



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11078.720042/2019-00</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-004.220 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	JOHN DEERE BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Data do fato gerador: 02/06/2014

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

REVISÃO ADUANEIRA. DESEMBARAÇO EM CANAL VERMELHO. INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO ANTERIOR. INAPLICABILIDADE DO ART. 146 DO CTN. O desembaraço aduaneiro não constitui lançamento tributário, mas mero ato de controle administrativo para liberação de mercadorias. Os tributos aduaneiros são lançados por homologação (art. 150 do CTN), perfectibilizando-se apenas por ato expresso da autoridade ou pelo decurso do prazo quinquenal. A conferência aduaneira, ainda que em canal vermelho, não configura homologação expressa nem fixa critério jurídico vinculante. A revisão aduaneira (art. 54 do DL 37/66; art. 638 do Decreto 6.759/09) consiste em reexame do despacho de importação, e não revisão de lançamento anterior. Precedentes do STJ (REsp 1.656.572/RS) e do CARF (Acórdão 302-39023/2007).

LAUDO PERICIAL. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. DESNECESSIDADE. ATIVIDADE JURÍDICA DE COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO AUDITOR-FISCAL. A classificação fiscal é atividade jurídica de competência privativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 142 do CTN, art. 6º da Lei 10.593/02 e art. 5º, parágrafo único, da Lei 13.464/17. O art. 30, § 1º, do Decreto 70.235/72 expressamente dispõe que "não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos". A perícia técnica somente se faz necessária para identificação de características físicas, químicas ou funcionais das mercadorias que sejam desconhecidas ou controvertidas. No caso concreto, a natureza e destinação das mercadorias são incontroversas, tendo a própria recorrente fornecido informações que caracterizam os produtos como partes de lagartas.

MULTAS. ALEGAÇÃO DE CONFISCO. INCOMPETÊNCIA DO CARF PARA AFASTAR APLICAÇÃO DE LEI. SÚMULA CARF Nº 2. A autoridade administrativa julgadora não possui competência para declarar a inconstitucionalidade de lei ou decreto (Súmula CARF nº 2; art. 26-A do Decreto 70.235/72). As multas aplicadas possuem previsão legal expressa: multa de 1% sobre o valor aduaneiro (art. 84, I, da MP 2.158-35/01) e multa de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei 9.430/96). O STF reconhece como confiscatórias apenas multas de 100% ou mais do valor do tributo (ADI 551/RJ; ADI 1075-MC/DF). A multa de 1% possui limitação de 10% do valor total da DI (art. 69 da Lei 10.833/03), observando-se a proporcionalidade.

PRÁTICAS REITERADAMENTE OBSERVADAS. ART. 100, III, DO CTN. INAPLICABILIDADE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO NÃO CONFIGURA PRÁTICA REITERADA. As "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas" a que se refere o art. 100, III, do CTN correspondem a posicionamentos institucionais da Administração Tributária, externados por meio de atos normativos, soluções de consulta ou decisões administrativas reiteradas. O desembaraço de Declarações de Importação não configura prática reiterada, porquanto a conferência aduaneira constitui ato de controle para liberação de mercadorias, sem efeito homologatório ou vinculante quanto à interpretação da legislação tributária.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade da multa, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade por alteração de critério jurídico e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, apenas para afastar a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, ante a revogação expressa do dispositivo legal que amparava sua exigência, nos termos do art. 181 da LC nº 227/2026 c/c art. 106, II, 'a', do CTN.

*Assinado Digitalmente*

**ADRIANO MONTE PESSOA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

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

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

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por JOHN DEERE BRASIL LTDA. contra o Acórdão nº 103-012.755, proferido pela 2ª Turma da DRJ03, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente.

O auto de infração foi lavrado para exigir crédito tributário no montante de R\$ 1.523.015,71 (um milhão, quinhentos e vinte e três mil, quinze reais e setenta e um centavos), composto por: (i) diferença de Imposto de Importação no valor de R\$ 602.335,63; (ii) diferença de IPI vinculado à importação no valor de R\$ 30.117,22; (iii) multa de ofício de 75% sobre a diferença de tributos; (iv) multa de 1% sobre o valor aduaneiro por erro de classificação fiscal no valor de R\$ 330.549,75; e (v) juros de mora.

Conforme relatório de fiscalização (TDPF nº 1000100-2018-01745-3), a autoridade fiscal apurou que a recorrente, no período de 02/06/2014 a 25/04/2019, importou peças e componentes de esteiras de tração (sapatas, correntes, elos, pinos e buchas) classificando-os nos códigos NCM 7307.29.00, 7315.12.90, 7315.89.00, 7318.24.00, 8412.21.10, 8431.49.22 e 8431.49.29. A fiscalização entendeu que todas essas mercadorias, por serem partes de lagartas destinadas a máquinas das posições 84.29 e 84.30, deveriam ser classificadas no código NCM 8431.49.22 (Lagartas).

A fundamentação da reclassificação baseou-se na aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI nº 1 e nº 6), da Regra Geral Complementar nº 1 (RGC-

1) da NCM, e da Nota 2, alínea "b", da Seção XVI do Sistema Harmonizado, que determina que as partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas a máquinas de determinada posição classificam-se na posição correspondente ou em posições específicas de partes, como é o caso da posição 84.31.

A autoridade fiscal utilizou ainda como subsídio o Parecer da OMA nº 1 da subposição 8431.49, que estabelece que as correntes de rolamento reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas a serem utilizadas como lagartas classificam-se na subposição 8431.49. Ademais, baseou a reclassificação nas informações prestadas pela própria contribuinte em resposta às intimações fiscais e no catálogo de peças disponível no sítio eletrônico da empresa.

Cientificada do auto de infração em 16/05/2019, a contribuinte apresentou impugnação em 14/06/2019, alegando, em síntese: (1) que a classificação fiscal adotada está correta, devendo as partes de lagartas ser enquadradas no código residual 8431.49.29 ("Outras"); (2) que a autuação configura mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN, uma vez que diversas DIs foram parametrizadas em canal vermelho e desembaraçadas sem exigência fiscal; (3) ausência de laudo pericial indispensável à reclassificação fiscal; e (4) caráter confiscatório das multas aplicadas.

A impugnação foi julgada improcedente pelo Acórdão nº 103-012.755 de fls. 1372/1394 da 2ª Turma da DRJ03, proferido em 27/06/2023, que manteve integralmente o crédito tributário constituído.

Intimada da decisão de primeira instância em 03/07/2023, conforme fls. 1701, a contribuinte interpôs o presente recurso voluntário às fls. 1705/1725 em 31/07/2023, reiterando, em essência, as alegações apresentadas na impugnação e trazendo os seguintes argumentos adicionais:

(a) Quanto à classificação fiscal, sustenta que a Nota 2, alínea "b", da Seção XVI não autoriza classificar "partes de partes" no mesmo código das partes, argumentando que, quando o Sistema Harmonizado pretende incluir partes de partes em determinado código, utiliza expressamente a locução "e suas partes". Invoca ainda o Parecer OMA nº 1 da subposição 8431.49, argumentando que este apenas autoriza classificar como lagartas as correntes de rolamento "quando munidas de sapatas", de modo que os componentes individuais (sapatas, elos, pinos, buchas) não estariam abrangidos.

(b) No tocante à alegação de mudança de critério jurídico, cita o Acórdão CARF nº 3401-009.920, de 27/10/2021, que teria decidido pela impossibilidade de revisão aduaneira de mercadorias desembaraçadas em canal vermelho, salvo quando embasada em informação não disponível no momento do desembaraço.

(c) Reitera a necessidade de laudo pericial, invocando o art. 9º do Decreto 70.235/72, que prevê que os autos de infração deverão estar instruídos com "termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito".

(d) Subsidiariamente, alega que o desembaraço reiterado de DIs em canal vermelho configuraria "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas" nos termos do art. 100, III, do CTN, o que excluiria a imposição de penalidades e juros.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Passo ao exame das razões recursais, refutando, por tópicos, todas as alegações da recorrente.

### **1. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS PARTES DE LAGARTAS NO CÓDIGO NCM 8431.49.22**

A recorrente sustenta que a classificação fiscal das partes de lagartas (sapatas, correntes, elos, pinos e buchas) no código NCM 8431.49.22 seria equivocada, defendendo o enquadramento no código residual 8431.49.29 ("Outras"). Argumenta que a Nota 2, alínea "b", da Seção XVI do Sistema Harmonizado não abrangeria "partes de partes" e que o Parecer OMA nº 1 da subposição 8431.49 somente autorizaria classificar como lagartas as correntes "quando munidas de sapatas".

Sem razão a recorrente.

A classificação fiscal de mercadorias no âmbito do Sistema Harmonizado e da Nomenclatura Comum do Mercosul obedece a um conjunto hierárquico de regras interpretativas. A RGI nº 1 estabelece que, para efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. A RGI nº 6 estende esse princípio às subposições, e a RGC nº 1 da NCM o aplica, mutatis mutandis, aos itens e subitens.

A Nota 2 da Seção XVI do Sistema Harmonizado disciplina a classificação de partes de máquinas e estabelece, em sua alínea "b", regra específica para partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas a determinada máquina:

"2.- Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas [...] classificam-se de acordo com as regras seguintes: [...]  
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."

A aplicação sistemática dessa norma à espécie conduz à seguinte conclusão: as partes e componentes de lagartas (sapatas, correntes, elos, pinos e buchas) são inequivocamente reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinados às máquinas das posições 84.29 (Bulldozers, niveladoras, raspadores, etc.) e 84.30 (outras máquinas de terraplenagem). Portanto, devem ser classificados na posição correspondente a essas máquinas ou, conforme expressamente previsto na norma, na posição 84.31, que engloba as partes de máquinas das posições 84.25 a 84.30.

No desdobramento em subposições, a subposição 8431.4 corresponde às partes de máquinas das posições 84.26, 84.29 ou 84.30. No nível de item, o código 8431.49.2 especifica as partes de máquinas das posições 84.29 ou 84.30. Finalmente, no nível de subitem, o código 8431.49.22 é dedicado expressamente às "Lagartas (esteiras)".

A recorrente argumenta que o subitem 8431.49.22 abrangeria exclusivamente o conjunto completo da lagarta, não alcançando suas partes componentes. Tal interpretação, contudo, não encontra amparo nas regras de classificação fiscal.

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

Em segundo lugar, o Parecer da OMA nº 1 da subposição 8431.49 corrobora esse entendimento. Referido parecer estabelece que as "correntes de rolamento" reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas a serem utilizadas como lagartas classificam-se na subposição 8431.49. A recorrente alega que o parecer exigiria que as correntes estivessem "munidas de sapatas" para serem classificadas como lagartas. Tal interpretação é equivocada.

O texto do Parecer OMA nº 1 da subposição 8431.49 é o seguinte: "Correntes de rolamento: Reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas, quando munidas de sapatas, a serem utilizadas como lagartas: De bulldozer." A expressão "quando munidas de sapatas" qualifica a condição em que as correntes são utilizadas como lagartas, e não uma exigência para sua classificação na subposição 8431.49. O parecer estabelece, justamente, que correntes destinadas a compor lagartas classificam-se conjuntamente com estas na subposição 8431.49, independentemente de estarem ou não acompanhadas das sapatas no momento da importação.

Ademais, a Solução de Consulta Cosit nº 98.071, de 21/02/2020, embora publicada posteriormente aos fatos geradores, decidiu especificamente pela classificação de elos de aço

para lagartas de bulldozers no código NCM 8431.49.22, utilizando exatamente os mesmos fundamentos adotados pela fiscalização no presente caso. A ementa da referida Solução de Consulta é a seguinte:

"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 [...]"

Por fim, cumpre rechaçar o argumento de que o código residual 8431.49.29 ("Outras") seria o adequado para classificar as partes de lagartas. Os códigos residuais na nomenclatura tarifária destinam-se exclusivamente a mercadorias que não encontram especificação própria em outro código. No caso, havendo código específico para lagartas (8431.49.22) e sendo as partes em questão reconhecíveis como destinadas a compor lagartas, não há fundamento para enquadrá-las no código residual.

Ressalte-se que a própria recorrente, nas informações prestadas em resposta às intimações fiscais, reconheceu que as mercadorias importadas são peças e componentes de esteiras de tração (lagartas) utilizadas em tratores e máquinas de construção civil. A natureza e destinação das mercadorias, portanto, são incontroversas.

Diante do exposto, resta comprovada a correção da classificação fiscal adotada pela autoridade fiscal, devendo as partes de lagartas (sapatas, correntes, elos, pinos e buchas) ser classificadas no código NCM 8431.49.22.

## **2. DA ALEGAÇÃO DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - INAPLICABILIDADE DO ART. 146 DO CTN**

A recorrente sustenta que a autuação configuraria mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN, uma vez que diversas Declarações de Importação foram parametrizadas em canal vermelho e desembaraçadas sem exigência fiscal, o que teria consolidado entendimento favorável à classificação adotada pela contribuinte.

O argumento não prospera.

O art. 146 do Código Tributário Nacional estabelece que "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

A norma pressupõe, como se extrai de seu texto, que tenha havido prévio exercício de lançamento pela autoridade administrativa, no qual tenha sido adotado determinado critério

jurídico. Somente nessa hipótese é que a modificação do critério restaria vedada para fatos geradores anteriores.

Ocorre que o desembaraço aduaneiro não constitui lançamento tributário. Trata-se, na verdade, de ato de controle administrativo pelo qual se registra a conclusão da conferência aduaneira, autorizando a liberação das mercadorias importadas. A natureza jurídica do desembaraço está definida no art. 571 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09):

"Art. 571. Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira."

Os tributos incidentes sobre as importações são lançados por homologação, nos termos do art. 150 do CTN. Nessa modalidade de lançamento, o sujeito passivo antecipa o pagamento com base em sua própria apuração, cabendo à autoridade administrativa homologar, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo contribuinte.

A conferência aduaneira, ainda que realizada em canal vermelho (com verificação física e documental das mercadorias), não configura ato de homologação expressa do lançamento. A finalidade da conferência aduaneira é identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento das obrigações exigíveis em razão da importação (art. 564 do Regulamento Aduaneiro).

O desembaraço, portanto, representa apenas a liberação das mercadorias após a conferência, sem efeito homologatório sobre os tributos declarados e pagos antecipadamente pelo importador. A homologação tácita somente se opera pelo decurso do prazo quinquenal sem pronunciamento da Fazenda Pública (art. 150, § 4º, do CTN).

Nesse sentido, a revisão aduaneira prevista no art. 54 do Decreto-Lei 37/66 e no art. 638 do Decreto 6.759/09 constitui procedimento fiscal destinado a apurar a regularidade do pagamento dos tributos e a exatidão das informações prestadas pelo importador, podendo ser realizada no prazo de cinco anos contados do registro da Declaração de Importação. A revisão aduaneira incide sobre o despacho de importação, e não sobre lançamento anterior, que sequer existe no momento do desembaraço.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que a conferência aduaneira e o desembaraço não impedem a revisão aduaneira. Confira-se:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. [...] DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CONFERÊNCIA. CANAIS VERMELHO E AMARELO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE. [...] 3. A conferência aduaneira e o posterior desembaraço (arts. 564 e 571 do Decreto 6.759/2009) não impedem que o Fisco realize o procedimento de revisão aduaneira, respeitado o prazo decadencial de cinco anos (art. 638 do Decreto 6.759/2009) (REsp 1.201.845/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24/11/2014). [...] Recurso Especial

parcialmente conhecido e, nessa parte, provido." (STJ - REsp 1656572/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/04/2017, DJe 02/05/2017)

No mesmo sentido, o CARF já decidiu que a revisão aduaneira não configura mudança de critério jurídico:

"CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. Período de apuração: 16/01/1998 a 21/08/2001 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. Em segundo grau de julgamento, não cabe a apreciação de matéria que não foi objeto de contestação na impugnação inicial apresentada. REVISÃO ADUANEIRA. FINALIDADE. PRAZO. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação. A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos contados da data do registro da declaração de importação correspondente. DESPACHO ADUANEIRO. LANÇAMENTO. PROCEDIMENTOS DIVERSOS. Enquanto o despacho aduaneiro de importação objetiva, mediante conferências definidas em critérios de amostragem, o regular ingresso de mercadoria importada no País, a atividade de lançamento almeja a constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa. REVISÃO DE LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. Não havendo lançamento por conta única e exclusivamente da realização de conferência aduaneira, afasta-se também a ideia de ocorrência de revisão de lançamento. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A revisão pela Administração de errônea classificação fiscal utilizada pelo importador não caracteriza mudança de critério jurídico. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA. Conversor de Protocolo para Interconexão de Redes, mercadoria objeto da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DIANA nº 23, de 25/02/2003, classifica-se no código NCM 8517.50.99. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO." (Acórdão n. 3802-000.195, Relator: Regis Xavier Holanda).

Quanto ao Acórdão CARF nº 3401-009.920/2021 citado pela recorrente, cumpre esclarecer que referido precedente tratou de situação específica em que a revisão aduaneira pretendia utilizar como fundamento laudo pericial sobre mercadorias distintas das efetivamente importadas. O caso concreto não se assemelha ao presente, em que a fiscalização baseou-se nas próprias informações prestadas pela contribuinte nas DIs e nas respostas às intimações fiscais, não havendo qualquer alteração nos fatos conhecidos pela autoridade.

Ademais, ainda que se admitisse a existência de prévio "critério jurídico" fixado no desembaraço, seria necessário demonstrar que tal critério foi adotado de forma expressa e fundamentada. O mero desembaraço sem exigência fiscal não configura fixação de critério

jurídico, mas tão somente liberação das mercadorias após conferência que não identificou irregularidades ostensivas.

Portanto, não tendo havido lançamento anterior cuja classificação fiscal pudesse vincular a Administração Tributária, resta afastada a alegação de mudança de critério jurídico.

### 3. DA DESNECESSIDADE DE LAUDO PERICIAL PARA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

A recorrente alega que a ausência de laudo pericial acarretaria a nulidade do auto de infração, invocando o art. 9º do Decreto 70.235/72, que prevê que os autos de infração devem estar instruídos com "termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito".

A alegação deve ser rejeitada.

A classificação fiscal de mercadorias é atividade jurídica de competência privativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional, o art. 6º da Lei 10.593/02 e o art. 5º, parágrafo único, da Lei 13.464/17.

O art. 30, § 1º, do Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei 9.532/97, é expresso ao estabelecer que "não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos":

"Art. 30. [...] § 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos."

A norma distingue claramente a classificação fiscal, que é atividade jurídica de subsunção da mercadoria à nomenclatura tarifária, dos aspectos técnicos que eventualmente subsidiam a classificação, como características físicas, químicas ou funcionais das mercadorias.

A perícia técnica somente se faz necessária quando há dúvida ou controvérsia sobre as características da mercadoria que possam influenciar sua classificação. No caso concreto, a natureza e destinação das mercadorias importadas são incontroversas. A própria recorrente, nas informações prestadas em resposta às intimações fiscais e em sua impugnação, reconheceu que se trata de peças e componentes de esteiras de tração (lagartas) para tratores e máquinas de construção civil.

O CARF já se manifestou no sentido de que a classificação fiscal é atividade jurídica distinta da análise técnica das mercadorias:

"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.) 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." (CARF, Acórdão 3401-003.229, Sessão de 26/09/2016, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan)

No presente caso, a autoridade fiscal baseou a reclassificação nas informações prestadas pela própria contribuinte nas Declarações de Importação e nas respostas às intimações fiscais, bem como no catálogo de peças disponível no sítio eletrônico da empresa. Tais informações são suficientes para caracterizar as mercadorias como partes de lagartas destinadas a máquinas das posições 84.29 e 84.30, dispensando qualquer análise pericial adicional.

Ressalte-se que a recorrente sequer requereu a realização de perícia técnica em sua impugnação ou no presente recurso voluntário. Ademais, ainda que houvesse necessidade de diligência, esta poderia ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72, não configurando, em nenhuma hipótese, causa de nulidade do auto de infração.

Diante do exposto, resta afastada a alegação de nulidade por ausência de laudo pericial.

#### **4. DAS MULTAS APLICADAS - PREVISÃO LEGAL E INCOMPETÊNCIA PARA DECLARAR INCONSTITUCIONALIDADE**

A recorrente alega que as multas aplicadas (multa de 1% sobre o valor aduaneiro e multa de ofício de 75%) teriam caráter confiscatório, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal.

A alegação não merece acolhida.

Primeiramente, é vedado aos órgãos de julgamento do contencioso administrativo fiscal afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei 11.941/2009:

"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

A Súmula CARF nº 2 consolida esse entendimento: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

As multas aplicadas possuem expressa previsão legal. A multa de 1% sobre o valor aduaneiro decorre do art. 84, inciso I, da Medida Provisória 2.158-35/2001, que prevê penalidade para mercadoria "classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul". A multa de ofício de 75% está prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, aplicável às hipóteses de falta de pagamento ou recolhimento de tributo.

Ainda que se pudesse examinar o mérito da alegação de confisco, cumpre registrar que o Supremo Tribunal Federal reconhece como confiscatórias apenas multas de 100% ou mais do valor do tributo, conforme se extrai dos julgamentos da ADI 551/RJ e da ADI 1075-MC/DF.

A multa de ofício de 75% aplicada no presente caso está dentro dos parâmetros de razoabilidade reconhecidos pela jurisprudência do STF.

Quanto à multa de 1% sobre o valor aduaneiro, cumpre destacar que o art. 69 da Lei 10.833/03 estabelece limite máximo de 10% do valor total da Declaração de Importação, observando-se assim a proporcionalidade da penalidade.

Portanto, sendo as multas previstas em lei e não configurando hipótese de confisco reconhecido pela jurisprudência, não há fundamento para seu afastamento.

## **5. DA EXTINÇÃO DA MULTA DE 1% PELA LEI COMPLEMENTAR N. 227/2026 – APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA**

Com efeito, a Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, publicada no Diário Oficial da União em 14 de janeiro de 2026, que institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS), dispõe sobre o processo administrativo tributário do IBS e sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos, entre outras providências, promoveu significativas alterações na legislação tributária e aduaneira brasileira, inclusive revogando expressamente diversos dispositivos da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Dentre as revogações promovidas pela Lei Complementar nº 227/2026, destaca-se aquela constante do artigo 181, inciso II, que revogou expressamente o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. O referido artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001 constituía o fundamento legal para a aplicação de multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada quando esta fosse "classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria" ou "quantificada incorretamente na unidade de medida estatística estabelecida pela Secretaria da Receita Federal", bem como quando houvesse descrição incompleta ou incorreta da mercadoria.

No caso dos autos, a autuação fiscal foi fundamentada precisamente no artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001, que tipificava a infração por preenchimento incompleto da descrição de produtos objeto de importação e estabelecia a penalidade correspondente. Com a revogação expressa desse dispositivo pela Lei Complementar nº 227/2026, desapareceu o fundamento legal que sustentava a exigência fiscal, operando-se verdadeira abolição da infração e da correspondente penalidade.

A questão que se coloca, portanto, é a da aplicação retroativa da lei nova mais benéfica ao contribuinte. O artigo 106 do Código Tributário Nacional disciplina a matéria nos

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

No presente caso, opera-se a hipótese prevista no artigo 106, inciso II, alínea "a", do CTN: a lei nova (LC 227/2026) deixou de definir como infração a conduta anteriormente tipificada no artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001. A revogação expressa do dispositivo sancionador implica a abolição da infração tributária, situação análoga à "abolitio criminis" do Direito Penal, que impõe a cessação imediata de todos os efeitos punitivos da norma revogada, inclusive em relação aos fatos ocorridos anteriormente à revogação, desde que ainda não definitivamente julgados.

A retroatividade da lei mais benéfica em matéria de infrações e penalidades tributárias é princípio consagrado no ordenamento jurídico brasileiro, com fundamento não apenas no artigo 106 do CTN, mas também no princípio constitucional da retroatividade da lei penal mais benéfica (artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal), aplicável por analogia às sanções administrativas. O Supremo Tribunal Federal, em diversos precedentes, reconheceu a aplicação do princípio da retroatividade benigna às penalidades administrativas, por força do princípio da isonomia e da proporcionalidade.

É incontroverso que o presente processo administrativo ainda não foi definitivamente julgado, encontrando-se pendente de apreciação por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assim, preenchido o requisito temporal previsto no artigo 106, inciso II, do CTN, impõe-se a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 227/2026, que, ao revogar o artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001, deixou de definir como infração a conduta imputada à Recorrente.

Registre-se que a revogação do artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001 insere-se no contexto mais amplo da Reforma Tributária implementada pelas Leis Complementares nº 214/2025 e nº 227/2026, que promoveram profunda reestruturação do sistema tributário nacional, inclusive no que se refere às infrações e penalidades aduaneiras. A nova sistemática busca simplificar e racionalizar a legislação tributária, eliminando dispositivos considerados obsoletos ou excessivamente onerosos aos contribuintes.

Não se ignora que a revogação do dispositivo sancionador pode ter sido motivada pela reestruturação das infrações aduaneiras em outros diplomas normativos. Todavia, enquanto não editada nova norma que tipifique a conduta anteriormente prevista no artigo 84 da MP nº 2.158-35/2001, prevalece a abolição da infração, com a consequente extinção dos processos administrativos pendentes de julgamento que tenham por fundamento o dispositivo revogado.

Eventual nova tipificação da conduta somente poderá alcançar fatos ocorridos após a sua vigência, em respeito ao princípio da irretroatividade da lei mais gravosa.

Destarte, com fundamento no artigo 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 181, inciso II, da Lei Complementar nº 227/2026, que revogou expressamente o artigo 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, fundamento legal da autuação, declaro extinta a multa de 1% sobre o valor aduaneiro integrante do crédito tributário constituído em desfavor da Recorrente, pela inexistência superveniente de fundamento legal para a penalidade aplicada.

#### **6. DA INAPLICABILIDADE DO ART. 100, III, DO CTN - PRÁTICAS REITERADAMENTE OBSERVADAS**

Subsidiariamente, a recorrente alega que o desembaraço reiterado de DIs em canal vermelho configuraria "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas" nos termos do art. 100, III, do CTN, o que excluiria a imposição de penalidades, juros de mora e atualização monetária (parágrafo único do art. 100 do CTN).

A alegação não procede.

As "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas" a que se refere o art. 100, III, do CTN correspondem a posicionamentos institucionais da Administração Tributária, externados de forma a orientar os contribuintes quanto à interpretação da legislação. São exemplos de práticas reiteradas os atos normativos, as soluções de consulta e as decisões administrativas reiteradas em determinado sentido.

O desembaraço de Declarações de Importação, mesmo quando realizado em canal vermelho, não configura prática reiterada nos termos do art. 100, III, do CTN. A conferência aduaneira é procedimento de controle para liberação de mercadorias, sem efeito de fixar interpretação oficial da legislação tributária. O desembaraço significa apenas que não foram identificadas irregularidades ostensivas no momento da conferência, não equivalendo a uma manifestação institucional da Administração sobre a correta classificação fiscal das mercadorias.

Para que se configure a "prática reiterada" apta a excluir penalidades, seria necessário demonstrar que a Administração Tributária, de forma institucional e reiterada, manifestou-se favoravelmente à classificação fiscal adotada pela contribuinte. Tal demonstração não foi feita pela recorrente.

Pelo contrário, a Solução de Consulta Cosit nº 98.071/2020, embora posterior aos fatos geradores, evidencia que a posição institucional da Receita Federal do Brasil é no sentido de que as partes de lagartas devem ser classificadas no código NCM 8431.49.22.

Portanto, resta afastada a alegação de aplicação do art. 100, III e parágrafo único, do CTN.

## 7. CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade da multa, rejeitar a preliminar de nulidade por alteração de critério jurídico e, no mérito, dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, apenas 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*

**ADRIANO MONTE PESSOA**