



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12266.721019/2018-99
ACÓRDÃO	3002-004.601 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 02/02/2018, 28/02/2018

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não é nula a decisão que enfrenta a controvérsia classificatória com apoio nas Regras Gerais de Interpretação, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, em parecer de classificação da Organização Mundial das Alfândegas e em parecer normativo, examinando individualmente cada adição impugnada.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. VEÍCULO DE QUATRO RODAS PARA TODO TERRENO (ATV). POSIÇÃO 87.03. PARTES E ACESSÓRIOS. POSIÇÃO 87.08.

O parecer de classificação da Organização Mundial das Alfândegas relativo à subposição 8703.21, vigente à data do registro da declaração, descreve o veículo de quatro rodas para todo terreno, com chassi tubular, selim do tipo utilizado em motocicletas, guidão, pneumáticos de baixa pressão e direção segundo o princípio de Ackerman. Classificado o veículo na posição 87.03, suas partes e acessórios seguem a posição 87.08, e não a 87.14, reservada às partes dos veículos das posições 87.11 a 87.13.

MULTA REGULAMENTAR DE 1% SOBRE O VALOR ADUANEIRO. ART. 84, I, DA MP Nº 2.158-35/2001. REVOGAÇÃO PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 227/2026. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, "A", DO CTN.

Revogada a norma que definia a conduta como infração punível, aplica-se a lei nova ao ato pretérito não definitivamente julgado, com o cancelamento integral da penalidade.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 02/02/2018, 28/02/2018

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. TEMA 1.293/STJ. MULTA ART. 84, I, MP 2.158-35/2001. NATUREZA TRIBUTÁRIA. SÚMULA CARF Nº 11.

A prescrição intercorrente (art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999) é inaplicável ao PAF (Súmula CARF nº 11). A multa por erro de NCM tem natureza tributária, pois visa instrumentalizar a constituição do crédito fiscal — lançado no próprio auto —, o que atrai a ressalva do item 3 do Tema nº 1.293/STJ e o art. 5º da Lei nº 9.873/1999.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. MANUTENÇÃO. ART. 100, § ÚNICO E 112 DO CTN. DÚVIDA NÃO DEMONSTRADA. ART. 101 DO DL 37/1966. NORMAS COMPLEMENTARES. JUROS DE MORA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. SÚMULA CARF Nº 5.

A exoneração da penalidade (art. 112 do CTN) demanda nexo entre a dúvida interpretativa e a conduta do autuado, não aproveitando ao contribuinte Soluções de Consulta regionais expedidas para terceiros e sem efeito geral (art. 101 do Decreto-lei nº 37/1966). Juros de mora têm natureza indenizatória e incidem objetivamente (art. 161 do CTN e Súmula CARF nº 5), sendo inalcançáveis pelo art. 112 do CTN. Inaplicável o art. 100, parágrafo único, do CTN quando a orientação invocada não se qualificava como norma complementar oponível ao autuado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão: Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, da seguinte forma: (1) por unanimidade de votos, para rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido por ausência de fundamentação e cerceamento do direito de defesa; (2) por unanimidade de votos, para manter a classificação fiscal das partes e acessórios de quadriciclo na posição 87.08 e seus desdobramentos; (3) por unanimidade de votos, para rejeitar a alegação de mudança de critério jurídico e de impossibilidade de revisão da classificação após o desembaraço, nos termos do art. 146 do CTN; (4) por unanimidade de votos, para cancelar a multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, por aplicação retroativa da lei mais benigna, nos termos do art. 106, II, “a”, do CTN, em razão da revogação, pelo art. 181 da Lei Complementar nº 227/2026, do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e do art. 69 da Lei nº 10.833/2003; (5) por maioria de votos, para rejeitar a alegação de prescrição intercorrente, ainda que de forma subsidiária; vencida a Conselheira Relatora Neiva Aparecida Baylon; (6) por maioria de votos, para manter a cobrança das multas de ofício de 75% e dos juros de mora; vencida a Conselheira Relatora Neiva Aparecida Baylon, que votou pela exclusão dessas rubricas com fundamento no parágrafo único do art. 100 e no art. 112 do CTN. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Renata Casorla Mascareñas.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon – Relatora

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renata Casorla Mascareñas, Adriano Monte Pessoa, Ana Paula Pedrosa Giglio (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Moto Honda da Amazônia Ltda. contra o Acórdão nº 109-020.589, de 19 de dezembro de 2023, da 4ª Turma da DRJ09, que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário.

O Auto de Infração foi lavrado em 17/07/2018, pela Alfândega do Porto de Manaus, e constituiu o crédito total de R\$ 448.926,49, assim composto: Imposto de Importação de R\$ 119.592,07, juros de mora de R\$ 2.498,84 e multa de ofício de R\$ 89.694,05; IPI-Importação de R\$ 45.530,29, juros de R\$ 951,00 e multa de ofício de R\$ 34.147,72; Contribuição para o PIS/Pasep-Importação de R\$ 7.518,74, juros de R\$ 156,76 e multa de ofício de R\$ 5.639,13; Cofins-Importação de R\$ 71.340,36, juros de R\$ 1.490,43 e multa de ofício de R\$ 53.505,47; e multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, de R\$ 16.861,63.

A exigência decorre das Declarações de Importação nº 18/0221062-0, registrada em 02/02/2018, e nº 18/0383619-0, registrada em 28/02/2018, por meio das quais a recorrente importou, para a Zona Franca de Manaus, partes e peças destinadas à industrialização de veículos de quatro rodas para todo terreno — ATV, comumente denominados quadriciclos —, declaradas no código NCM 8714.10.00, correspondente às partes e acessórios dos veículos das posições 87.11 a 87.13.

A fiscalização, apoiada nas Soluções de Consulta Diana nº 20/2009 e nº 31/2011 e em parecer de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das

Alfândegas, entendeu que o quadriciclo se classifica na posição 87.03 e que suas partes e acessórios devem seguir a posição 87.08. Reclassificou, ainda, mercadorias de adições específicas para os códigos NCM 8507.90.90, 8507.50.80, 8708.40.90 e 8708.99.90. Não atendida a exigência de reclassificação no curso do despacho, nem apresentadas as licenças de importação correspondentes, exigiram-se os tributos que se encontravam suspensos por força do regime da Zona Franca de Manaus, com os acréscimos legais, e aplicou-se a multa de 1% por erro de classificação.

Na impugnação, a interessada sustentou que as soluções de consulta invocadas não a vinculam; que as Soluções de Consulta nº 396/2007, da Diana/SRRF09, e nº 16/2009, da Diana/SRRF05, classificam o quadriciclo como motocicleta, na posição 87.11; que a Solução de Consulta Cosit nº 98.371/2017 classifica partes e peças de motocicletas, motonetas, triciclos e quadriciclos no código 8714.10.00; que a Portaria Interministerial MDIC/MCTI nº 10/2014 equipara os quadriciclos às motocicletas no âmbito do Processo Produtivo Básico; que a estrutura mecânica do quadriciclo é semelhante à da motocicleta; e que agiu de boa-fé, invocando o art. 112 do Código Tributário Nacional. Suscitou, ainda, a nulidade do lançamento, invocou as Resoluções Contran nº 700/1988 e nº 573/2015 e negou erro nas classificações das adições específicas, entre elas as de nº 001 e 071.

A DRJ09 rejeitou a preliminar de nulidade, ao fundamento de que o auto de infração fora lavrado por autoridade competente, com descrição suficiente dos fatos, e de que a própria impugnação demonstrava a plena compreensão das infrações imputadas. No mérito, assentou que a classificação se define pelas Regras Gerais de Interpretação, pelas Regras Gerais Complementares, pelos pareceres de classificação da Organização Mundial das Alfândegas e, subsidiariamente, pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado; consignou que as Soluções de Consulta nº 396/2007 e nº 16/2009, invocadas pela defesa, haviam sido reformadas pelas Soluções de Consulta nº 20/2009 e nº 31/2011; e concluiu que o quadriciclo se classifica na posição 87.03 e suas partes na posição 87.08. Julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito.

Cientificada do acórdão em 27/12/2023, a recorrente apresentou recurso voluntário em 22/01/2024. Suscita, em preliminar, a nulidade da decisão por ausência de fundamentação, sustentando que o acórdão se limitou a mencionar pareceres da Organização Mundial das Alfândegas sem demonstrar que o produto neles descrito é idêntico ao quadriciclo Honda TRX420FM. No mérito, reitera que as peças se classificam no código 8714.10.00, destacando o guidão, o selim, o chassi tubular, a condução dependente da movimentação do corpo do condutor, a destinação a uso fora de estrada e a ausência de cabine, portas, janelas e cinto de segurança. Junta o Relatório Técnico INT nº 000.163/2023, do Instituto Nacional de Tecnologia, elaborado após exame de documentos de produção, catálogos, manuais e visita à unidade fabril, que registra semelhanças entre as linhas de produção do quadriciclo e da motocicleta, inclusive quanto à montagem do guidão, do sistema de freios e do escapamento, e conclui pela inaptidão do veículo ao uso em vias públicas. Invoca, ainda, a divergência entre

soluções de consulta, a Portaria Interministerial MDIC/MCTI nº 10/2014, as Resoluções Contran nº 700/1988 e nº 573/2015, a boa-fé e o art. 112 do Código Tributário Nacional, e acrescenta a alegação de mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do mesmo Código, sustentando ser incabível a revisão da classificação fiscal por erro de direito após o desembaraço aduaneiro. Quanto às adições específicas, insiste nas de nº 001 e 071, afirmando tratar-se de partes intrínsecas ao motor, e sustenta que a decisão recorrida não as enfrentou de forma individualizada. Requer a anulação do acórdão e, sucessivamente, o provimento do recurso para cancelamento integral do crédito.

Já em curso o julgamento neste Conselho, a recorrente apresentou, em 10/03/2026, a petição de fls. 1.582/1.585, na qual requer o reconhecimento da prescrição intercorrente administrativa e o cancelamento da multa aduaneira, com fundamento no Tema Repetitivo nº 1.293 do Superior Tribunal de Justiça, apontando o decurso de mais de cinco anos entre a impugnação, apresentada em 14/08/2018, e o acórdão de primeira instância, de 19/12/2023; e, subsidiariamente, sustenta que a penalidade perdeu a base legal com a revogação do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e do art. 69 da Lei nº 10.833/2003 pelo art. 181 da Lei Complementar nº 227/2026, pleiteando a retroatividade da lei mais benigna.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Neiva Aparecida Baylon, Relatora

I – Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

II – Preliminar de nulidade do acórdão recorrido

Sustenta a recorrente que a decisão de primeira instância não explicitou o fundamento pelo qual rejeitou a classificação por ela adotada, o que configuraria falta de fundamentação e cerceamento do direito de defesa.

A preliminar não procede, e basta a leitura do acórdão para constatá-lo. A decisão recorrida percorreu as Regras Gerais de Interpretação 1 e 6, transcreveu as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado das posições 87.03 e 87.14, reproduziu o parecer de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas relativo à subposição 8703.21, invocou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 6/2018 sobre a hierarquia dos instrumentos de classificação e enfrentou, além da questão central, as reclassificações das adições específicas — inclusive para registrar, quanto à adição 001, que não há lançamento a ela correspondente em nenhuma das duas declarações.

O que a recorrente qualifica como ausência de fundamentação é, na verdade, discordância quanto ao fundamento adotado. Decisão contrária ao interesse da parte não é decisão imotivada, e a extensão com que o recurso voluntário rebate cada um dos argumentos da decisão demonstra que a defesa foi exercida em plenitude. Rejeito a preliminar.

III – Mérito: a classificação fiscal

A controvérsia central é conhecida e antecede este processo: saber se o veículo de quatro rodas para todo terreno se classifica na posição 87.11, entre as motocicletas e outros ciclos, ou na posição 87.03, entre os demais veículos automóveis concebidos para o transporte de pessoas. Da resposta decorre, por arrastamento, a classificação de suas partes — na posição 87.14, como declarado, ou na 87.08, como exigido de ofício.

A resposta está em instrumento anterior aos fatos e de observância obrigatória. O Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas adotou parecer de classificação na subposição 8703.21 descrevendo, com precisão que dispensa esforço interpretativo, o veículo de quatro rodas para todo terreno, com chassi tubular, munido de selim do tipo utilizado em motocicletas, de guidão para dirigi-lo e de pneumáticos de baixa pressão, cuja direção posiciona as duas rodas dianteiras como em um veículo automóvel tradicional, pelo princípio de Ackerman. O parecer alcança tanto o veículo com duas rodas motoras quanto o de tração nas quatro rodas, este último dotado de compartimento de carga e engate para reboque.

São exatamente as características do quadriciclo a que se destinam as partes importadas — inclusive as descritas no Relatório Técnico INT nº 000.163/2023 juntado pela recorrente, que confirma o chassi tubular, o uso fora de estrada e o transporte do piloto, com carga em bagageiros.

A questão, aliás, não é inédita neste Conselho, e já foi decidida em desfavor da própria recorrente. Ao julgar o processo nº 10283.720914/2019-33, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção proferiu, em 21/08/2024, o Acórdão nº 3402-012.144, que negou provimento ao recurso voluntário e manteve a classificação do quadriciclo TRX 420 Four Trax — o mesmo modelo de que aqui se cuida — no código NCM 8703.21.00, sob a ementa de que, nos termos das Notas Explicativas da posição 87.03, nela se incluem os veículos de quatro rodas, com chassi tubular, munidos de sistema de direção do tipo automóvel, baseado no princípio de Ackerman.

No mesmo sentido caminhou a Administração em manifestação posterior aos fatos: a Solução de Consulta Cosit nº 98.237, de 03/10/2023, classificou no código 8703.21.00 o veículo de quatro rodas para todo terreno munido de sistema de direção do tipo automóvel, com selim do tipo utilizado em motocicletas. A orientação não retroage para agravar a situação da recorrente, mas confirma que a leitura adotada no lançamento não é isolada nem circunstancial.

E é precisamente aí que o relatório técnico, embora idôneo, não conduz ao resultado pretendido. As semelhanças que ele aponta — linha de produção comum, chassi tubular, procedimentos produtivos análogos aos da motocicleta — não são critérios de

classificação. A Nomenclatura não classifica pelo processo produtivo nem pela afinidade industrial entre bens, mas pelos textos das posições e subposições e pelas Notas de Seção e de Capítulo. E o elemento que o próprio relatório registra — a direção que posiciona as rodas dianteiras à maneira de um automóvel — é justamente o que separa o quadriciclo do ciclo da posição 87.11.

Classificado o veículo na posição 87.03, a sorte de suas partes está selada. A posição 87.14 compreende as partes e acessórios dos veículos das posições 87.11 a 87.13, e as Notas Explicativas correspondentes exigem que sejam reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas àqueles veículos — motocicletas, ciclos com motor auxiliar, carros laterais, ciclos sem motor e cadeiras de rodas. Não é o caso. Correta, portanto, a reclassificação para a posição 87.08, que alcança as partes e acessórios dos veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05.

Quanto às demais alegações, acompanho a decisão recorrida. A Solução de Consulta Cosit nº 98.371/2017 refere-se a conjunto de transmissão composto de coroa, corrente e pinhão, apresentado em uma mesma embalagem e caracterizado como sortido acondicionado para venda a retalho; nos termos do art. 33, II, da Instrução Normativa RFB nº 2.057/2021, a solução respalda o sujeito passivo que a aplicar desde que a mercadoria se enquadre nas características descritas na ementa, o que não ocorre. E a Portaria Interministerial MDIC/MCTI nº 10/2014 disciplina o Processo Produtivo Básico, com finalidade e critérios próprios, não se prestando a definir classificação fiscal.

Quanto às adições específicas, a recorrente insiste nas de nº 001 e 071, sustentando tratar-se de partes intrínsecas ao motor. A insistência não se sustenta, e por razão anterior ao mérito: a decisão recorrida registrou que não há, em nenhuma das duas declarações, lançamento correspondente à adição 001 — de modo que nada há a exonerar —, e que o produto descrito na defesa para a adição 071, tambor seletor de marchas ou eixo trambulador, não corresponde à mercadoria que efetivamente consta daquela adição na DI nº 18/0383619-0. O recurso voluntário não enfrenta nenhuma dessas duas constatações; limita-se a reiterar as razões da impugnação.

Quanto às demais adições, a alegação é genérica: invoca-se amparo em Notas de Seção, de Capítulo e nas Notas Explicativas sem indicar qual nota, qual texto de posição ou qual regra conduziria a resultado diverso. Uma vez situado o veículo na posição 87.03, o deslocamento de suas partes para os desdobramentos da posição 87.08 é consequência, e o ônus de demonstrar a inadequação de cada código específico incumbia a quem o afirma.

Mantenho, pois, a reclassificação das partes e acessórios de quadriciclo para a posição 87.08 e as reclassificações das adições específicas.

Consequentemente, permanecem exigíveis os tributos que se encontravam suspensos por força do regime da Zona Franca de Manaus, na extensão fixada pela decisão recorrida.

IV – Mudança de critério jurídico e revisão da classificação após o desembaraço

Sustenta ainda a recorrente que a autuação traduz mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional, e que seria incabível rever a classificação fiscal por erro de direito depois do desembaraço aduaneiro.

A tese não procede no plano do tributo. O art. 146 do Código Tributário Nacional veda que a modificação de critério jurídico introduzida de ofício alcance fato gerador anterior à sua introdução relativamente a um mesmo sujeito passivo — pressupõe, portanto, lançamento anterior sobre o qual a Administração já se pronunciara em face daquele contribuinte. Não é o caso: as declarações foram registradas sob o regime de conferência aduaneira, e a exigência resultou do próprio despacho, no curso do qual a fiscalização formulou exigência de retificação e de apresentação da licença correspondente. Não há revisão de lançamento anterior, mas lançamento de ofício da diferença apurada. Nestes termos a Sumula CARF n. 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. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 1.785](#), de 19/06/2026, DOU de 22/06/2026).

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

Tampouco socorre a recorrente a invocação de soluções de consulta de que não foi consulente. Como já assentado, elas não definem a classificação. A circunstância de a Administração haver, no passado, sustentado orientação diversa é relevante — mas em outro plano, o das penalidades e dos acréscimos, examinado no item VI.

V – Multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro

V.1 – Revogação da base legal e retroatividade benigna

A multa de R\$ 16.861,63 foi lançada por erro de classificação na Nomenclatura, com fundamento no art. 711, I, do Decreto nº 6.759/2009, que reproduz o art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

A Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, revogou o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 69 da Lei nº 10.833/2003 — a base legal específica dessa penalidade. Não subsiste, para os fatos aqui tratados, norma que defina a conduta como infração punível, e o dispositivo regulamentar não a preserva, porque norma regulamentar não institui autonomamente sanção.

Incide o art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional: a lei aplica-se a ato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração. O crédito pende de julgamento neste Conselho e, portanto, não está definitivamente julgado.

A conclusão alcança a Súmula CARF nº 161, de observância obrigatória, que a decisão recorrida invocou para manter a multa inclusive sobre as adições 110, 117 e 118 — nas quais reconheceu que a classificação do lançamento era igualmente incorreta. O enunciado não é contrariado: reporta-se expressamente à multa “prevista no art. 84, I, da MP nº 2.158-35, de 2001”; revogado o dispositivo, com eficácia retroativa em favor do sujeito passivo, a súmula perde objeto quanto a fatos não definitivamente julgados. Tampouco cabe converter o lançamento na penalidade que a mesma Lei Complementar acresceu à Lei Complementar nº 214/2025, hipótese infracional diversa, mais gravosa e que não retroage.

Dou provimento ao recurso, nesse capítulo, para cancelar integralmente a multa regulamentar de 1%, no valor histórico de R\$ 16.861,63.

V.2 – Prescrição intercorrente (fundamento sucessivo)

Ainda que assim não se entendesse, a penalidade não subsistiria. A multa por erro de classificação na declaração de importação sanciona o descumprimento de dever de informação voltado ao controle aduaneiro, e não o inadimplemento de obrigação destinada direta e imediatamente à arrecadação — natureza administrativo-aduaneira que atrai o art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999, na orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema Repetitivo nº 1.293 (REsp nº 2.147.578/SP e REsp nº 2.147.583/SP).

É o que sustenta a recorrente na petição de fls. 1.582/1.585, que ora aprecio. Entre a impugnação, apresentada em 14/08/2018, e o acórdão de primeira instância, proferido em 19/12/2023, decorreram cinco anos e quatro meses sem que os autos registrem despacho, diligência ou qualquer ato de conteúdo decisório ou instrutório apto a impulsionar o feito — atos meramente ordinatórios e movimentações internas não têm essa aptidão. Consumar-se-ia, por esse fundamento sucessivo, a prescrição intercorrente da pretensão punitiva, ficando acolhido o requerimento naquilo que não estiver já atendido pela retroatividade benigna.

VI – Multas de ofício e juros de mora: divergência interna da Administração

Resta o capítulo das penalidades e dos acréscimos que acompanham os tributos mantidos, e aqui assiste razão à recorrente, embora por fundamento diverso do que invoca.

Os autos revelam um dado que não pode ser ignorado: a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, por seus órgãos regionais, sustentou orientações opostas sobre a classificação do mesmo produto. As Soluções de Consulta nº 396/2007, da Diana/SRRF09, e nº 16/2009, da Diana/SRRF05, trataram o quadriciclo como motocicleta, na posição 87.11; as Soluções de Consulta nº 20/2009 e nº 31/2011, da mesma Coordenação, o situaram na posição 87.03. A divergência é contemporânea aos fatos e interna à Administração.

Não se trata, aqui, de definir a classificação por meio de soluções de consulta — essa questão já se resolveu no item III, pelas Regras Gerais de Interpretação e pelo parecer da Organização Mundial das Alfândegas. Trata-se de outra coisa: de aferir se é legítimo censurar o contribuinte que, diante de manifestações contraditórias da própria autoridade fiscal, adotou aquela que lhe era favorável e a manteve de modo transparente em suas declarações.

A resposta está no art. 100 do Código Tributário Nacional, que erige a normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e as decisões dos órgãos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa — categoria em que se inserem as soluções de consulta sobre classificação fiscal, que, nos termos do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.057/2021, têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal e respaldam o sujeito passivo que as aplicar. E o parágrafo único do art. 100 é expresso: a observância dessas normas exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

O dispositivo desenha exatamente a solução que o caso reclama. O tributo permanece devido, porque a norma complementar não altera a lei nem a Nomenclatura; mas não se pune, nem se cobram juros de quem seguiu orientação emanada da própria Administração. A isso se soma o art. 112 do Código Tributário Nacional, que impõe interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato — e dúvida objetiva houve, atestada pelos atos da própria autoridade.

Dou provimento ao recurso, nesse capítulo, para afastar as multas de ofício de 75% e os juros de mora incidentes sobre os tributos mantidos.

VII – Apuração do crédito remanescente

Consolidando o julgado, o crédito fica assim apurado, em valores históricos:

Rubrica	Lançado	Exonerado	Mantido
Tributos (II, IPI, PIS e Cofins-Importação)	243.981,46	–	243.981,46
Juros de mora	5.097,03	5.097,03	0,00
Multas de ofício de 75%	182.986,37	182.986,37	0,00
Multa regulamentar de 1%	16.861,63	16.861,63	0,00
Total	448.926,49	204.945,03	243.981,46

Remanesce, portanto, a exigência dos tributos mantidos, no montante histórico de R\$ 243.981,46, sem multas e sem juros de mora, devendo a unidade preparadora promover o recálculo na forma deste julgado.

VIII – Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para:

1. rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido por ausência de fundamentação e cerceamento do direito de defesa;

2. rejeitar a alegação de mudança de critério jurídico e de impossibilidade de revisão da classificação após o desembaraço, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional;

3. manter a classificação das partes e acessórios de quadriciclo na posição 87.08 e as reclassificações das adições específicas;

4. cancelar a multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, no valor histórico de R\$ 16.861,63, por aplicação retroativa da lei mais benigna, nos termos do art. 106, II, “a”, do Código Tributário Nacional, em razão da revogação, pela Lei Complementar nº 227/2026, do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e do art. 69 da Lei nº 10.833/2003, e, por fundamento sucessivo, pela prescrição intercorrente do art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999;

5. afastar as multas de ofício de 75% e os juros de mora incidentes sobre os tributos mantidos, nos termos do art. 100, parágrafo único, e do art. 112 do Código Tributário Nacional; e

6. determinar que a unidade preparadora recalcule o crédito remanescente, que corresponde aos tributos mantidos, no montante histórico de R\$ 243.981,46.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon

VOTO VENCEDOR

Conselheira Renata Casorla Mascareñas, Redatora designada

Acompanho o voto condutor quanto ao provimento do Recurso Voluntário para o cancelamento integral da multa prevista no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, fazendo-o, contudo, exclusivamente com fundamento na retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional (CTN), em razão da superveniente revogação do referido dispositivo pela Lei Complementar nº 227/2026, fundamento, por si só, suficiente e bastante para a exoneração da referida penalidade, razão pela qual dele não divirjo quanto ao resultado de cancelamento da exigência.

Divirjo, contudo, do fundamento sucessivo adotado pela Ilustre Relatora no voto condutor — qual seja, o reconhecimento da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999. Entendo que a penalidade em questão possui natureza tributária, e não administrativo-aduaneira, o que afasta a incidência desse diploma legal e mantém hígida a aplicação da Súmula CARF nº 11.

Outrossim, divirjo quanto à exclusão das multas de ofício de 75% e dos juros de mora incidentes sobre os tributos mantidos, por ausência de amparo nos arts. 100 e 112 do CTN e no art. 101 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Da Prescrição Intercorrente – Tema nº 1.293/STJ

O precedente vinculante do Superior Tribunal de Justiça (STJ), firmado nos REsp nº 2.147.578/SP e nº 2.147.583/SP (Tema Repetitivo nº 1.293), não se aplica à presente exigência fiscal. A orientação firmada pela Corte Superior restringe-se às sanções de natureza exclusivamente administrativo-aduaneira, tendo o STJ excepcionado expressamente do seu alcance as penalidades de natureza tributária ou voltadas precipuamente à proteção da fiscalização e da arrecadação de tributos.

O art. 5º da Lei nº 9.873/1999 dispõe expressamente que o prazo prescricional de três anos — previsto no art. 1º, § 1º, para procedimentos administrativos paralisados pendentes de julgamento ou despacho — não se aplica aos processos de natureza tributária. Ao apreciar o Tema Repetitivo nº 1.293, o STJ fixou as seguintes teses:

1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos;
2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação;
3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

O paradigma do STJ apreciou caso concreto de multa aplicada a transportador (art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei nº 37/1966) por falta de prestação de informações sobre veículo ou carga — sanção sem repercussão direta na apuração do crédito tributário, voltada unicamente ao controle aduaneiro. Por isso, o próprio Relator do repetitivo, Min. Paulo Sérgio Domingues, advertiu sobre a impossibilidade de estender indistintamente a prescrição intercorrente a toda e qualquer infração da legislação aduaneira, propondo teses jurídicas aplicáveis conforme a natureza a ser investigada em cada caso pelas instâncias ordinárias.

O critério fixado pelo STJ para essa investigação é a natureza jurídica da norma de conduta violada, considerada em sua finalidade normativa abstrata — e não o resultado concreto da fiscalização:

Critério material, não formal: Não basta a penalidade estar inserida no Regulamento Aduaneiro. Se a finalidade precípua é controlar o fluxo de bens (Poder de Polícia), a natureza é administrativa; se o objetivo primário é viabilizar a arrecadação ou a fiscalização tributária, a natureza é tributária.

Desnecessidade de resultado concreto: A qualificação decorre da vocação institucional abstrata do dever violado, não do resultado prático da fiscalização individualizada, dado o caráter objetivo da responsabilidade por infração tributária (art. 136 do CTN).

No presente caso, a natureza tributária resta ainda mais evidente diante da constatação fática de que o próprio Auto de Infração veicula o lançamento de tributos decorrentes da reclassificação fiscal promovida pela fiscalização. Trata-se de um único procedimento fiscal de apuração e constituição do crédito tributário.

A multa do art. 84, I, da MP nº 2.158-35/2001 pune a indicação incorreta da classificação fiscal (NCM) na Declaração de Importação (DI). Essa informação constitui pressuposto elementar e indispensável à exata quantificação da obrigação tributária principal: a NCM define as alíquotas do Imposto de Importação (II), do IPI e do PIS/COFINS-Importação, além do enquadramento em regimes de isenção, imunidade ou incentivo fiscal.

Trata-se do dever instrumental de maior relevância para o controle fiscal das operações de comércio exterior, cuja inexactidão afeta direta e imediatamente o lançamento e a constituição do crédito tributário — razão pela qual foi formalizada no mesmo Auto de Infração juntamente com a exigência dos tributos devidos.

A vocação abstrata e permanente da norma é a de viabilizar a correta constituição e fiscalização da obrigação tributária, sendo indiscutível que o processo administrativo em apreço versa sobre crédito de natureza tributária, imune à Lei nº 9.873/1999 por força do seu art. 5º.

Por essas razões, a multa do art. 84, I, da MP nº 2.158-35/2001 atrai expressamente a ressalva do item 3 da tese do Tema nº 1.293/STJ, afastando a incidência da Lei nº 9.873/1999 e mantendo hígida a Súmula CARF nº 11, segundo a qual a prescrição intercorrente é inaplicável ao processo administrativo fiscal regulado pelo Decreto nº 70.235/1972.

Da Impossibilidade de Exclusão das Multas de Ofício (75%) e dos Juros de Mora sobre os Tributos Mantidos

Peço vênia para divergir da Ilustre Relatora quanto à exoneração das multas de ofício e dos juros de mora incidentes sobre os tributos mantidos. Registro minha integral concordância quanto à manutenção dos tributos por reputar correta a reclassificação das mercadorias, mas entendo que a exoneração proposta no voto condutor não encontra amparo nos fundamentos invocados — nem no art. 112 do CTN, nem no art. 100, parágrafo único, do CTN. Ademais, sob a ótica do regime específico do art. 101 do Decreto-Lei nº 37/1966, aplicável por

especialidade à matéria aduaneira, a conclusão pela manutenção das exações se impõe com maior clareza ainda.

Antes de examinar o mérito da premissa da dúvida quanto à capitulação legal do fato, é necessário observar que ela, ainda que acolhida, não poderia alcançar a totalidade dos tributos mantidos, em função da inexistência de nexo causal e impropriedade da extensão da dúvida.

As Soluções de Consulta referidas no voto condutor (SC Diana/SRRF09 nº 396/2007, SC Diana/SRRF05 nº 16/2009, SC nº 20/2009 e SC nº 31/2011) dizem respeito a uma única controvérsia: se o quadriciclo, como veículo, classifica-se na posição 87.11 (motocicleta) ou na posição 87.03. Essa controvérsia tem relevância exclusivamente para a classificação de partes e acessórios de veículos — isto é, para a disputa entre as posições 87.14 e 87.08 —, na qual o critério de enquadramento depende precisamente de a que veículo a peça se destina.

Nada disso alcança as mercadorias que a recorrente originalmente classificou na posição 84.83, por exemplo. Trata-se de posição que abrange peças identificadas por sua função mecânica própria — órgãos de transmissão, mancais, redutores, juntas de acoplamento e afins —, e que é subtraída da Seção XVII por força da Nota 2 dessa Seção, independentemente do veículo a que a peça se destine. Nenhuma das Soluções de Consulta invocadas trata dessa posição, nem da regra de exclusão que a rege.

Não há, portanto, nexo de causalidade demonstrado nos autos entre a divergência da Administração Tributária sobre o enquadramento tarifário do quadriciclo e adoção equivocada da posição 84.83. Nesse sentido, a exoneração das “multas de ofício de 75% e os juros de mora incidentes sobre os tributos mantidos”, sem essa segregação, acaba por estender as razões de decidir a uma hipótese fática à qual ela notadamente não se aplica.

Quanto às mercadorias originalmente declaradas na posição 87.14, entendo que a dúvida do art. 112 exige nexo com a conduta do autuado, não presunção abstrata, de modo que a exoneração não se sustenta.

O art. 112 do CTN orienta em seu inciso I a interpretação mais favorável ao acusado “em caso de dúvida” quanto à capitulação legal do fato. Mas a dúvida a que a norma se refere não pode ser presumida em abstrato a partir da mera existência de atos administrativos contraditórios em algum momento do tempo, desvinculados de qualquer demonstração de que aquele contribuinte, naquela época, efetivamente se orientou — ainda que indiretamente — pelo entendimento que posteriormente se revelou equivocado.

É o que o próprio Decreto-Lei nº 37/1966, lei especial para a matéria aduaneira, torna explícito ao disciplinar, em seu art. 101, as hipóteses em que a interpretação fiscal exclui a penalidade: exige-se **decisão irrecorrível** de última instância (inciso I), **decisão de primeira instância** da qual o **próprio interessado** tenha sido parte (inciso II), ou **ato interpretativo de caráter geral**, como circular, instrução ou portaria (inciso III):

Art.101 - Não será aplicada penalidade - enquanto prevalecer o entendimento - a quem proceder ou pagar o imposto:

I - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não;

II - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte;

III - de acordo com interpretação fiscal constante de circular, instrução, portaria, ordem de serviço e outros atos interpretativos baixados pela autoridade fazendária competente.

Nenhuma dessas hipóteses se verifica no caso: as Soluções de Consulta citadas são atos de instância regional, não de última instância; a recorrente não foi parte em nenhuma delas; e, como o próprio voto condutor reconhece expressamente, tais atos não tinham caráter geral antes da Instrução Normativa RFB nº 1.464/2014 — não respaldando, portanto, terceiros que aplicassem o entendimento nelas consignado.

Diante da possibilidade de a Administração emitir posições contraditórias em atos de eficácia subjetiva limitada, o Decreto-Lei nº 37/1966 optou por não estender a esses atos, por si sós, o efeito de excluir a penalidade de quem a eles é estranho. Não é dado ao intérprete, por meio da norma geral de hermenêutica veiculada no art. 112 do CTN, alcançar resultado que a norma especial da matéria, mais recente (contemporânea) e mais específica, expressamente não contempla.

Reconheço que se poderia sustentar, como fez a Ilustre Relatora, que o art. 112 CTN, ao contrário do art. 101 do Decreto-Lei nº 37/1966, não exigiria identidade de parte, bastando a existência objetiva de dúvida sobre a capitulação do fato. Contudo, ainda que se admita esse desenho mais amplo do art. 112, não identifico nos autos elementos que demonstrem a incidência concreta dessa dúvida sobre a conduta da recorrente — não bastando a mera existência, em tese, de divergência entre órgãos regionais da RFB sobre produto e período diversos daqueles objeto do lançamento, sem prova de nexo com o comportamento efetivamente adotado pelo contribuinte autuado.

Ainda que se acolhesse a premissa da exoneração da multa de ofício — à qual, pelas razões expostas, não me alinho —, subsistiria vício autônomo e insuperável quanto à exclusão dos juros de mora.

O art. 112 do CTN disciplina restritivamente a interpretação da lei tributária "*que define infrações, ou lhe comina penalidades*". Juros de mora não constituem penalidade: possuem natureza indenizatória, destinada a recompor o valor do tributo pago a destempo, e incidem objetivamente, independentemente de culpa ou boa-fé do contribuinte, na forma do art. 161 do CTN.

A esse título, aliás, este Conselho já pacificou a matéria na Súmula CARF nº 5, segundo a qual são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade — reconhecendo, portanto, o caráter objetivo da fluência de juros, alheio a qualquer juízo sobre a boa-fé do sujeito passivo quanto à classificação adotada. O art. 112 do CTN simplesmente não alcança os juros de mora, carecendo a sua exclusão de suporte legal por essa via.

Resta a análise do art. 100, parágrafo único, do CTN, que efetivamente contempla a exoneração dos juros de mora — mas apenas para quem observa "*norma complementar*", nos termos definidos pelo caput do próprio artigo. Ocorre que as Soluções de Consulta invocadas, por não terem caráter geral antes da Instrução Normativa RFB nº 1464, de 8 de maio de 2014, tampouco se qualificavam como norma complementar oponível à recorrente, que delas não foi destinatária.

Assim, a tentativa de estender esse dispositivo a quem não foi parte, sob o fundamento de proteção da confiança, não encontra apoio no texto do art. 100, que exige a efetiva observância de uma norma complementar pelo contribuinte — o que pressupõe que essa norma lhe fosse, de algum modo, oponível ou aplicável.

Conclusão

Pelo exposto, acompanho o provimento parcial do recurso voluntário para o cancelamento da multa do art. 84, I, da MP nº 2.158-35/2001, fundamentando-o exclusivamente na retroatividade benigna (art. 106, II, "a", do CTN, c/c a LC nº 227/2026), e dirijo do fundamento sucessivo, de reconhecimento da prescrição intercorrente fundamentada no Tema nº 1.293/STJ, por entender que a penalidade capitulada no art. 84, I, da MP nº 2.158-35/2001 possui natureza tributária, insuscetível de sujeição ao prazo do art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999, permanecendo plenamente aplicável a Súmula CARF nº 11.

No mérito, dirijo quanto ao provimento do recurso para exclusão da multa de ofício de 75% e dos juros de mora incidentes sobre a totalidade dos tributos mantidos, por entender que a referida exoneração não encontra amparo nos fundamentos invocados — nem no art. 112 do CTN, nem no art. 100, parágrafo único, do CTN.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas