



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12466.720576/2015-93
ACÓRDÃO	3004-000.130 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TIMBRO COMÉRCIO EXTERIOR LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 19/01/2015

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ASPECTOS TÉCNICOS. ASPECTOS JURÍDICOS. DISTINÇÕES.

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 de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

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

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

CLASSIFICAÇÃO DE “MOCHILAS” (ST-6304 e ST-6501) E “SACOLAS” (ST-8080). CÓDIGO NCM 4202.92.00.

As “mochilas” (ST-6304 e ST-6501) e as “sacolas” (ST-8080) descritas no presente processo classificam-se no código NCM 4202.92.00, com apoio nas Soluções de Consulta Cosit nº 98.071/2021 e nº 98.040/2020, a partir do texto da posição 4202, da subposição de primeiro nível (residual) e da RGI-6.

MULTA POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO. ART. 84, I. MP 2.158-35/2001. REVOGAÇÃO EXPRESSA. LEI COMPLEMENTAR 227/2026. NÃO APLICAÇÃO.

A multa prevista no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 foi expressamente revogada pela Lei Complementar 227/2026 (art. 181, II).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso, para afastar a penalidade fundamentada no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Dionisio Carvallhêdo Barbosa, Tatiana Josefovicz Belisario, Cynthia Elena de Campos (substituta integral) e Rosaldo Trevisan (Presidente). Ausente a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, substituída pela Conselheira Cynthia Elena de Campos.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de **autos de infração**, para a exigência do **Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI - Importação) e da Cofins - Importação**, acrescidos da multa de ofício e juros de mora, além da **multa regulamentar, prevista no art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001**, no valor total de R\$ 106.122,15, indicando no polo passivo a importadora TIMBRO COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, e o responsável solidário DAV ATACADISTA DE ARTIGOS DE VIAGEM LTDA, encomendante das mercadorias (Termo de Sujeição Passiva Solidária às fls. 34/35).

No curso da conferência aduaneira da Declaração de Importação **(DI) nº 15/0115308-2** (fls. 36 a 41), a fiscalização apurou que houve infração no que se refere à descrição detalhada das mercadorias, bem como em relação a sua classificação fiscal, concluindo que parte das mercadorias da adição 001 e a mercadoria da adição 002 deveriam ser reclassificadas dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 4202.12.10 e 4202.92.00 para o código NCM 4202.22.10, e o restante da adição 001 deveria ser reclassificado do código da NCM 4202.12.10 para o código NCM 4202.92.00. A exigência de reclassificação foi registrada no Siscomex. Em função de inconformidade do importador com a exigência, foi realizada nova verificação da mercadoria (fls. 76 a 95). A fiscalização concluiu que as mercadorias foram

erroneamente classificadas na subposição 4202.1, sendo a classificação correta das bolsas no código NCM 4202.22.10, e das mochilas no Código NCM 4202.92.00.

Cientificados da autuação em 02/07/2015 (fls. 117 e 118), os sujeitos passivos apresentaram **impugnação** conjunta (fls. 154 a 170), alegando, em síntese, que: (a) deve ser declarada a nulidade das autuações, pois a motivação fática carece de comprovação; (b) há diferenças entre os produtos que decorrem das finalidades precípuas para as quais cada um deles foi concebido, o que exige análise técnica e mercadológica, sendo o exame visual insuficiente para distingui-los; (c) não poderia a autoridade administrativa desconsiderar a classificação fiscal realizada pelas impugnantes, sem amparo em laudo técnico; (d) as pastas, malas e bolsas têm em comum a função de guardar objetos, sendo que a diferença entre elas é funcional; (e) os itens 01 e 09 da DI (ST-6304 e ST-6501) correspondem exatamente àqueles descritos no catálogo comercial dos produtos (fls. 195 a 230), sendo que as mochilas se prestam ao transporte de materiais de trabalho, inclusive em viagens, sendo, portanto, artefatos semelhantes às pastas e às malas - mochilas são "pastas modernas"; (f) quanto aos itens 02, 03, 05 e 07 da DI, "PASTA COM 1 COMPARTIMENTO" e "PASTA COM 2 COMPARTIMENTOS", são "pastas tradicionais", usadas em reuniões de trabalho ou em viagens para transportar papéis, documentos, *notebooks* e *tablets*, como reconhecido pelo mercado consumidor; (g) os itens 04 e 06 da DI correspondem exatamente às descrições utilizadas no catálogo comercial da marca, quais sejam, "PASTA TIRACOLO PARA TABLET" e "PASTA CARTEIRO"; espécies de pastas, menores do que as comuns, mas que possuem a mesma função: guardar papéis, documentos e tablets; (h) o item 08 da DI foi descrito como "SACOLA COM 2 RODAS", uma pequena mala, destinada a transporte de objetos em viagens, sendo equivocada a classificação pretendida pela fiscalização como BOLSA, inclusive porque o objeto possui RODAS, que são comuns em MALAS, não em bolsas; (i) quanto à *necessaire*, ao contrário do que entendeu a fiscalização, não se trata de uma bolsa e o produto tampouco tem alças de ombro, mas apenas pequena alça de mão; (j) ainda que estivesse correto o enquadramento tarifário pretendido pelo Fisco, em nenhuma hipótese se justificaria a multa de 1%; pois, tratando-se de multa por infração às normas de controle administrativo da importação, a incidência só tem cabimento, em consonância com o princípio da proporcionalidade da pena, quando o importador age de forma dolosa, para burlar os controles aduaneiro e fiscal, ou quando a descrição/classificação da mercadoria for de tal forma aberrante que o controle não possa ser feito; (k) deve ser cancelado o auto de infração relativo à multa regulamentar, por não estarem presentes os pressupostos para sua aplicação; e (l) deve ser reconhecida a nulidade das autuações fiscais ou, caso assim não se entenda, a sua improcedência, cancelando-se os autos de infração, quando menos, no que se refere à multa regulamentar, e autorizando-se o levantamento dos depósitos administrativos a eles vinculados. Consta que foi solicitada a liberação (desembaraço) das mercadorias importadas em virtude dos depósitos extrajudiciais efetivados em 09/07/2015 (fls. 133 e 134), tendo se verificado que os depósitos são mais que suficientes para garantia dos débitos (fls. 146), realizando-se a liberação da DI nº 15/0115308-2 em 15/07/2015 (fl. 151).

A **decisão de primeira instância administrativa**, proferida em 24/08/2022 (fls. 255 a 270), foi unânime no sentido de parcial procedência da impugnação, para os itens da Adição 001

dos autos de infração (ST-6223, ST-6123, ST-6125, ST-6115, ST-6301 e ST-6317), mantendo o crédito tributário correspondente apenas à multa regulamentar, no valor de R\$ 1.942,84 (Com base na Súmula CARF nº 161), e para os itens da Adição 002 dos autos de infração (ST-6304, ST-6501 e ST-8080), mantendo o crédito tributário relativo à diferença de tributos e acréscimos legais bem como a multa regulamentar. Na análise, a DRJ invocou as Soluções de Consulta nº 98.071/2021 e nº 98.040/2020.

Cientificado o contribuinte do resultado do julgamento de piso em 28/09/2022 (fl. 277), houve a apresentação conjunta de **recurso voluntário** na mesma data (fls. 280 a 305), com as seguintes alegações básicas: (a) nulidade das autuações, em função de acervo probatório insuficiente e falta de laudo técnico; (b) as descrições das mercadorias na subposição 4202.1 (“Baús para viagem, malas e maletas, incluindo as de toucador e as maletas e pastas de documentos e para estudantes e artefatos semelhantes”) estão corretas, assim como sua classificação, sendo incabíveis as exigências de tributos e multas; (c) as mochilas ST-6304 e ST-6501 (fotos à fl. 293) são “pastas modernas”, classificadas no código NCM 4202.12.10, e “prestam-se ao transporte de materiais de trabalho, inclusive em viagens, sendo, portanto, artefatos semelhantes às pastas e às malas, na medida em que se destinam à utilização exatamente nos mesmos fins para os quais se prestam tais produtos”; (d) a mala ST-8080 (foto à fl. 295) deve ser classificada no código NCM 4202.12.10, sendo equivocado o entendimento da DRJ de que seria uma espécie de saco de viagem; (e) as pastas executivas ST-6223, ST-6123, ST-6125 e ST-6115 (fotos às fl. 296 e 297) são “pastas tradicionais”, usadas em reuniões de trabalho ou em viagens para transportar papéis, documentos, *notebooks* e *tablets*, como reconhecido pelo mercado consumidor, sendo de rigor, portanto, a classificação no código 4202.12.10 da NCM, e, apesar de a DRJ ter afastado a classificação indicada pelo fisco, manteve a multa regulamentar, o que é inconcebível, tendo em conta a imprestabilidade do trabalho da fiscalização, e que não compete à DRJ lançar a multa, retificando o trabalho fiscal; (f) ainda em relação às pastas executivas, a classificação entendida como correta pela DRJ é equivocada; (g) as pastas tiracolo e carteiro ST-6301 e ST-6317 (fotos às fls. 300 e 301) são espécies de pastas, menores do que as comuns, mas que possuem a mesma função: guardar papéis, documentos e tablets (a pasta de referência 6301 tem, inclusive, descrição específica de “compartimento acolchoado p/ tablet”), e o argumento usado pela DRJ para entender incorreta tanto a classificação adotada pelo fisco quanto a declarada pelo contribuinte é equivocado, aplicando-se o mesmo raciocínio do item anterior no que se refere ao descabimento da multa regulamentar; (h) a multa regulamentar de 1% só é cabível em caso de dolo, invocando precedente do CARF (Acórdão nº 301-32.565, de 23/03/2006); (i) há decisões do CARF posteriores à Súmula 161 afastando a aplicação da multa regulamentar de 1%; e (j) há impossibilidade de aplicação concomitante da referida multa com outras.

O processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria, em 22/05/2025.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rosaldo Trevisan**, Relator

O recurso voluntário interposto de forma conjunta pelos sujeitos passivos é tempestivo, e dele se toma conhecimento.

Recorde-se que a autuação se refere aos itens descritos como:

- a) “**bolsa, inclusive com alças de ombro, na cor preta, em material poliuretano e forro de poliéster**” (ST-6223, ST-6123, ST-6301, ST-6125, ST-6317, ST-6115 e ST-6601); e
- b) “**mochila, na cor preta, em material poliuretano e forro de poliéster**” (ST-6304 e ST-6501), e “**sacola, com rodas e alça retrátil, na cor preta, em material poliuretano e forro em poliéster**” (ST-8080).

Em relação às “**mochilas**” (ST-6304 e ST-6501), a decisão de piso entendeu, com base nas Soluções de Consulta Cosit nº 98.071/2021 e nº 98.040/2020, que a classificação deve ser dar no código **NCM 4202.92.00**, que é o adotado pela fiscalização. Também em relação a “**sacolas**” (ST-8080 - foto à fl. 264), a DRJ, a partir do texto da posição 4202, da subposição de primeiro nível (residual) e da RGI-6, entendeu como correta a classificação no código **NCM 4202.92.00**, adotado pela fiscalização no lançamento.

No que se refere às “**bolsas**” ST-6223, ST-6123, ST-6125, ST-6115, ST-6301 e ST-6317 (fotos às fls. 266 e 267), a decisão de piso entendeu, com base na Solução de Consulta Cosit nº 98.071/2021, que a classificação deve ser dar no código **NCM 4202.92.00**, que não corresponde ao adotado pelo importador (4202.12.10) e tampouco ao indicado como correto pela fiscalização (4202.22.10). Assim, deveria ser afastada a exigência referente a tributos, mantendo-se a multa de 1% por erro de classificação em função da Súmula (vinculante) CARF nº 161.

Por fim, para as “**bolsas**” (*necessaires*) ST-6601 (foto à fl. 268), entendeu a DRJ que a mercadoria foi corretamente classificada pelo importador no código NCM 4202.92.00, o que ensejou o afastamento do lançamento em relação tal item.

Assim, já não compõe o presente contencioso o debate sobre a classificação de “**bolsas**” (*necessaires*) ST-6601, e nem a cobrança de diferenças de tributos sobre as “**bolsas**” ST-6223, ST-6123, ST-6125, ST-6115, ST-6301 e ST-6317, itens para os quais eventual discussão sobre a classificação restringe-se à aplicação ou não da multa de 1%, prevista na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, à luz da Súmula CARF nº 161.

Esclarecido o que remanesce em debate no contencioso, cabe analisar preliminares apresentadas pela defesa no sentido de que haveria nulidade do lançamento por acervo probatório insuficiente e falta de laudo técnico.

A defesa parece, na preliminar, confundir os aspectos técnicos da classificação com os aspectos jurídicos.

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 de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

No caso em análise, não há qualquer dúvida sobre o que efetivamente são as mercadorias, sua composição e seu uso. Aliás, as partes não divergem em relação a isso.

Argumentos como o de que as mochilas ST-6304 e ST-6501 (fotos à fl. 293) são “pastas modernas” (parecendo demandar que deixem de ser mochilas para se tornar “pastas”) não resistem à própria foto que consta nos autos.

Fossem as mercadorias aqui analisadas de constituição química indefinida, que pudesse afetar sua classificação, ou multifuncionais, a demandar pronunciamento sobre função essencial intrínseca, até se poderia cogitar a necessidade de um laudo pericial.

Mas, à luz do que as partes trazem ao contencioso, e das fotos que constam nos autos, é absolutamente desnecessário pronunciamento pericial, sendo evidente “o que são” as mercadorias em debate (aspecto técnico).

O contencioso em análise trata apenas do aspecto jurídico: “onde se classificam” as mercadorias, no Sistema Harmonizado e Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) e na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM).

A Convenção do SH é hoje aplicada em âmbito mundial, não só entre os mais de 160 países signatários, mas em suas relações com terceiros. No Brasil, a referida convenção foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11/10/1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23/12/1988, com depósito internacional do instrumento de ratificação em 08/11/1988. Desde 1º de janeiro de 1989, a convenção é plenamente aplicável no Brasil, tendo, segundo entendimento dominante em nossa suprema corte, “*status*” de paridade com a lei ordinária.

O SH é uma nomenclatura estruturada sistematicamente, buscando assegurar a classificação uniforme de todas as mercadorias (existentes ou que ainda existirão) no comércio internacional, e compreende seis Regras Gerais Interpretativas (RGI), Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, e 21 seções, totalizando 96 capítulos, com 1.244 posições, várias destas divididas em subposições de 1 travessão (primeiro nível) ou dois (segundo nível), formando

aproximadamente 5.000 grupos de mercadorias, identificados por um código de 6 dígitos, conhecido como Código SH.¹

Desde que não contrariem o estabelecido no SH, os países ou blocos regionais podem estabelecer complementos aos seis dígitos internacionalmente acordados, e utilizar a codificação inclusive para temas e tributos internos.

No MERCOSUL, a Nomenclatura Comum (NCM) serve de base à aplicação da Tarifa Externa Comum (TEC), e acrescenta aos seis dígitos formadores do código do SH mais dois, um referente ao item (sétimo dígito) e outro ao subitem (oitavo dígito). A inclusão de um par de dígitos efetuada na NCM demandou ainda a edição de Regras Gerais Complementares (RGC) às seis Regras Gerais do SH (para disciplinar a interpretação no que se refere a itens e subitens) e de Notas Complementares.

E, no Brasil, a NCM serve de base para a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), desde a TIPI de 1996, veiculada pelo Decreto nº 2.092, de 10/12/1996.

Assim, se o Brasil, por exemplo, pactua internacionalmente as alíquotas máximas (no âmbito da Organização Mundial do Comércio - OMC) ou a alíquota extra-bloco (no âmbito do MERCOSUL) do imposto de importação para determinada classificação, tais pactos são aplicáveis ao que se entende internacionalmente abrangido por tal classificação.

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

No caso em análise, a classificação das “**mochilas**” (ST-6304 e ST-6501) adotou expresso entendimento de Soluções de Consulta Cosit (nº 98.071/2021 e nº 98.040/2020), mantendo a classificação adotada pela fiscalização. Da mesma forma, no que se refere a “**sacolas**” (ST-8080 - foto à fl. 264), é correto o posicionamento adotado pela DRJ, a partir do texto da posição 4202, e da subposição de primeiro nível (residual), aliadas à RGI-6, confirmando a classificação adotada pela fiscalização. Nenhum argumento jurídico ou elemento probatório apontado pela defesa afasta tais conclusões, que não foram tecnicamente questionadas em específico.

As afirmações (não verificadas) de defesa no sentido de que estaria totalmente correta e completa a descrição das mercadorias tampouco afeta o lançamento, pois o

¹ Além do constante estabelecimento de atualizações na nomenclatura, decorrentes de descobertas e aperfeiçoamentos de novos produtos, há publicações complementares que auxiliam no processo de designação e classificação de mercadorias, como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH (expressando o posicionamento oficial do CCA-OMA), o índice alfabético do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas, publicado pelo CCA-OMA, os pareceres de classificação emitidos pelo Comitê do Sistema Harmonizado, criado pela convenção, e os atos normativos emitidos por autoridades nacionais a respeito de classificação de mercadorias.

afastamento de penalidades em caso de descrição correta e completa e ausência de má-fé, que estava previsto no ADN COSIT 10/1997, já não subsiste desde 2002 (tendo sido ainda o ADI 13/2002 revogado pelo ADI 6/2018).

Equivocado ainda o argumento de defesa de que a multa de 1% (dita “regulamentar”) seria devida apenas em caso de dolo, porque tal circunstância não se encontra no texto legal, não podendo ser livremente criada pelo julgador administrativo.

Quanto ao debate sobre a Súmula CARF nº 161, entende-se que é desnecessário, tendo em conta que a multa aplicada (prevista no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001) foi expressamente revogada pela recém publicada Lei Complementar 227/2026 (art. 181, II).

O fundamento legal da multa aplicada (hoje revogado) dispunha:

“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 (...)”

A Lei Complementar 227/2026, até criou penalidade “parecida”, mas que, a nosso ver, não intersecciona a anteriormente prevista, em seu art. 341-G:

“Art. 341-G. As multas a serem aplicadas **em razão de infrações por descumprimento de obrigações tributárias acessórias do IBS ou da CBS** são as seguintes:

(...) XIX - omitir informação relativa a operações de importação ou exportação, ou prestá-la de forma inexata ou incompleta, desde que **necessária à determinação do procedimento de controle fiscal**: 100 (cem) UPF por informação; (...)”

Como se percebe claramente nos textos, a penalidade revogada sequer tratava de “descumprimento de obrigações tributárias acessórias de IBS e CBS” (e nem poderia, porque não existiam tais tributos à época). E a nova penalidade é restrita a casos em que haja descumprimento de obrigações tributárias acessórias do IBS ou da CBS, que ainda estão em implementação de caráter “experimental”.

Portanto, no presente caso, deve ser totalmente afastada a penalidade fundamentada no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que não mais persiste em nosso ordenamento jurídico.

No entanto, deve ser integralmente mantido o lançamento no que se refere a tributos, juros de mora e multa de ofício (75%), para as “mochilas” (ST-6304 e ST-6501) e “sacolas” (ST-8080).

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para afastar a penalidade fundamentada no art. 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan