



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11829.720053/2015-18
ACÓRDÃO	3002-004.610 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	04 de Setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 01/01/2011

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PREPARAÇÃO EM PÓ CONSTITUÍDA DE BISGLICINATO DE FERRO QUELATO, ÁCIDO CÍTRICO, MALTODEXTRINA E SÍLICA. CÓDIGO NCM 2106.90.90. A preparação nutritiva em pó, apresentada a granel, obtida pela mistura de bisglicinato de ferro quelato com maltodextrina, sílica e ácido cítrico, empregada tanto como fortificante ou suplemento nutricional na preparação de alimentos quanto como insumo na formulação de medicamentos não injetáveis, classifica-se no código 2106.90.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul, por força das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado 1 e 6 e da Regra Geral Complementar 1.

POSIÇÃO 30.03. NOTA 1, ALÍNEA "a", DO CAPÍTULO 30. INAPLICABILIDADE. A exclusão dos alimentos enriquecidos e dos complementos alimentares do âmbito do Capítulo 30, ressalvadas apenas as preparações nutritivas administradas por via intravenosa, impede o enquadramento na posição 30.03 de preparação nutritiva à base de composto de ferro apresentada a granel, não dosada e desprovida de forma farmacêutica.

DESTINAÇÃO ATRIBUÍDA PELO IMPORTADOR. IRRELEVÂNCIA. A classificação fiscal é determinada pelas características objetivas da mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador, e não pelo emprego que o importador venha a lhe dar em etapa industrial posterior.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITO VINCULANTE. A solução de consulta sobre classificação de mercadorias, proferida em instância única, vincula a Administração Tributária e integra a legislação tributária como norma complementar, não aproveitando ao consulente que deixou de observá-la a excludente do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional.

TERCEIRA HIPÓTESE DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. INOCORRÊNCIA. A improcedência do lançamento por erro de fundamentação pressupõe a constatação positiva, pelo julgador, de que o código correto é diverso tanto do adotado pelo contribuinte quanto do apontado pela fiscalização. A simples existência de opiniões divergentes acerca do enquadramento não caracteriza a terceira hipótese.

PERÍCIA. REQUISITOS DO ART. 16, INCISO IV, DO DECRETO Nº 70.235/1972. PEDIDO NÃO FORMULADO. Considera-se não formulado o pedido de perícia desacompanhado dos quesitos e da qualificação profissional do perito, sem que disso decorra cerceamento do direito de defesa, sobretudo quando presentes nos autos os elementos de fato necessários ao julgamento.

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDO TÉCNICO. DESNECESSIDADE. Não se exige laudo técnico oficial para a reclassificação quando a composição, a forma de apresentação e as aplicações da mercadoria são incontroversas, extraídas da ficha técnica do fabricante e das declarações do próprio importador em processo de consulta por ele instaurado, cingindo-se a controvérsia à subsunção normativa.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. NATUREZA OBJETIVA DA INFRAÇÃO. Mantida a exigência do imposto e da contribuição, subsiste a multa de ofício proporcional, cuja aplicação independe da intenção do agente e da alegada boa-fé do sujeito passivo.

MULTA REGULAMENTAR DE UM POR CENTO. ART. 84, INCISO I, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001. REVOGAÇÃO PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 227/2026. RETROATIVIDADE BENIGNA. Revogados expressamente, pelo art. 181 da Lei Complementar nº 227/2026, o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 69 da Lei nº 10.833/2003, ficou esvaziado o suporte legal do art. 711 do Regulamento Aduaneiro, impondo-se o cancelamento da penalidade nos atos não definitivamente julgados, por força do art. 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional.

SÚMULA CARF Nº 161. PERDA DE OBJETO. O enunciado sumular limita-se a interpretar o art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não criando a penalidade; revogado o preceito interpretado, a súmula não subsiste como fundamento autônomo da exigência quanto aos atos não definitivamente julgados.

MATÉRIA COGNOSCÍVEL DE OFÍCIO. A aplicação da lei sancionatória mais benéfica decorre de comando legal cogente e independe de provocação da

parte, sobretudo quando a norma revogadora é superveniente à interposição do recurso.

DEPÓSITO PARCIAL. O depósito de parcela do crédito tributário não suspende a exigibilidade do todo nem interfere no exame do mérito, convertendo-se em renda da União nos limites de seu valor uma vez definitiva a decisão desfavorável ao sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, exclusivamente para exonerar a exigência da multa regulamentar de um por cento sobre o valor aduaneiro, em razão da revogação do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 pelo art. 181 da Lei Complementar nº 227/2026, aplicando-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Marcio Jose Pinto Ribeiro (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-000.967, de 15 de maio de 2023, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento nº 08, que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário constituído pelos autos de infração lavrados em 23 de dezembro de 2015 pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos, no montante histórico de R\$ 146.197,40.

A ação fiscal, autorizada pelo TDPF-F 0817700-2015-00198-6, teve por objeto os tributos incidentes sobre as importações de mercadorias descritas nas declarações de importação como "glicinato de ferro quelato", "glicinato de ferro" e "bisglicinato de ferro quelato", nome comercial Ferrochel, fabricadas pela Albion Human Nutrition, registradas sob os códigos 2922.49.10 e 3824.90.89 da NCM entre 11/03/2011 e 06/01/2015.

Concluiu a autoridade lançadora que o código correto seria o 2106.90.90, conforme decidido na Solução de Consulta nº 107 – Coana, de 1º de dezembro de 2014, formalizada no processo administrativo nº 10831.723921/2013-48, instaurado pela própria contribuinte em 15/10/2013.

Cientificada da solução de consulta em 15/01/2015 por meio de seu domicílio tributário eletrônico, a contribuinte não recolheu as diferenças de tributos decorrentes da reclassificação nem promoveu a retificação das declarações de importação, tudo conforme por ela mesma informado em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação nº 01/2015.

Daí resultaram a exigência do auto de infração de fls. 3/22, consubstanciado pelo Imposto de Importação no valor de R\$ 66.875,87, acrescido de juros de mora de R\$ 14.554,89 e de multa proporcional de 75% no valor de R\$ 50.156,90; da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, no montante de R\$ 6.026,25; e da COFINS-Importação no valor de R\$ 4.526,28, com juros de R\$ 662,50 e multa de R\$ 3.394,71, esta última restrita às declarações registradas a partir de 2014, em razão das alíquotas aplicáveis ao código 2106.90.90 no período, conforme demonstrativos que instruem o Termo de Verificação Fiscal de fls. 23/48.

Na impugnação de fls. 116/132, sustentou a interessada que o produto não é preparação alimentícia, mas preparação medicamentosa destinada à fabricação do medicamento Neutrofer, indicado para o tratamento da anemia ferropriva; que os itens 14 e 16 das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado relativas à posição 21.06 excluem daquela posição as preparações próprias para evitar ou tratar doenças, remetendo-as às posições 30.03 e 30.04; que a classificação correta seria a do código 3003.90.49; que a Declaração de Importação nº 14/1727854-6 deveria ser excluída da autuação porque sobre ela já teria sido recolhido imposto à alíquota de 16%; e requereu a realização de perícia com fundamento no art. 38 da Lei nº 9.784/1999, informando ainda a intenção de depositar o montante que reputava incontroverso.

Em sede de julgamento, a decisão recorrida de fls. 177/184, considerou não formulado o pedido de perícia, à falta dos requisitos do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972; assentou o efeito vinculante da solução de consulta, com apoio nos arts. 96 e 100, inciso II, do Código Tributário Nacional; demonstrou, com base no extrato da própria declaração de importação, que o recolhimento efetuado na DI nº 14/1727854-6 correspondeu à alíquota de 14%, e não de 16%; e ratificou o enquadramento no código 2106.90.90.

No recurso voluntário de fls. 198/215, protocolizado em 11/07/2023, após ciência do acórdão em 13/06/2023, conforme fl. 194, a recorrente renova, em síntese, quatro linhas de

argumentação. Alega, primeiro, que a decisão recorrida não enfrentou os argumentos e documentos apresentados, limitando-se a reproduzir a solução de consulta, e que esta partiu da premissa equivocada de que a mercadoria teria função exclusivamente nutritiva, quando se trata de preparação medicamentosa não dosada, contendo princípio ativo da posição 29.22, cuja classificação correta seria a do código 3003.90.49, tal como demonstram a bula do medicamento Neutrofer, o estudo sobre a efetividade do tratamento da anemia ferropriva em lactentes e crianças e o laudo de especialista por ela contratado.

Sustenta, em segundo lugar, que a existência de até quatro códigos possíveis — o adotado nas importações, o pretendido na consulta, o indicado no laudo particular e o eleito na autuação — impõe o cancelamento do lançamento por erro de fundamentação, à luz da teoria da terceira hipótese consagrada na jurisprudência administrativa.

Argumenta, em terceiro lugar, que a reclassificação é nula por ausência de laudo pericial indispensável à caracterização do produto, e que o indeferimento da perícia por vício formal afrontou o contraditório, a ampla defesa e o art. 2º da Lei nº 9.784/1999.

Por fim, noticia a realização de depósito da parcela que entende devida e pede que, provido o recurso, tal valor seja empregado na quitação integral do crédito.

Distribuído o processo a este relator, sobreveio a publicação da Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, cujo art. 181 revogou expressamente o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 69 da Lei nº 10.833/2003, dispositivos que servem de fundamento a uma das exigências ora em litígio.

A matéria, por sua natureza, será enfrentada de ofício no voto que se segue.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

Da admissibilidade

O recurso é tempestivo, porquanto interposto dentro do prazo de trinta dias contados da ciência da decisão de primeira instância, na forma do art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Da alegada ausência de enfrentamento dos argumentos pela decisão recorrida

Anoto, preliminarmente, que não colhe a assertiva de que o acórdão recorrido teria deixado de examinar as razões da impugnação. A leitura do julgado revela que nele foram apreciados o pedido de perícia, à luz dos requisitos legais de sua formulação; a eficácia normativa

da solução de consulta e seu fundamento no Código Tributário Nacional; a identificação da mercadoria segundo sua composição, função, aplicação e forma de apresentação; a alegação relativa à Declaração de Importação nº 14/1727854-6, refutada mediante confronto entre o extrato da própria declaração e o demonstrativo de apuração; e, ao cabo, a subsunção ao código 2106.90.90.

O dever de motivação que se impõe ao julgador administrativo não se confunde com a obrigação de responder, um a um, a todos os argumentos deduzidos pela parte, bastando que a decisão exponha as razões de fato e de direito suficientes para sustentar a conclusão adotada e permita ao interessado o pleno exercício da defesa nas instâncias subsequentes, o que, de resto, a extensão e a especificidade do próprio recurso demonstram ter ocorrido.

Não se configura, assim, qualquer das hipóteses de nulidade do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, cuja ocorrência, ademais, exigiria a demonstração de efetivo prejuízo, inexistente na espécie.

Do indeferimento da perícia e da alegada imprescindibilidade de laudo técnico

Examino conjuntamente a insurgência contra o indeferimento da prova pericial e a tese de que a reclassificação seria nula por ausência de laudo, porquanto ambas repousam sobre a mesma premissa, qual seja, a de que o suporte fático do lançamento estaria por demonstrar.

Quanto ao aspecto formal, a recorrente invoca o art. 38 da Lei nº 9.784/1999 para sustentar que o requerimento de perícia não poderia ser recusado.

Ocorre que a mencionada lei disciplina o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal de modo geral e aplica-se apenas subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, que possui disciplina própria e específica no Decreto nº 70.235/1972.

E este, no inciso IV de seu art. 16, exige que a impugnação mencione as diligências ou perícias pretendidas com a exposição dos motivos que as justifiquem, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito, cominando expressamente, no § 1º do mesmo artigo, que se considerará não formulado o pedido que deixar de atender a tais requisitos.

A recorrente, assistida por procuradores regularmente constituídos, não indicou quesitos nem perito, limitando-se a afirmar, de modo genérico, reputar de suma importância a produção de prova pericial.

A consequência aplicada pela decisão recorrida foi, portanto, exatamente aquela que a lei determina, não havendo espaço para cogitar de afronta ao contraditório ou à ampla defesa quando o próprio interessado deixa de observar o ônus processual que a lei lhe atribui para o exercício da faculdade probatória.

Fosse superado o óbice formal, ainda assim a perícia seria prescindível. A prova pericial destina-se a esclarecer questões de fato que demandem conhecimento técnico

especializado, e não a resolver a controvérsia jurídica sobre a interpretação dos textos de posição e das notas legais da Nomenclatura.

No caso, os elementos de fato relevantes para a classificação são rigorosamente incontroversos: as partes concordam que a mercadoria é um pó fino de coloração cinza-caqui a esverdeada, obtido pela mistura de bisglicinato de ferro quelato, em teor de pelo menos vinte por cento, com ácido cítrico, maltodextrina e sílica, fabricado pela Albion Human Nutrition e importado a granel, em sacos plásticos ou barricas, em lotes que chegam a mil quilogramas por adição.

Tais dados não foram extraídos de presunção fiscal, mas da petição inicial da consulta, da ficha de segurança do fabricante e das informações prestadas pela própria interessada. Não há, pois, fato a apurar.

O mesmo raciocínio afasta a tese de nulidade por ausência de laudo técnico. Os acórdãos de Delegacia de Julgamento reproduzidos no recurso, que condicionam a reclassificação em revisão aduaneira à existência de laudo indispensável à plena caracterização do produto, dizem respeito a situação substancialmente diversa daquela ora examinada.

Naquelas hipóteses, a autoridade fiscal reclassificara mercadoria cujas características não haviam sido apuradas, atribuindo-lhe natureza distinta da declarada sem lastro probatório.

Aqui, ao contrário, a caracterização técnica do produto foi produzida no bojo de processo de consulta instaurado pela própria importadora, instruído com a documentação do fabricante e com laudo por ela contratado, e as conclusões de fato ali assentadas jamais foram por ela impugnadas, tanto que reiteradas, no recurso, como descrição do produto que importa.

Exigir novo laudo para confirmar aquilo que ambas as partes afirmam ser verdadeiro constituiria diligência inútil, expressamente vedada pelo art. 18 do Decreto nº 70.235/1972.

Rejeito, por conseguinte, as preliminares.

Do mérito: a classificação da mercadoria

Superadas as questões prévias, cumpre enfrentar o núcleo da lide, que consiste em saber se a preparação importada se classifica no código 2106.90.90, como sustenta a Fazenda, ou no código 3003.90.49, como pretende a recorrente.

Convém fixar, de início, o método. Nos termos do parágrafo único do art. 94 do Decreto nº 6.759/2009, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul faz-se com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto nº 435/1992 e consolidadas pela Instrução Normativa RFB nº 807/2008. Por força da RGI 1, a classificação é determinada pelos

textos das posições e pelas Notas de Seção e de Capítulo, tendo os títulos das Seções e Capítulos valor meramente indicativo.

Disso decorre consequência decisiva para o desate da controvérsia: as notas legais de Seção e de Capítulo ostentam a mesma força vinculante dos textos das posições, precedendo, na ordem de aplicação, quaisquer considerações sobre a finalidade econômica que o importador atribua à mercadoria.

Não há divergência entre as partes quanto à impossibilidade de enquadramento no Capítulo 29. A adição de maltodextrina e de sílica, substâncias estranhas ao processo de obtenção do composto orgânico, retira do produto a condição de composto de constituição química definida, tal como exige a Nota 1 daquele Capítulo. A própria recorrente e o laudo por ela apresentado concordam com essa conclusão, de sorte que a matéria não comporta maior desenvolvimento.

Resta, pois, examinar a pretensão de enquadramento na posição 30.03, e é aqui que a tese recursal encontra obstáculo intransponível.

A Nota 1, alínea "a", do Capítulo 30 exclui expressamente de seu âmbito os alimentos e as bebidas, tais como os alimentos dietéticos, diabéticos ou enriquecidos, os complementos alimentares, as bebidas tônicas e as águas minerais, ressalvadas unicamente as preparações nutritivas administradas por via intravenosa, remetidas à Seção IV.

É essa nota legal — e não, como sugere o recurso, uma leitura restritiva das Notas Explicativas — que explica por que o item 3 das NESH da posição 30.03 delimita as preparações nutritivas ali classificáveis àquelas ministradas por injeção ou perfusão na veia.

A mercadoria dos autos é, por sua composição e por sua função, uma preparação nutritiva destinada ao fornecimento de ferro, apresentada em pó a granel para administração por via oral após processamento industrial ulterior.

Sendo preparação nutritiva não administrada por via intravenosa, encontra-se excluída do Capítulo 30 por determinação de nota legal, e não por juízo discricionário da autoridade fiscal.

Nem se diga que a exclusão prevista no Capítulo 21 quanto aos produtos das posições 30.03 e 30.04, invocada pelo laudo particular, conduziria a resultado diverso. Tal remissão pressupõe logicamente que o produto já se enquadre naquelas posições, de modo que seu manejo, no caso, é circular.

Só se poderia excluir a mercadoria do Capítulo 21 se antes se demonstrasse que ela pertence à posição 30.03, demonstração que a Nota 1, alínea "a", do Capítulo 30 torna impossível.

Igualmente não socorre a recorrente a invocação dos itens 14 e 16 das Notas Explicativas da posição 21.06. Ambas as ressalvas ali contidas são expressamente qualificadas.

A primeira exclui da posição 21.06 os produtos nos quais uma infusão constitua dose terapêutica ou profilática de composto ativo específico para doença determinada; a segunda afasta daquela posição as preparações análogas aos complementos alimentares que sejam próprias para evitar ou tratar doenças ou afecções.

Em ambos os casos, o que desloca o produto para o Capítulo 30 é a circunstância de ele próprio, tal como se apresenta, constituir dose terapêutica ou destinar-se, na forma em que comercializado, ao tratamento da enfermidade. Não é o que se verifica na espécie.

O que se importou não foi medicamento, dosado ou acondicionado para venda a retalho, nem preparação apresentada como própria para tratar a anemia; importou-se matéria-prima a granel, em quantidades de mil quilogramas por adição, insuscetível de emprego direto e destinada a ser incorporada, em etapa industrial subsequente, ao produto acabado.

A ressalva pressupõe identidade entre o produto classificado e o meio terapêutico; aqui, entre um e outro medeia todo um processo de industrialização.

Chego, assim, ao ponto que reputo central. A recorrente constrói toda a sua argumentação sobre a destinação que confere à mercadoria, ou seja, sobre o emprego do insumo na fabricação do Neutrofer.

Sucedem que a classificação fiscal, por imperativo da RGI 1, é determinada pelas características objetivas da mercadoria no estado em que se apresenta no momento da ocorrência do fato gerador, que, na importação, é a entrada do bem no território aduaneiro, nos termos do art. 72 do Decreto nº 6.759/2009.

Admitir que um mesmo produto, quimicamente idêntico e comercializado sob a mesma referência pelo mesmo fabricante, receba códigos distintos conforme o adquirente pretenda incorporá-lo a um alimento fortificado ou a um comprimido implicaria subordinar a Nomenclatura à vontade do importador e comprometer a uniformidade que constitui a própria razão de ser do Sistema Harmonizado.

E o caráter bifronte do produto, longe de haver sido ignorado, está expressamente reconhecido na solução de consulta e, o que é mais significativo, foi declarado pela própria consulente.

Não procede, portanto, a afirmação recursal de que a Coana teria partido da premissa de que a mercadoria possui função exclusivamente nutritiva, vez que tanto a ementa quanto os fundamentos da Solução de Consulta nº 107/2014 descrevem preparação utilizada na preparação de alimentos como fortificante ou suplemento nutricional e na formulação de medicamentos não injetáveis.

Foi a interessada quem, ao formular a consulta, indicou essas duas aplicações, apoiada na literatura e na ficha técnica do fabricante, cuja denominação empresarial, aliás, revela o segmento em que atua. Não se afigura consentâneo com a boa-fé objetiva que a mesma parte, uma vez desfavorável o resultado, negue a aplicação alimentar que ela mesma declarou.

Pelas mesmas razões, a bula do Neutrofer e o estudo clínico juntados aos autos, embora idôneos, são impertinentes ao objeto da lide. O que tais documentos demonstram é a eficácia terapêutica do medicamento acabado, que é mercadoria diversa daquela submetida a despacho aduaneiro, resultante de industrialização realizada em território nacional.

Da comprovação de que o produto final trata a anemia não decorre, por implicação lógica ou normativa, que o insumo importado deva ser classificado como medicamento.

Quanto às objeções pontuais deduzidas no laudo particular, nenhuma delas infirma a conclusão. A menção, na solução de consulta, ao reconhecimento da função nutricional do bisglicinato ferroso por organismo internacional constitui reforço argumentativo de ordem fática acerca do emprego usual da substância, e não fundamento normativo do enquadramento, que se assentou, como visto, nas RGI 1 e 6 e na RGC 1.

A omissão da sílica em determinada passagem do parecer fiscal é irrelevante, pois se trata de excipiente antiemético que, se algum efeito produz sobre a classificação, é o de reforçar a natureza de preparação, isto é, de mistura, corroborando a exclusão do Capítulo 29 e não conferindo ao produto qualquer caráter terapêutico.

Por fim, a observação de que o código 2106.90.90 seria tecnicamente subitem, e não item, cuida de imprecisão terminológica que em nada altera a identidade do código aplicado, a base de cálculo, a alíquota ou o exercício da defesa, enquadrando-se na regra do art. 60 do Decreto nº 70.235/1972, segundo a qual as irregularidades que não importem nulidade e não influam na solução do litígio não invalidam o ato.

Firme, portanto, o enquadramento na posição 21.06, que compreende as preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições, por aplicação da RGI 1; na subposição 2106.90, por aplicação da RGI 6; e, finalmente, no código 2106.90.90, por aplicação da RGC 1, à falta de desdobramento regional precedente que acolha a mercadoria.

Do efeito vinculante da solução de consulta

Ainda que a conclusão acima independa do argumento de autoridade, cabe registrar, para não deixar sem resposta o inconformismo manifestado no recurso, que a Solução de Consulta nº 107 – Coana produziu efeitos que a recorrente não pode desconsiderar.

Nos termos do inciso II do art. 100 do Código Tributário Nacional, as decisões de órgãos de jurisdição administrativa às quais a lei atribua eficácia normativa constituem normas complementares da legislação tributária, compondo, por força do art. 96 do mesmo diploma, a própria legislação tributária.

Essa eficácia era expressamente reconhecida pelo art. 15 da Instrução Normativa RFB nº 1.464/2014, vigente à época, e permanece afirmada no art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.057/2021, que a sucedeu.

Os processos de consulta são solucionados em instância única, não cabendo recurso nem pedido de reconsideração, e a solução formulada pela matriz estende seus efeitos aos demais estabelecimentos.

Daí decorre que a recorrente, cientificada em 15 de janeiro de 2015, dispunha de caminhos definidos: recolher a diferença no prazo de trinta dias contados da ciência, hipótese em que estaria a salvo de multa e juros de mora; recolher após esse prazo, sujeitando-se aos acréscimos moratórios; ou submeter a controvérsia ao Poder Judiciário, providência que anunciou mas que não há notícia nos autos de haver adotado. Optou por não fazer nada, mantendo a classificação reputada incorreta pela Administração e deixando de retificar as declarações de importação.

Nesse contexto, não lhe aproveita a excludente do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, que exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros apenas em favor de quem observa as normas complementares — exatamente o oposto do que se verificou.

Da alegada terceira hipótese de classificação

Sustenta a recorrente que a existência de quatro códigos cogitados ao longo do processo — o 2922.49.10 e o 3824.90.89, utilizados nos registros; o 3003.90.49, por ela pretendido; e o 2106.90.90, adotado na autuação — bastaria, por si só, para o cancelamento do lançamento por erro de fundamentação.

A tese não procede, e sua rejeição decorre da leitura atenta dos próprios precedentes invocados. Esta Terceira Seção assentou, com efeito, orientação favorável ao contribuinte na hipótese de terceira classificação, nos seguintes termos:

FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO. TERCEIRA HIPÓTESE DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA. Verificado que a classificação fiscal das mercadorias, objeto da lide, diz respeito a um código NCM diverso, tanto daquele utilizado pela impugnante, bem como daquele que a fiscalização entendeu ser a correta, o lançamento deverá ser julgado improcedente por erro na sua fundamentação. Sendo improcedente a classificação do Fisco, também devem ser julgadas improcedentes as multas dos artigos 44 e 45 da Lei nº 9.430/96, e do artigo 84, I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, cominadas em decorrência do lançamento equivocadamente fundamentado. (Acórdão nº 3301-003.147, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, sessão de 24 de janeiro de 2017)

Aplico integralmente a orientação assim firmada, cujo acerto reafirmo, sempre que o julgador concluir que o código correto é um terceiro, distinto tanto do declarado quanto do lançado, o lançamento deve ser desconstituído, porquanto ao órgão julgador é vedado substituir a fundamentação do ato administrativo de lançamento, sob pena de suprimir instância e comprometer a defesa do sujeito passivo.

O que importa reconhecer, todavia, é que a razão de decidir desse julgado repousa em um pressuposto positivo, expresso na própria redação da ementa pelos vocábulos "verificado", ou seja, exige-se que o colegiado, ao cabo da instrução, conclua afirmativamente pela correção de um terceiro código. A improcedência não decorre da existência da divergência, mas da constatação do erro.

No caso concreto, esse pressuposto não se realiza. Este relator não constatou que a mercadoria deva ser classificada em código diverso do 2106.90.90; ao contrário, concluiu, pelas razões amplamente expostas, que o código eleito no lançamento é o correto. As quatro classificações a que alude o recurso não são quatro hipóteses igualmente sustentáveis, mas o registro histórico de posições sucessivas e reciprocamente excludentes: duas foram adotadas pela própria importadora e por ela abandonadas, uma delas repudiada inclusive pelo laudo que contratou; a terceira é a tese que defende; e a quarta é a acolhida pela Administração e ora confirmada.

Fosse suficiente a mera pluralidade de opiniões, nenhum lançamento por reclassificação fiscal subsistiria, pois a divergência é inerente a essa espécie de litígio. Confirmada a classificação do lançamento, não há erro de fundamentação a sanar, e o precedente, corretamente compreendido, opera em desfavor da recorrente, ressalvado, quanto à multa regulamentar de um por cento, o que adiante se decidirá por fundamento autônomo e superveniente, estranho à tese aqui rejeitada.

Da Declaração de Importação nº 14/1727854-6

A pretensão de exclusão dessa declaração, deduzida na impugnação, não foi expressamente reiterada no rol de pedidos do recurso voluntário, embora dele se possa extrair menção incidental à matéria. Em qualquer caso, não subsiste.

A alegação de que o código 3824.90.89, sob o qual se processou aquele despacho, comportaria alíquota de 16% é contrariada pelos elementos dos autos.

O extrato da declaração reproduzido na decisão recorrida registra alíquota ad valorem de 14% e recolhimento de R\$ 14.688,41, importância que corresponde precisamente à aplicação daquele percentual sobre o valor tributável de R\$ 104.917,25.

Devido o imposto à alíquota de 16%, própria do código 2106.90.90, o montante correto seria de R\$ 16.786,76, do que resulta a diferença de R\$ 2.098,35 lançada de ofício. O quadro comparativo de alíquotas constante do Termo de Verificação Fiscal de fls. 23/48 confirma o mesmo dado, e o próprio recurso, ao ressaltar que o depósito realizado não abrangeu a diferença de 2% relativa a essa declaração, admite implicitamente a existência do saldo devedor.

O lançamento, nesse ponto, está correto.

Da multa de ofício proporcional e dos juros de mora

Mantida a exigência do Imposto de Importação e da COFINS-Importação, subsiste, por decorrência lógica, a multa de ofício proporcional de 75%, fundada no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Os juros de mora, por sua vez, seguem a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia, na forma do § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, matéria pacificada pela Súmula CARF nº 4.

A alegação de boa-fé, embora compreensível no plano moral, é juridicamente inócua quanto a essa penalidade. O art. 136 do Código Tributário Nacional e o § 2º do art. 94 do Decreto-Lei nº 37/1966 consagram a natureza objetiva da responsabilidade por infrações tributárias e aduaneiras, que independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Registro, aliás, que a conduta sancionada não é a de haver adotado classificação equivocada antes da consulta, mas a de haver mantido essa classificação e deixado de recolher as diferenças mesmo após a ciência inequívoca da orientação vinculante da Administração.

Da multa regulamentar de um por cento: revogação superveniente e retroatividade benigna

Situação inteiramente diversa apresenta a multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro, lançada no montante histórico de R\$ 6.026,25 com fundamento no inciso I do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, combinado com os arts. 69 e 81, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, e regulamentada pelo art. 711 do Decreto nº 6.759/2009.

Sobreveio, com efeito, a Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026, publicada no Diário Oficial da União de 14 de janeiro de 2026, cujo art. 181 revogou expressamente o art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 69 da Lei nº 10.833/2003.

Com a supressão desses dispositivos, ficou esvaziado o suporte legal do art. 711 do Regulamento Aduaneiro, que, por sua índole meramente regulamentar, não subsiste de forma autônoma à revogação da lei que lhe emprestava validade, sob pena de afronta à hierarquia normativa e ao princípio da legalidade estrita em matéria sancionatória, inscrito no inciso V do art. 97 do Código Tributário Nacional. A própria Administração Tributária reconheceu essa consequência ao editar a Nota Cosit/RFB nº 25/2026.

Cuida-se de matéria cognoscível de ofício. A lei revogadora é posterior à interposição do recurso voluntário, razão pela qual a questão não foi, nem poderia ter sido, suscitada pela recorrente. A aplicação da lei sancionatória mais benéfica, todavia, decorre de comando legal cogente e independe de provocação da parte, competindo ao julgador administrativo, estritamente vinculado ao princípio da legalidade, dela conhecer de ofício, tal como faria diante de qualquer outra causa extintiva do crédito.

Incide, na espécie, a regra do art. 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional, segundo a qual a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração.

É precisamente o que se passa, na medida em que a conduta consistente em indicar incorretamente o código da Nomenclatura Comum do Mercosul na declaração de importação deixou de encontrar, no regime da legislação aduaneira, tipo sancionador que a alcance. E o crédito em exame não está definitivamente julgado, porquanto pendente de apreciação o presente recurso voluntário, o que atrai de forma inequívoca o preceito.

Não desconheço as objeções que se têm oposto a essa conclusão, nenhuma delas, porém, capaz de infirmá-la. Argumenta-se, em primeiro lugar, que a revogação não equivale à invalidação, pois apenas retira a eficácia futura de norma que era válida ao tempo dos fatos. A observação é exata, mas nada acrescenta: a retroatividade benigna do art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional não pressupõe vício de origem na norma revogada — ao contrário, supõe-a válida quando praticado o ato, pois de outro modo o dispositivo seria inteiramente inútil.

Argumenta-se, em segundo lugar, que a infração não teria sido extinta, mas apenas reconfigurada, à vista da penalidade que a Lei Complementar nº 227/2026 introduziu no inciso XIX do art. 341-G da Lei Complementar nº 214/2025, calculada em Unidades Padrão Fiscal, para a prestação de informação omissa, inexata ou incompleta em obrigações acessórias do Imposto sobre Bens e Serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços.

Também aqui a objeção não prospera: a nova penalidade estrutura-se sobre base de cálculo, unidade de referência e enquadramento diversos, e integra o regime de obrigações acessórias de tributos que sequer existiam ao tempo dos fatos geradores destes autos, ocorridos entre 2011 e 2015, de sorte que não pode alcançá-los, seja por lhe faltar o pressuposto material, seja pela vedação à aplicação retroativa de penalidade mais gravosa.

Ainda que se preferisse ver no fenômeno mera substituição da sanção, e não sua supressão, o desfecho seria idêntico por força da alínea "c" do mesmo inciso II, pois a exigência lançada nestes autos não encontraria correspondência no novo tipo.

Resta enfrentar o óbice representado pela Súmula CARF nº 161, aprovada em 3 de setembro de 2019 e de observância obrigatória no âmbito deste Conselho, cujo enunciado assim dispõe:

O erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, prevista no art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001, ainda que órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.

O enunciado não impede a exoneração ora determinada. A súmula não institui a penalidade nem lhe serve de fundamento autônomo; limita-se a fixar a interpretação de um dispositivo legal a que expressamente se reporta, qual seja, o inciso I do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Revogado o preceito interpretado, o enunciado perde objeto relativamente aos atos não definitivamente julgados, não sendo dado a súmula de jurisprudência administrativa —

nem ao ato ministerial que lhe conferiu efeito vinculante — sobreviver à lei complementar que suprimiu seu próprio fundamento. Sustentar o contrário conduziria ao absurdo de manter penalidade tributária por força de norma hierarquicamente inferior à que a extinguiu, em frontal violação ao inciso V do art. 97 do Código Tributário Nacional.

Impõe-se, portanto, o cancelamento da exigência da multa regulamentar de um por cento, no valor histórico de R\$ 6.026,25, remanescendo hígidas as demais exigências consubstanciadas nos autos de infração.

Do depósito realizado

Por fim, o depósito parcial noticiado no recurso não interfere no julgamento. Depósito de parcela do crédito não suspende a exigibilidade do todo, à luz do inciso II do art. 151 do Código Tributário Nacional e do entendimento consolidado na Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

A Súmula 179 daquela Corte, invocada pela recorrente, cuida da responsabilidade da instituição financeira depositária pela correção monetária dos valores sob sua custódia, tema estranho ao mérito da autuação e incapaz de exonerar o sujeito passivo quanto ao saldo não depositado.

Nada obsta, evidentemente, que o valor depositado seja imputado ao crédito tributário remanescente, convertendo-se em renda da União nos termos da Lei nº 9.703/1998 tão logo definitiva a decisão administrativa, com restituição de eventual excesso.

O que não se pode acolher é o pedido tal como formulado, de quitação integral do crédito pelo depósito, uma vez que este foi calculado sobre premissa, a alíquota de 8% do código 3003.90.49, ora rejeitada. O saldo devedor, já deduzida a parcela relativa à multa regulamentar ora exonerada, será apurado em sede de execução do julgado, com os acréscimos legais cabíveis.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário, exclusivamente para exonerar a exigência da multa regulamentar de um por cento sobre o valor aduaneiro, por força da revogação do art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 pelo art. 181 da Lei Complementar nº 227/2026 e da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA

ACÓRDÃO 3002-004.610 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 11829.720053/2015-18

DOCUMENTO VALIDADO