivocadas ao igualar partes que são afixadas em caçambas como se caçambas fossem, e a não reconhecer a pertinência das mercadorias tratadas ao código residual 8431.49.29.

O SH sempre projeta uma subposição residual intitulada “Outras”, com o fim de abrigar todas as partes não incluídas num título antecedente ou expressamente mencionada neles. Veda o SH, portanto, qualquer iniciativa que não se ajuste aos critérios nele existentes e meramente aqui citados, consagrados na mais elementar das Regras Gerais Interpretativas (RGI) daquele Sistema. A RGI 1 se estende às subposições, pelas disposições contidas na RGI 6, e ao âmbito regional por força da Regra Geral Complementar (RGC) 1.

4- Ademais do até aqui visto, há que se considerar que nenhuma das partes alcançadas pelo Auto de Infração nem sequer constituem componentes de caçambas, como é o caso dos adaptadores de dentes, das bordas cortantes, das buchas, dos cantos-lâminas, dos cortadores laterais, dos dentes, dos espaçadores, dos conjuntos bordas-dentes, das lâminas de corte e das pontas de dentes. Com exceção das buchas, todas as demais aqui relacionadas se destinam ao ataque da matéria a ser tratada, seja para seu rompimento, seja para penetração nela, funções bem distintas da função da caçamba que é apenas de conter matéria retirada do solo a ser transferida para outro ponto. O fato de tantas partes serem acopladas à caçamba não lhes confere a condição de partes desta, pois nela são montadas com o fim de aproveitar o impulso que recebe do acionador hidráulico, impulso este que permite tratar adequadamente a matéria constituinte do solo ou de uma construção e que depois será removida e transportada na caçamba para condução até o ponto de despejo. É por essa razão que a classificação adequada a tais partes se dá no código 8431.49.29. Relativamente às partes de lagartas, um exame do Parecer da Organização Mundial das Aduanas 8431.49/1, atinente a correntes de rolamento de lagartas, mostra que estas correntes apenas devem ser classificadas como as próprias lagartas quando estejam munidas de sapatas e, mesmo referindo-se à aplicação a “bulldozers”, permanece razão para que se entenda válido o mesmo critério para outras máquinas da posição 84.29 tracionadas por lagartas.

Em outro Parecer se observa claro o entendimento proferido pela OMA no sentido de que, sendo a corrente passível de aplicação em lagartas de diferentes máquinas das Seções XVI e XVII, deve ela ser classificada como partes de máquinas diversas na subposição 8487.90, a comprovar que as correntes de rolamento como as aqui tratadas devem ser classificadas como partes das máquinas a que se destinam e não como lagartas, ainda que venham a incorporá-las.

Em vista do que ensinam os referidos Pareceres, resta demonstrado o acerto em classificar as correntes para escavadores e pás carregadoras como outras partes de máquinas ou aparelhos das posições 84.29 ou 84.30, sob o código residual 8431.49.29, uma vez que o código 8431.49.22, apontado no Auto, se presta a compreender unicamente lagartas.

Com iguais compreensão e razão, descabe considerar como lagartas as sapatas, os espaçadores de elos e os próprios elos de correntes, partes outras distintas das citadas especificadamente na subposição 8431.4 (cabines, lagartas, tanques de combustível e outros reservatórios). Não fora assim, a “extensão da compreensão” aventada pelo Sr. Auditor Fiscal daria lugar, por exemplo, a que se classificasse um bocal de tanque de combustível como o próprio tanque, ou uma coluna da cabina como se fosse a cabina em si. Dessa maneira, sapatas, elos de correntes e espaçadores de elos não são lagartas e como tal não podem ser classificadas, haja vista a presença de um código residual para abrigar outras partes das máquinas, isto é, 8431.49.29.

5- Relativamente às buchas do eixo da caçamba e às buchas dos eixos das correntes, foram prestadas informações através do Parecer Técnico fornecido pela impugnante que levam a conclusão de que as mesmas se classificam na posição 8483 visto se tratar de ligas de aço, enquadram-se na Nota da posição 8483, B, por serem concebidos como artigos de bronze. Trata-se de uma terceira classificação o que invalida a reclassificação feita pela fiscalização eis que os códigos NCM 8431.41.00 e 8431.49.22 indicados na autuação são incorretos para a classificação das buchas.

5- 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 (canal vermelho) de algumas Declarações de Importação (fls. 63.784/63.785). Cita jurisprudência judicial e administrativa.

6- Princípio da proteção da confiança com base no art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN: Ainda que se admita que a parametrização em canal vermelho/amarelo não impeça uma posterior revisão dos critérios jurídicos adotados pela RFB por ocasião do lançamento por meio do registro das DIs, é certo que não poderá cobrar juros nem aplicar multas à Impugnante, sob pena de violação do art. 100, inciso III e parágrafo único do CTN. Ora: tendo o legislador prestigiado a confiança nos casos de prática reiterada da autoridade administrativa, não subsiste a cobrança de juros e aplicação de multas no caso concreto, sob pena de violação do art. 100, inciso III, do CTN. O CARF corroborou este entendimento no recente Acórdão 3402-007.089, de 19/11/2019.

7- Ilegalidade da cobrança de PIS-Importação e Cofins-Importação com as alíquotas do art. 8º, §§ 9º e 9º-A da Lei 10.865/2004 – impugnante é fabricante de veículos automotores do art. 1º da lei 10.485/2004: considerando devida a reclassificação, é indevida a exigência das supostas diferenças quando indicou a NCM 8431.41.00 para o que denomina como conjunto de caçambas referente ao PIS/COFINS-Importação considerando as alíquotas de 3,12% (PIS-Importação) e 15,37% (COFINS-Importação e respectivo adicional de 1%), com base no artigo 8º, §§ 9º-A e 21, tendo em vista que a Impugnante é empresa fabricante de máquinas e veículos automotores indicados no art. 1º da Lei 10.485/2002. A legislação é muito clara: aplicam-se as alíquotas de PIS-Importação e COFINS-Importação dos §§ 9º e 9º-A na importação de autopeças dos Anexos I e II da Lei 10.485/2002, mas não se aplica ao estabelecimento que se dedica a fabricação de máquinas e veículos automotores indicados no art. 1º da Lei 10.485/2002 – justamente o caso da Impugnante, notória fabricante de máquinas no Brasil, como consta de seu contrato e de seu cartão CNPJ:

<small>CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL</small> 28.54-2-00 - Fabricação de máquinas e equipamentos para terraplenagem, pavimentação e construção, peças e acessórios, exceto tratores

8- Do ônus da prova da RFB e da ausência de laudo pericial indispensável à reclassificação: A fiscalização deixou de solicitar a confecção de laudo pericial técnico para poder confirmar o suposto erro de classificação das mercadorias importadas pela Impugnante e, ao mesmo tempo, confirmar aquelas classificações que entende como corretas, ausência esta que, nos termos das decisões proferidas pela própria RFB, configura a nulidade do AIIM e a manutenção da classificação indicada pelo importador. não é razoável que a Fiscalização autue a Impugnante sem que o conjunto probatório do caso específico lhe permita – no caso, sem que haja a elaboração de laudo pericial, indispensável para a correta avaliação das características físicas das mercadorias e, conseqüentemente, de sua eventual reclassificação. Junta jurisprudência administrativa.

9- Ao final requer total provimento à presente impugnação para declarar a improcedência do auto de infração, com a conseqüente extinção do crédito tributário lançado e a respectiva baixa no sistema. Subsidiariamente, caso o item não seja acatado, requer: seja afastada a aplicação das multas de (i) 1% por erro de classificação fiscal; e de (ii) 75% sobre a diferença de tributos recolhidos, em razão da proteção da confiança (art. 100 do CTN); e também afastada a cobrança de PIS-Importação e COFINS-Importação considerando as alíquotas do art. 8º, §§ 9º e 9º-A da Lei 10.865/2004, uma vez que a Impugnante é fabricante de veículos automotores listados no art. 1º da Lei 10.485/2004 e, portanto, não se sujeita a tais alíquotas.

A 16ª TURMA/DRJ09, Acórdão nº 109-018.578, deu parcial provimento à impugnação:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 02/02/2016 a 29/12/2020

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: 02/02/2016 a 29/12/2020

CLASSIFICAÇÃO. PARTES DE MÁQUINAS DA POSIÇÃO 8429

As partes e peças de caçamba (baldes), mesmo de mandíbulas, pás, ganchos e tenazes de máquina e equipamentos 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.

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.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 02/02/2016 a 29/12/2020

IMPORTAÇÃO DE PARTES DE MÁQUINAS E VEÍCULOS DA POSIÇÃO 8429. ALÍQUOTAS DE COFINS-IMPORTAÇÃO.

Não incide a majoração de alíquota de Cofins-Importação prevista na Lei n.º 10.865/2004, art. 8.º, § 9.º, na importação de partes de máquinas e veículos da posição 8429 efetuada pela pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos da posição 8429.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 02/02/2016 a 29/12/2020

IMPORTAÇÃO DE PARTES DE MÁQUINAS E VEÍCULOS DA POSIÇÃO 8429. ALÍQUOTAS DE PIS-IMPORTAÇÃO.

Não incide a majoração de alíquota de PIS-Importação prevista na Lei n.º 10.865/2004, art. 8.º, § 9.º, na importação de partes de máquinas e veículos da posição 8429 efetuada pela pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos da posição 8429.

A DRJ cancelou os autos de infração de PIS-Importação e Cofins-Importação:

A impugnante também contesta a exigência das Contribuições para PIS-Importação e Cofins-Importação nos percentuais de 3,12% e 15,37%, respectivamente, por estar amparada pela Lei n.º 10.865/2004, art. 8º, §§ 9º e 9º, já que é fabricante de veículos automotores.

Tem razão a impugnante.

A legislação que trata das Contribuições para PIS-Importação e Cofins-Importação são as Leis nºs 10.865/2004 e 10.485/2002.

(...)

Como se depreende da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, as contribuições em tela incidem sobre as importações com as alíquotas de 2,1% para /PIS-Importação e 9,65% (mais adicional de 1%) para Cofins-Importação. No §9.º do art.8.º da Lei n.º 10.865/2004 as alíquotas foram majoradas na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002, cuja NCM 8431 está incluída. Todavia há uma exceção a esta majoração que é quando a importação é efetuada pela pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos classificados, entre outros códigos, na NCM 8429 (máquinas carregadeiras e escavadeiras).

E a importadora se enquadra nesta exceção, como se verifica da atividade que desempenha, como consta de seu contrato (145/157) e de seu cartão CNPJ: (...)

Portanto é indevida a exigência das diferenças de alíquotas cobradas da autuada de PIS-Importação e Cofins-Importação. Como as autuações destas contribuições referem-se apenas a diferença de alíquotas decorrentes da aplicação indevida da legislação, como demonstrado no presente voto, não correspondendo a diferenças de alíquotas pela reclassificação (pois são as mesmas nas NCM envolvidas), devem ser cancelados os autos de infração de PIS-Importação e Cofins-Importação.

Por último a impugnante protesta pelo ônus da prova que caberia à RFB e da ausência de laudo pericial indispensável à reclassificação.

De fato, o ônus da prova cabe à autuante.

Mas as provas, no presente caso, foram trazidas pela importadora com suas informações e parecer técnico, além das descrições das mercadorias nas DI. Laudos ou perícias só se fazem necessários quando há dúvidas quanto à identificação dos produtos, condição essencial para se proceder à classificação tarifária. Mas todos os elementos constantes no processo não deixam dúvida, o que, aliás, foi declarado pela própria interessada, que os produtos eram partes de caçamba e lagartas, como já amplamente recorrido no presente voto. Portanto, plenamente dispensável a realização de laudo técnico para deslinde do litígio.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente reitera os termos de sua impugnação e acrescenta tópico.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de interposição, mas deve ser conhecido apenas em parte, em razão de preclusão.

A matéria relacionada ao tópico recursal “DA REDUÇÃO DO II POR FORÇA DO ACE-14 – INADMISSIBILIDADE DA COBRANÇA DO TRIBUTO SOB A ALÍQUOTA DE 14%” não foi trazida em impugnação. Logo, está preclusa, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/1972. Não conheço do recurso nessa matéria.

Conforme relatado, a autuação decorreu da reclassificação de mercadorias descritas como diversas partes de máquinas da posição 8429. A fiscalização entendendo que se tratava de partes de lagartas e caçambas e por aplicação das Notas 2 da Seção XVI e NESH da Seção XVI, em “Considerações Gerais”, parte II, e RGIs, reclassificou-as nas NCM na NCM 8431.41.00 (partes de caçambas) e 8431.49.22 (partes de lagartas). A autuada defende a classificação adotada na NCM 8431.49.29 por serem de partes das partes das máquinas e para isso, também utilizando as Notas e RGIs, existe posição específica para as partes. Com exceção das buchas do eixo da caçamba e às buchas dos eixos das correntes, entendendo que a melhor posição é 8483, visto se tratar de ligas de aço, concebidos como artigos de bronze.

A Recorrente sustenta a alegação de mudança de critério jurídico em ofensa ao art. 146 do CTN. Argumenta a interessada que parte das Declarações de Importação elencadas no lançamento foram parametrizadas no canal vermelho de conferência aduaneira, tendo sido objeto de análise documental e física e desembaraçadas sem a apresentação de qualquer exigência por parte das autoridades aduaneiras, inclusive no que diz respeito às suas respectivas declarações fiscais tarifárias, não sendo possível que agora ensejem a exigência de créditos fiscais sob o argumento classificação fiscal incorreta, pois o exame de classificação é etapa que deve ser realizada pelas autoridades fiscais durante o exame documental e físico, quando da parametrização do canal vermelho. Conclui como se o procedimento de desembaraço aduaneiro teria o status de lançamento não comportando mais modificação do lançamento fiscal, ainda que sujeito a revisão aduaneira.

Tal questão resta pacificada neste Conselho, na Súmula nº 216:

Súmula CARF nº 216

Aprovada pela 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.

Passando ao mérito da classificação das partes diversas que vão compor as lagartas e caçambas, que por sua vez são partes de máquinas carregadeiras e escavadeiras da posição 84.29, tem-se o seguinte:

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

8431.10 - De máquinas ou aparelhos da posição 84.25

(...)

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 angledozers

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

8431.43.10 De máquinas de sondagem rotativas

8431.43.90 Outras

8431.49 -- 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

8431.49.21 Cabinas

8431.49.22 Lagartas(esteiras)

8431.49.23 Tanques de combustível e demais reservatórios

8431.49.29 Outras

A questão foi bem analisada pela DRJ, nos seguintes termos:

A atuada foi intimada durante o processo investigatório, tendo respondido às intimações, fornecendo parecer técnico elaborado por equipe de engenharia da empresa com as informações técnicas das mercadorias importadas objeto da intimação. Afirmou que os produtos possuem existência e características próprias, isto é, que são componentes das lagartas e caçambas, mas que não poderiam ser vistas de forma independente e separadas do todo onde afirma que as mercadorias possuem existência e características próprias, isto é, que são componentes das lagartas e caçambas, mas que não poderiam ser vistas de forma independente e separadas do todo.

Não há contestação de que os produtos importados sejam partes integrantes de lagartas e caçambas de máquinas carregadeiras e escavadeiras da posição 84.29, tanto que a autuada classificou os produtos nesta posição, embora agora na impugnação até alegue de forma genérica que alguns produtos não seriam partes de lagartas e caçambas, contrariando seu próprio parecer técnico.

Ultrapassada a identificação das mercadorias, vemos que a controvérsia reside nas subposições de 2.º nível: (partes) próprias das lagartas e caçambas (8431.49.22 e 8431.41.00) ou na específica de partes (8431.49.29).

Com relação a partes das máquinas dos Capítulos 84 e 85 da TEC, temos 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) 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;

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;

Da leitura da Nota percebemos que as partes que compõe as máquinas do capítulo 84 tem tratamento diferenciado, sendo que as partes de máquinas da posição 8429 são localizadas na posição 8431, classificando-as na posição correspondente a estas máquinas.

Nas NESH da Seção XVI, em “Considerações Gerais”, parte II, consta:

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).

(grifos acrescentados)

A divergência suscitada, como antes dito, baseia-se na alegação de que as mercadorias importadas não são lagartas ou caçambas, ainda que possam vir a compô-las. Ou seja, a interessada defende que no subitem 8431.49.22 somente são classificáveis as próprias lagartas e no subitem 8431.41.00, as caçambas, pois os produtos são “partes das partes” que compõem as lagartas e caçambas.

Neste contexto, cumpre perquirir qual a correta classificação fiscal a ser adotada para as “partes das partes”, ou seja, para as partes de caçambas e partes de lagartas.

Em relação às partes de caçambas está se tratando de classificação de artigos em termos de subposição de 2º nível (8431.41.00).

Vale dizer que, por exemplo, as partes de caçamba poderiam, à primeira vista, ser classificadas tanto na subposição de 2º nível 8431.41.00 - Caçambas (Balde*), mesmo de mandíbulas, pás, ganchos e tenazes, quanto na subposição residual 8431.49 – Outras.

A classificação em nível de subposição obedece às determinações da RGI nº 6:

6. 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.

O texto das citadas subposições nada esclarece acerca da classificação das partes de caçambas. Da mesma forma, inexistente Nota de subposição neste caso.

Sendo assim, há que se considerar, na apuração do correto enquadramento fiscal, a determinação, constante na RGI nº 6, acerca da aplicação, mutatis mutandis, das RGIs precedentes.

A RGI nº 1, pois, dispõe que “a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo”. Da mesma forma, a própria RGI nº 6 assenta expressamente que “as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário”.

Portanto, a fim de se verificar o enquadramento das “partes das partes”, ou seja, das partes de caçambas, recorre-se novamente às Notas da Seção XVI, de onde se extrai:

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;

Mutatis mutandis, pois, as partes de caçambas, por exemplo, sendo artigos não excluídos pela Nota 1 da Seção XVI e pela Nota 1 do Capítulo 84, tampouco estando compreendidas em quaisquer das posições específicas dos Capítulos 84 e 85, sendo identificadas como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina compreendida em determinada subposição, classificam-se, conforme o caso, nesta subposição.

Há que se observar, para fins de análise das Notas da Seção XVI, que a denominação “máquinas” compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições 84 ou 85, conforme preceitua a Nota 5 da Seção XVI:

5.- Para a aplicação destas Notas, a denominação “máquinas” compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos Capítulos 84 ou 85.

Desta forma, aplicando-se, mutatis mutandis, a Nota 2.b) da Seção XVI, conforme determina a RGI nº 6 c/c RGI nº 1, as partes de caçambas, estando as caçambas contempladas em posição/subposição do Capítulo 84, classificam-se na subposição correspondente a estas, ou seja, 8431.41.00.

Raciocínio semelhante é aplicável às partes de lagartas.

Neste caso, está-se tratando de classificação de artigos em termos de subitem, haja vista que as lagartas se classificam no código 8431.49.22.

Assim sendo, as partes de lagartas poderiam, à primeira vista, ser classificadas tanto no subitem 8431.49.22 – Lagartas (esteiras), quanto no subitem residual 8431.49.29 – Outras.

A classificação em nível de subitem obedece às determinações da RGC nº 1:

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.

Para se buscar o correto enquadramento das partes de há que se observar, mutatis mutandis, as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

A RGI nº 1, relembre-se, dispõe que “a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo”.

Portanto, a fim de se verificar o enquadramento das “partes das partes”, ou seja, das partes de lagartas, recorre-se, novamente, às Notas da Seção XVI, citadas acima.

Mutatis mutandis, pois, as partes de lagartas, sendo artigos não excluídos pela Nota 1 da Seção XVI e pela Nota 1 do Capítulo 84, tampouco estando compreendidas em quaisquer das posições específicas dos Capítulos 84 e 85, sendo identificadas como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina compreendida em determinado subitem, classificam-se, conforme o caso, neste subitem.

Há que se observar, novamente, para fins de análise das Notas da Seção XVI, que a denominação “máquinas” compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições 84 ou 85, conforme preceitua a já citada Nota 5 da Seção XVI.

Desta forma, aplicando-se, *mutatis mutandis*, a Nota 2.b) da Seção XVI, conforme determina a RGC nº 1 c/c RGI nº 1, considerando que as lagartas estão contempladas em posição, subposição, item e subitem do Capítulo 84, as partes de lagartas classificam-se no subitem correspondente a estas, ou seja, 8431.49.22.

Importante destacar que não é apenas o texto das posições e subposições que define a classificação, mas a combinação desses textos com a observância das Notas de Seção e de Capítulo (RGI 1), igualmente aplicáveis às subposições, salvo disposição em contrário, por expressa previsão da RGI 6 (“Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário”).

No caso, a disciplina da Nota 2 b) da Seção XVI destina-se justamente a conduzir a classificação das “partes” para a posição ou subposição das “máquinas” quando não há alusão expressa às “partes”, posto que, do contrário, sua existência não se faria necessária.

Como antes exposto, a classificação fiscal adotada pela fiscalização encontra-se fundamentada e está de acordo com as normas vigentes no país, não se vislumbrando na alegação da impugnante razão suficiente a modificar o lançamento.

Relativamente às buchas do eixo da caçamba e às buchas dos eixos das correntes, a impugnante traz alguns argumentos de que estes produtos se enquadrariam na posição 8483 por se tratar de ligas de aço, concebidos como artigos de bronze. Todavia não há qualquer demonstração nem técnica, nem da aplicação das RGI para classificar estes produtos nesta posição. Alegações feitas de forma muito sumária e, portanto, não merecem acolhida.

Por estar de acordo com as razões da decisão recorrida, entendo pela manutenção da autuação.

A DRJ já cancelou os autos de PIS e COFINS importação.

Multa Regulamentar prevista no art. 84, da MP nº 2.158-35, de 2001

A autoridade fiscal lançou a multa regulamentar de 1%, conforme art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35:

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

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

Contudo, a Lei Complementar nº 227/2026, DOU 15/01/2026, em seu art. 181 revogou expressamente a referida multa:

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;

Por conseguinte, a multa objeto deste processo foi suprimida do ordenamento jurídico.

Logo, a cobrança da multa deve ser cancelada.

Conclusão

Do exposto, voto por conhecer em parte do recurso, à exceção da matéria preclusa, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para afastar a aplicação da multa fundamentada no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro