



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10494.720533/2022-74
ACÓRDÃO	3402-012.765 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KOMATSU DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Exercício: 2017, 2018, 2019, 2020, 2021

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A glosa de créditos por erro de classificação fiscal da TIPI é possível quando o mesmo critério não foi analisado em procedimento fiscal anterior sobre os mesmos fatos geradores. Ausência de alteração de critério jurídico em regular procedimento fiscal que resulte em lançamento fiscal diverso, não havendo que se falar em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REGRAS GERAIS DO SISTEMA HARMONIZADO. INOBSERVÂNCIA.

A atividade de classificação fiscal exige a perfeita identificação das mercadorias sub examine, de tal sorte que seja possível esclarecer todas as especificidades que influem na escolha do código tarifário correto, conforme determinado nas Regras Gerais do Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias, sob pena de restar prejudicado o trabalho da fiscalização.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. FUNDAMENTAÇÃO. REGRAS DO SISTEMA HARMONIZADO. NOTAS EXPLICATIVAS DO SISTEMA HARMONIZADO - NESH

A classificação fiscal de mercadorias deve estar amparada, no caso concreto, em fundamentação que demonstre a convergência do código

NCM pretendido para com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, as Regras Complementares e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH, as quais tem o condão de orientar, esclarecer e dirimir controvérsias sobre a matéria.

FUNDAMENTAÇÃO NA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL NCM.

A reclassificação fiscal na Nomenclatura Comum do Mercosul, efetuada pela autoridade fiscal aduaneira, deve embasar-se, minimamente, nos seguintes pontos: **(i)** perfeita identificação da mercadoria objeto da análise, com descrição adequada e suficiente; **(ii)** a fundamentação da reclassificação deve indicar especificamente quais regras de interpretação foram utilizadas, com indicação precisa de cada desdobramento considerado nesse procedimento, não se limitando a afirmações genéricas do tipo "com base na RGI", "com base na RGC", "com base nas Notas de Capítulo, Seção, Notas Explicativas", dentre outros exemplos; **(iii)** a fundamentação da reclassificação não pode ficar restrita à reprodução dos textos das normas de interpretação, devendo-se estabelecer algum vínculo entre a mercadoria analisada e o texto da norma.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a Conselheira Mariel Orsi Gameiro, que, no mérito, dava provimento ao Recurso Voluntário. A conselheira Mariel Orsi Gameiro manifestou a intenção de apresentar declaração de voto. A Conselheira Mariel Orsi Gameiro não apresentou declaração de voto, motivo pelo qual considera-se não formulada, nos termos do art. 114, §7º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausentes o conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves e a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 109-017.203, proferido pela 10ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado de ofício.

Por bem demonstrar os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo parte do relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de Autos de Infração (fls. 300.345-300.926) e respectivo Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 309.585-309.614) lavrados para exigência de Crédito Tributário no valor de **R\$ 31.574.409,74**, em desfavor da empresa KOMATSU DO BRASIL LTDA., CNPJ nº 44.410.199/0001-00, referentes às diferenças de recolhimento no que concerne ao Imposto de Importação (II), ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e às respectivas Multa de Ofício e Juros de Mora, bem como, à Multa por erro de classificação, conforme tabela 1 a seguir.

TABELA 1 – DETALHAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (R\$)	
Imposto	8.300,71
Juros de Mora	1.245,92
Multa	6.226,80
Valor do Crédito Apurado	15.773,43
IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (R\$)	
Imposto	12.107.777,73
Juros de Mora	1.516.413,60
Multa	9.080.858,64
Valor do Crédito Apurado	22.705.049,97

MULTA/JUROS DIVERSOS INDEPENDENTES (R\$)	
Multa	8.853.586,34
Juros Isolados	0,00
Valor do Crédito Apurado	8.853.586,34
VALOR TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO	31.574.409,74

Depreende-se do presente Auto de Infração que a empresa KOMATSU DO BRASIL LTDA., CNPJ nº 44.410.199/0001-00 doravante denominada apenas de KOMATSU, registrou as Declarações de Importação (DIs) e respectivas Adições conforme PLANILHA 1 anexa ao presente processo (fls. 300.927-305.473, sendo que os respectivos extratos se encontram nas fls. 4.297 até 300.343:

Informou a fiscalização que foram analisadas as mercadorias declaradas nestas DIs com o código 8431.49.29 (de acordo com a Nomenclatura Comum Mercosul - NCM) e que se enquadravam nas definições de:

- Partes de Caçambas (Balões), mesmo de mandíbulas, pás, ganchos e tenazes, as quais reclassificou para o código NCM 8431.41.00;
- Partes de Lâminas de Bulldozers ou Angledozer as quais reclassificou para o código NCM 8431.42.00;
- Partes de Cabines as quais reclassificou para o código NCM 8431.49.21;
- Partes de Lagartas (esteiras) as quais reclassificou para o código NCM 8431.49.22;
- Partes de Tanques de Combustíveis as quais reclassificou para o código NCM 8431.49.23.

Em consequência desta reclassificação foram lançadas as diferenças de recolhimento no que concerne ao Imposto de Importação que em todas estas reclassificações têm alíquota de 14% (na época do fato gerador), exceto nas Partes de Cabines cuja alíquota era de 10% (na época do fato gerador), enquanto para a NCM utilizada pela impugnante a alíquota era de zero% (na época do fato gerador).

Sobre estas diferenças incidu a multa de 75% conforme determina o art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Embora a alíquota do IPI em todos os casos fosse de 5% as diferenças no II acarretaram a necessidade de reconstituição da base de cálculo para o IPI e o consequente lançamento das diferenças de recolhimento. Nas DIs registradas com suspensão de IPI, amparadas pelo art. 136 do Decreto 7.212/2010 foi considerada pela fiscalização que a alíquota aplicável era de zero%.

Foram lançadas, também, as multas regulamentares de 1% sobre os valores aduaneiros referentes ao controle administrativo das importações, por classificação incorreta, conforme preconiza o inciso I, do art. 711 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, observando os limites estabelecidos nos §§ 2º e 5º, deste mesmo artigo 711 e com base o art. 84 na Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001.

(...)

A Planilha III anexa a este processo (fls. 308.783 até 309.171) reflete os lançamentos referentes aos tributos palco deste Auto de Infração.

Informa a fiscalização que embora no período analisado neste processo o impugnante tenha registrado 2.060 DIs a grande maioria estava admitida em RECOF (Regime Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado), consequentemente com tributação suspensa de tributos.

Portanto, os valores constantes da Planilha III, acima referenciada, são provenientes apenas de 442 DIs que deram saída do RECOF e 15 destinadas a consumo.

Informa, também, a Autoridade Aduaneira, no que tange à Planilha III, que em relação ao **processo 10875.720223/2019-70**, ocorreu lançamento tributário por erro de classificação dos produtos classificados na NCM 8431.49.29, importados

entre 2014 e outubro de 2018, que se referiam a partes de Lagartas. **Portanto, no que tange ao produto “partes de Lagarta” o presente procedimento fiscal limitou-se apenas às operações registradas posteriormente a novembro de 2018.**

Visando a perfeita identificação das mercadorias importadas a fiscalização lavrou o Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF) nº 320/2021, do qual a fiscalizada tomou ciência, de forma eletrônica, em 2 de dezembro de 2021 (DOC. 1, fls. 634).

Em resposta a este Termo a impugnante forneceu o DOC 4 – Planilha Demonstrativa de Aplicação (fls. 1.512-4.283) onde estão descritas todas as mercadorias importadas por DIs nº período fiscalizado, sua aplicação e a folha do catálogo técnico correspondente. Estes catálogos estão disponíveis da fl. 642 até 1.496, obtendo-se assim a Planilha II.

De posse destes dados (Planilha II) e efetivando-se o devido confronto com os extratos das correspondentes DIs foi obtida a Planilha III, após as exclusões já citadas acima.

A fiscalização também anexou ao presente Processo o arquivo que denominou Planilha IV (fls. 309.172-309.584) onde constam as DIs que foram registradas com suspensão e com isenção de tributos.

No que tange à reclassificação verifica-se que a discordância (entre a fiscalização e a impugnante) se estabelece a partir do segundo nível da subposição, portanto até a subposição de 1º nível 8431.4 não existem discordância.

Para a classificação do 2º nível da subposição 8431.4 a fiscalização analisou as importações dividindo seus argumentos em 3 grandes grupos:

- das Partes de Caçamba e outros;
- das Partes de Lâminas de Bulldozers e Angledozer;
- das Partes de Cabinas, de Lagartas e de Tanque de Combustível.

I - Quanto às Partes de Caçamba e outros alega a Autoridade Fiscal que nenhuma subposição de 2º nível (da subposição de primeiro nível 8431.4) faz menção explícita a partes de caçamba, nem a partes de lâminas de Bulldozer, o que impõe a necessidade de retornar ao texto da RGI-6 para verificar o caminho a percorrer, portanto o comando da RGI-6 é o de retomar às regras precedentes.

Voltando, portanto, à RGI-1, considerando as devidas adequações, precisa ser levado em conta o conteúdo da Nota da Seção XVI 2b.

Então, de acordo com esta Nota, para determinação da subposição de segundo nível das partes de caçambas submetidas a despacho aduaneiro, concluímos que estes produtos devem ser classificados conjuntamente com as caçambas.

Afirma a fiscalização que, sendo assim, a aplicação das RGI-1 e RGI-6, conjuntamente com a Nota 2 b) da Seção XVI, resolve a questão ao determinar que as comparações sejam sempre realizadas dentro do mesmo nível (em nosso

caso, subposição de 2º nível com subposição de 2º nível), e que a Nota 2b) será aplicada em cada comparação que seja efetuada, ou seja, a parte segue o todo imediatamente considerado em relação a esta parte.

Portanto, sendo as partes de caçambas exclusivas ou principalmente destinadas a elas, estas se classificam na mesma subposição de 2º nível das caçambas, ou seja, a 8431.41. Como esta subposição não apresenta desdobramentos à nível de item fica determinada a NCM 8431.41.00 como sendo a correta classificação fiscal das partes de caçambas das máquinas da posição 8429.

Reforça sua posição anexando ao presente Auto de Infração trecho da Solução de Consulta Cosit nº 98.257 de 28/08/2020.

(...)

Desta forma, afirma a Autoridade Aduaneira que fica evidente que a impugnante adotou classificação fiscal equivocada em relação aos produtos que se caracterizam como Partes de Caçambas, mandíbulas, pás, ganchos e tenazes por não ter observado a necessidade de retomar a ordem de aplicação dos métodos quando tratou de enquadrar o produto na subposição de segundo nível.

II - No que concerne à Reclassificação Fiscal das Partes de Lâminas de Bulldozers e Angledozer, defende a fiscalização que, por tudo o que foi exposto anteriormente (Partes de Caçamba e outros), restou também demonstrado que as partes de Lâminas para Bulldozers ou Angledozer devem ser classificadas na subposição do segundo nível da NCM 8431.42, uma vez que essa subposição de segundo nível se refere explicitamente a estes equipamentos.

Argumenta que na posição 8431, a subposição de 1º nível que corresponde às mercadorias importadas em análise é a 8431.4 - De máquinas ou aparelhos das posições 84.26, 84.29 ou 84.30. A subposição 8431.4, por sua vez, encontra-se desdobrada em um segundo nível assim:

8431.41 Caçambas (Balde), mesmo de mandíbulas, pás, ganchos e tenazes*

8431.42 Lâminas para bulldozers ou angledozer

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

8431.49 Outras

(grifamos)

Conclui que como as caçambas as lâminas de bulldozers ou angledozer também estão localizadas em subposição específica, de forma que, pela aplicação das regras anteriormente citadas, suas partes deverão ser classificadas nestas mesmas subposições e não na subposição genérica utilizada pela fiscalizada.

Reforça seu entendimento anexando ao presente Auto de Infração Solução de Consulta nº 98.318 – Cosit, de 16 de novembro de novembro de 2020.

(...)

Conclui argumentando que a classificação utilizada pela interessada para estes produtos, na subposição 8431.49.29, desconsiderou que as subposições anteriores não se limitam aos equipamentos nelas citados, mas também, pela aplicação sistemáticas das regras de interpretação, às partes destes referidos equipamentos.

III – No que se refere às Cabinas, às Lagartas e aos Tanques de Combustíveis das máquinas verificase que não constam discriminadas em suposição específica, devendo, portanto, por todas as razões já elencadas acima, suas partes, serem enquadradas na subposição de segundo nível 8431.49. Assim passamos a analisar esses materiais a partir do nível de item, e dentro desse, do subitem da NCM.

Alega a fiscalização que em relação ao desdobramento da subposição em itens e subitens, há que levar em conta a Regra Geral Complementar N° 1, do Mercosul.

Portanto, ao se chegar no nível do item, 7º dígito da NCM, há que se retornar às regras anteriores para definir sua localização e, na sequência, retornar novamente, para definir o enquadramento no subitem.

Argumenta a Autoridade Lançadora que ao retornar à RGI-1 é necessário considerar que a classificação deverá ser determinada pelos textos dos itens e das Notas de Seção e de Capítulo.

Assim, o desdobramento da subposição em itens não deixa dúvidas de que o enquadramento das partes de Cabinas, de Lagartas e de Tanques de Combustíveis estão localizadas na NCM 8431.49.2, pois se referem a partes de máquinas e aparelhos das posições 8429 ou 8430.

(...)

O passo seguinte, segundo a fiscalização, é identificar o subitem correto para estas partes, levando sempre em conta o comando constante na RGC-1, de que somente são comparáveis desdobramentos dentro no mesmo nível, ou seja, subitem com subitem.

Assim, voltando-se à NCM percebe-se que não há nenhum subitem que expressamente se refira a partes de Cabinas, de Lagartas ou de Tanques, o que nos leva a considerar novamente o conteúdo da Nota 2b) da Seção XVI.

(...)

Afirma a fiscalização que se seguindo o comando da Nota 2b) da Seção XVI, ressalvadas as exceções ali expostas, é possível determinar a correta classificação no nível do subitem sem precisarmos abdicar da RGI-1.

Conclui que este raciocínio leva, portanto, a classificar as partes no mesmo subitem do todo. Portanto:

- as partes das Cabinas deverão ser classificadas no subitem 8431.49.21;
- as partes de Lagartas (esteiras), no subitem 8431.49.22; e
- as partes de Tanques de Combustíveis, no subitem 8431.49.23.

Complementa que definição destes subitens se resolve na aplicação da RGI-1, sem necessidade de utilizarmos as Regras de 2 a 5 do SH.

Reforça este entendimento anexando a Solução de Consulta COSIT 98.071 (DOC. 7, fis. 4292 a 4296), de 21 de fevereiro de 2020, que analisou a classificação de partes de Lagartas de bulldozers.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em **20/03/2023** e apresentou o Recurso Voluntário em **19/04/2023**, pelo qual pediu o integral provimento para que seja parcialmente reformada a decisão recorrida, o que fez com os mesmos argumentos da peça de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Objeto do presente litígio

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Autos de Infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 31.574.409,74, referentes às diferenças de recolhimento no que concerne ao Imposto de Importação (II), ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e às respectivas Multa de Ofício e Juros de Mora, bem como, à Multa por erro de classificação.

A Fiscalização apurou que, em diversas DIs do período, que a Recorrente declarou itens como 8431.49.29 (“outras”), quando deveriam ter sido enquadrados nas seguintes subposições específicas:

- (i) **8431.41.00 (partes de caçambas);**
- (ii) **8431.42.00 (partes de lâminas para bulldozers/angledozers);**
- (iii) **8431.49.21 (cabinas);**
- (iv) **8431.49.22 (lagartas/esteiras); e**
- (v) **8431.49.23 (tanques de combustível/reservatórios).**

Foram lançadas as diferenças (alíquotas de II de 14% ou 10% conforme o caso; IPI 5%) e aplicada a multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro por classificação incorreta, observados os limites do art. 711, §§ 2º e 5º, do Decreto nº 6.759/2009.

A metodologia fiscal foi expressamente assentada nas RGI 1 e 6, NESH e RGC-1, com apoio em Soluções de Consulta COSIT que tratam de partes de caçambas e de lâminas para bulldozers, concluindo pelo enquadramento em tais subposições específicas.

Em razões recursais, a Recorrente suscita, em síntese:

- (i) nulidade por indeferimento de prova pericial (complexidade técnica);
- (ii) violação ao ônus da prova (falta de laudo técnico oficial a amparar a reclassificação);
- (iii) correção do enquadramento em 8431.49.29 por se tratar de “peças isoladas” sem características de partes completas;
- (iv) precedentes administrativos (SC COSIT nº 98.268 e 98.269) que teriam classificado itens análogos em 8431.49.29;
- (v) segurança jurídica e expectativa legítima (art. 100, III, CTN) em razão de liberações pretéritas e laudos técnicos em procedimentos anteriores; e
- (vi) boa-fé.

Delimitado o objeto deste litígio, passo à análise dos argumentos da defesa.

3. Preliminares

A DRJ indeferiu a perícia requerida ao fundamento de suficiência do conjunto probatório para julgamento (art. 29 do DL nº 70.235/72), descrevendo detalhadamente planilhas e catálogos técnicos fornecidos pela própria empresa (Planilhas II/III/IV; catálogos às fls. 642–1.496) e o cotejo com as DIs. Ausente demonstração de imprescindibilidade da perícia para elucidar ponto fático controvertido que não pudesse ser alcançado pelos elementos constantes dos autos, não se caracteriza cerceamento.

Por sua vez, a Recorrente afirma inexistir laudo técnico oficial a embasar a reclassificação. O acórdão recorrido, entretanto, delineia prova documental robusta (planilhas por DI, catálogos de peças, extratos, cruzamentos), além de fundamentação normativa (RGIs/NESH/RGC) e atos interpretativos (SC COSIT), suficientes para a conclusão fiscal. Não há inversão indevida do ônus: o lançamento veio motivado e a Recorrente não logrou infirmar, com prova idônea, o caminho classificatório adotado.

Sem razão à defesa.

Ocorre que a controvérsia é predominantemente de direito classificatório (hierarquia RGI-1/RGI-6/Nota 2(b)/RGC-1 aplicada a itens identificados e descritos), sendo que a DRJ motivou a suficiência da instrução.

Ademais, aplica-se a tal argumento a **SÚMULA CARF 163**, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Igualmente a alegação de que liberações pretéritas ou condutas anteriores da fiscalização gerariam expectativa legítima não subsiste.

O acórdão de origem registra que desembaraços anteriores não vinculam a revisão ou a reclassificação em novo procedimento, sobretudo quando há subposições/subitens específicos aplicáveis. Práticas administrativas não podem cristalizar classificação inexata, nem impedir a correção com eficácia não retroativa dos fatos novos examinados.

Ademais, a ausência de autuação anterior sobre fato não averiguado não representa consentimento tácito da Autoridade Administrativa sobre a aplicação da legislação tributária, bem como não impede a análise sobre conduta suspeita de ser irregular.

Outrossim, a possibilidade de revisão aduaneira é prevista pela **SÚMULA CARF nº 216**, que assim prevê:

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.

Da mesma forma, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa no presente caso.

O Decreto nº 70.235/1972 assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Como se vê, não está entre as hipóteses de nulidade a alegação apontada pela defesa, motivo pelo qual não merece prosperar.

4. Mérito

Como já mencionado, o auto de infração foi lavrado para exigências decorrentes de reclassificação fiscal de mercadorias importadas e alcançam II, IPI, multa de ofício (75%) e multa por erro de classificação (art. 711, I, do Decreto 6.759/2009, com limites dos §§ 2º e 5º), além de juros de mora. Embora o IPI fosse, em regra, de 5%, a recomposição do II implicou ajustes de base de cálculo do IPI. Parte das DIs estava em RECOF, mas os valores exigidos concentram-se em 442 DIs que saíram do regime e em 15 DIs para consumo.

A Autoridade Fiscal: (i) cruzou planilhas e extratos de DIs; (ii) analisou catálogos técnicos e a Planilha Demonstrativa de Aplicação fornecida pela própria impugnante; e (iii) segregou DIs com suspensão/isenção (Planilha IV), concluindo como indevida a utilização do código 8431.49.29 (Outras) para conjuntos destinados a máquinas das posições 84.26, 84.29 e 84.30 e, assim, propondo as seguintes reclassificações:

- Partes de caçambas → 8431.41.00
- Partes de lâminas para bulldozers/angledozers → 8431.42.00
- Partes de cabines → 8431.49.21
- Partes de lagartas (esteiras) → 8431.49.22
- Partes de tanques de combustíveis → 8431.49.23

A técnica empregada pela Fiscalização assenta-se na RGI 1 e RGI 6 (mutatis mutandis), na Nota 2(b) da Seção XVI (parte segue o todo no nível de comparação pertinente), e na RGC-1 do Mercosul para o desdobramento em item/subitem. Soluções de Consulta COSIT (98.257/2020; 98.071/2020; 98.318/2020) são invocadas como precedentes administrativos em casos análogos (partes de caçambas; elo de lagarta; “navalha de desgaste” de lâmina).

Com a reclassificação, o II passou, em geral, a 14% (e 10% nas partes de cabines) em contraste com 0% sob o código utilizado pela empresa. A variação do II repercutiu no IPI (reconstituição da base), além da multa de 75% (art. 44 da Lei 9.430/1996) e da multa regulamentar de 1% por erro de classificação (art. 711, I, do Decreto 6.759/2009).

Alega a Recorrente que os itens importados seriam “partes de partes” (p.ex., elementos que integram a estrutura de caçambas, lâminas, cabines, lagartas e tanques), desprovidos das características essenciais das partes completas, o que afastaria o enquadramento em subposições específicas.

Sustenta, ainda, que a Nota 2(b) apenas fixa a posição (quatro dígitos), não o detalhamento em subposição/item/subitem.

Entendo que está correto o lançamento de ofício.

Como observado pela DRJ, a RGI 6 impõe aplicar *mutatis mutandis* as regras precedentes no nível de comparação pertinente. Logo, a destinação exclusiva/principal conduz à subposição específica (p.ex., 8431.41/8431.42) e, quando o caso, ao item/subitem correlato (p.ex., 8431.49.21/.22/.23), como também corroboram as COSIT 98.257/2020, 98.071/2020 e 98.318/2020.

O acórdão recorrido corretamente descreve o caminho classificatório da seguinte forma:

- (i) identifica a natureza dos itens;
- (ii) aplica a RGI-1 (textos de posição e Notas) e, para o 2º nível de subposição, a RGI-6, determinando a comparação apenas entre subposições de mesmo nível;
- (iii) utiliza a Nota 2(b) da Seção XVI (“partes (...) classificam-se na posição correspondente à(s) máquina(s) a que se destinam”), o que, no avanço da hierarquia, conduz a subposições específicas quando existentes; e(iv) nos desdobramentos de item/subitem, aplica a RGC-1 para, dentro do mesmo nível, localizar o subitem específico (cabines, lagartas, tanques) antes do residual “outras”.

Observe, ainda, que a decisão de primeira instância igualmente exemplifica:

- Partes de caçambas → 8431.41.00 (há subposição específica para caçambas; as partes acompanham o “todo” imediatamente considerado, por força da Nota 2(b) Seção XVI aplicada *mutatis mutandis* via RGI-6).
- Partes de lâminas para bulldozers/angledozeres → 8431.42.00 (subposição específica; idem raciocínio).
- Partes de cabines / lagartas / tanques → dentro de 8431.49, a RGC-1 e a Nota 2(b) conduzem a 8431.49.21, .22 e .23, respectivamente; o 8431.49.29 (“outras”) é residual e não prevalece quando há subitem expresso.

Tais conclusões são reforçadas por Soluções de Consulta COSIT juntadas aos autos (p.ex., 98.257/2020 e 98.318/2020), que adotam exatamente essa leitura sistemática das RGIs para partes de caçambas e partes de lâminas, concluindo pelos códigos 8431.41.00 e 8431.42.00.

A metodologia fiscal baseou-se no cotejo de planilhas e extratos de DIs, nos catálogos técnicos e na Planilha Demonstrativa de Aplicação apresentados pela própria empresa, com segregação das DIs sob suspensão ou isenção.

Do ponto de vista técnico-jurídico, a classificação adotada pela fiscalização corretamente apoia-se na aplicação conjugada das RGI 1 e 6, com a reaplicação das regras precedentes, e na Nota 2(b) da Seção XVI, segundo a qual as partes, quando exclusivas ou principalmente destinadas, seguem o “todo imediatamente considerado” no nível de comparação pertinente. Para o desdobramento em item e subitem, observou-se a RGC-1 do Mercosul, retornando-se, quando necessário, à RGI 1 e às Notas de Seção e de Capítulo.

E, como suporte interpretativo, foram citadas as Soluções de Consulta COSIT nº 98.257/2020 (partes de caçambas), nº 98.071/2020 (elo de lagarta) e nº 98.318/2020 (navalha de desgaste de lâmina para bulldozer), que corroboram o raciocínio de que a destinação exclusiva/principal projeta a classificação para as subposições específicas (8431.41 e 8431.42) e, quando aplicável, para os itens e subitens correspondentes (8431.49.21, .22 e .23).

A título de fundamentação, reproduzo as conclusões do ilustre julgador *a quo*:

No que tange à reclassificação verifica-se que a discordância (entre a fiscalização e a impugnante) se estabelece a partir do segundo nível da subposição, portanto até a subposição de 1º nível 8431.4 não existem discordâncias.

Para a classificação do 2º nível da subposição 8431.4 a fiscalização analisou as importações dividindo seus argumentos em 3 grandes grupos:

- das Partes de Caçamba e outros;
- das Partes de Lâminas de Bulldozers e Angledozer;
- das Partes de Cabinas, de Lagartas e de Tanque de Combustível.

I - Quanto às Partes de Caçamba e outros alega a Autoridade Fiscal que nenhuma subposição de 2º nível (da subposição de primeiro nível 8431.4) faz menção explícita a partes de caçamba, nem a partes de lâminas de Bulldozer, o que impõe a necessidade de retornar ao texto da RGI-6 para verificar o caminho a percorrer, portanto o comando da RGI-6 é o de retomar às regras precedentes.

Voltando à RGI-1 (considerando as devidas adequações) precisa ser levado em conta o conteúdo da Nota da Seção XVI 2b.

Então, de acordo com esta Nota, para determinação da subposição de segundo nível das partes de caçambas submetidas a despacho aduaneiro, conclui-se que estes produtos devem ser classificados conjuntamente com as caçambas.

Afirma a fiscalização que, sendo assim, a aplicação das RGI-1 e RGI-6, conjuntamente com a Nota 2 b) da Seção XVI, resolve a questão ao determinar que as comparações sejam sempre realizadas dentro do mesmo nível (em nosso caso, subposição de 2º nível com subposição de 2º nível), e que a Nota 2b) sendo

aplicável em cada comparação que seja efetuada, ou seja, a parte segue o todo imediatamente considerado em relação a esta parte.

Portanto, sendo as partes de caçambas exclusivas ou principalmente destinadas a elas, estas se classificam na mesma subposição de 2º nível das caçambas, ou seja, a 8431.41. Como esta subposição não apresenta desdobramentos à nível de item fica determinada a NCM 8431.41.00 como sendo a correta classificação fiscal das partes de caçambas das máquinas da posição 8429.

Reforça sua posição anexando ao presente Auto de Infração trecho da Solução de Consulta Cosit nº 98.257 de 28/08/2020

Solução de Consulta Cosit nº 98.257 de 28/08/2020

(...)

10. A RGI 6 estabelece que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições de mesmo nível.

11. Tratando-se de parte exclusiva ou principalmente destinada a escavadeiras, o artigo sob consulta fica enquadrado na subposição de primeiro nível 8431.4 ("De máquinas ou aparelhos das posições 84.26, 84.29 ou 84.30").

12. Em prosseguimento à classificação, destaca-se a existência de uma subposição de segundo nível específica para caçambas (8431.41.00). O artigo em tela não é uma caçamba, mas é identificável como uma parte exclusivamente destinada a caçambas.

*13. Conforme explicitado no parágrafo 10, a RGI 6 estabelece a aplicação, mutatis mutandis, das RGI precedentes, para que se determine a subposição aplicável em cada caso. E a RGI1, por sua vez, orienta que a classificação deve ser determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Portanto, neste caso, reaplica-se a Nota 2 b) da Seção XVI, mutatis mutandis, **para que o multicitado artigo seja classificado na subposição de segundo nível correspondente às máquinas a que se destina, isto é, na subposição de segundo nível 8431.41.00 ("Caçambas - Baldes), mesmo de mandíbulas, pás, ganchos e tenazes").***

14. Convém ainda observar que o fato de as caçambas da subposição de segundo nível 8431.41.00 serem partes de escavadeiras implica que o artigo consultado seja considerado parte de partes de escavadeiras. No entanto, isso não desautoriza a invocação da Nota 2 b) da Seção XVI, uma vez que, para a aplicação da referida Nota, as caçambas em si também são consideradas "máquinas". É o que deixa claro

a Nota 5 da Seção XVI: "Para a aplicação destas Notas, a denominação 'máquinas' compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos Capítulos 84 ou 85".

Desta forma, afirma a Autoridade Aduaneira que fica evidente que a impugnante adotou classificação fiscal equivocada em relação aos produtos que se caracterizam como Partes de Caçambas, mandíbulas, pás, ganchos e tenazes por não ter observado a necessidade de retomar a ordem de aplicação dos métodos quando tratou de enquadrar o produto na subposição de segundo nível.

II - No que concerne à Reclassificação Fiscal das Partes de Lâminas de Bulldozers e Angledozer, defende a fiscalização que, por tudo o que foi exposto anteriormente (Partes de Caçamba e outros), restou também demonstrado que as partes de Lâminas para Bulldozers ou Angledozer devem ser classificadas na subposição do segundo nível da NCM 8431.42, uma vez que essa subposição de segundo nível se refere explicitamente a estes equipamentos.

Argumenta que na posição 8431, a subposição de 1º nível que corresponde às mercadorias importadas em análise é a 8431.4 - De máquinas ou aparelhos das posições 84.26, 84.29 ou 84.30. A subposição 8431.4, por sua vez, encontra-se desdobrada em um segundo nível assim:

- 8431.41 Caçambas (Balde*), mesmo de mandíbulas, pás, ganchos e tenazes**
- 8431.42 Lâminas para bulldozers ou angledozer**
- 8431.43 Partes de máquinas de sondagem ou de perfuração das subposições 8430.41 ou 8430.49**
- 8431.49 Outras (grifamos)**

Conclui argumentando que como as caçambas, as lâminas de bulldozers ou angledozer também estão localizadas em subposição específica, de forma que, pela aplicação das regras anteriormente citadas, suas partes deverão ser classificadas nestas mesmas subposições e não na subposição genérica utilizada pela fiscalização.

Reforça seu entendimento anexando ao presente Auto de Infração Solução de Consulta nº 98.318 – Cosit, de 16 de novembro de novembro de 2020

Solução de Consulta nº 98.318 – Cosit, de 16 de novembro de novembro de 2020

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Código **NCM: 8431.42.00 Mercadoria:** **Artefato para proteção de lâmina de bulldozer**, em aço, fixada por parafusos em sua parte inferior, medindo 858,6 ou 992 mm de comprimento por 406 mm de largura e 45 mm de espessura, pesando 111,6 kg ou 133 kg, comercialmente denominado “navalha de desgaste para lâmina de bulldozer”

(...)

Conclusão

*11. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 (textos da Nota 2 b) da Seção XVI e da posição 84.31) e RGI 6 (textos da Nota 2 b) da Seção XVI, da subposição de primeiro nível 8431.4 e da subposição de segundo nível 8431.42.00) da NCM constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 15 de dezembro de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016; IN RFB nº 1.926, de 2020, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, e atualizadas pela IN RFB 1.788, de 8 de fevereiro de 2018, e alterações posteriores, a mercadoria sob consulta classifica-se no código **NCM 8431.42.00**.*

Conclui argumentando que a classificação utilizada pela interessada para estes produtos, na subposição 8431.49.29, desconsiderou que as subposições anteriores não se limitam aos equipamentos nelas citados, mas também, pela

aplicação sistemáticas das regras de interpretação, às partes destes referidos equipamentos.

III – No que se refere às Cabinas, às Lagartas e aos Tanques de Combustíveis das máquinas verifica-se que não constam discriminadas em suposição específica, devendo, portanto, por todas as razões já elencadas acima, **suas partes, serem enquadradas na subposição de segundo nível 8431.49.**

Alega a fiscalização que em relação ao desdobramento da subposição em itens e subitens, há que levar em conta a Regra Geral Complementar N° 1, do Mercosul.

Portanto, ao se chegar no nível do item, 7º dígito da NCM, há que se retornar às regras anteriores para definir sua localização e, na sequência, retornar novamente, para definir o enquadramento no subitem.

Argumenta a Autoridade Lançadora que ao retornar à RGI-1 é necessário considerar que a classificação deverá ser determinada pelos textos dos itens e das Notas de Seção e de Capítulo.

Assim, o desdobramento da subposição em itens não deixa dúvidas de que o enquadramento das partes de Cabinas, de Lagartas e de Tanques de Combustíveis estão localizadas na NCM 8431.49.2, pois se referem a partes de máquinas e aparelhos das posições 8429 ou 8430.

CLASSIFICAÇÃO NCM	DESCRIÇÃO
8431.49.10	De máquinas ou aparelhos da posição 84.26
8431.49.2	De máquinas ou aparelhos das posições 84.29 ou 84.30

O passo seguinte, segundo a fiscalização, é identificar o subitem correto para estas partes, levando sempre em conta o comando constante na RGC-1, de que somente são comparáveis desdobramentos dentro no mesmo nível, ou seja, subitem com subitem.

Assim, voltando-se à NCM percebe-se que não há nenhum subitem que expressamente se refira a partes de Cabinas, de Lagartas ou de Tanques, o que nos leva a considerar novamente o conteúdo da Nota 2b) da Seção XVI.

CLASSIFICAÇÃO NCM	DESCRIÇÃO
8431.49.2	De máquinas ou aparelhos das posições 84.29 ou 84.30
8431.49.21	Cabinas
8431.49.22	Lagartas (esteiras)
8431.49.23	Tanques de combustível e demais reservatórios
8431.49.29	Outras

Afirma a fiscalização que se seguindo o comando da Nota 2b) da Seção XVI, ressalvadas as exceções ali expostas, é possível determinar a correta classificação no nível do subitem sem precisarmos abdicar da RGI-1.

Conclui que este raciocínio leva, portanto, a classificar as partes no mesmo subitem do todo. Portanto:

- as partes das Cabinas deverão ser classificadas no subitem 8431.49.21;
- as partes de Lagartas (esteiras), no subitem 8431.49.22; e
- as partes de Tanques de Combustíveis, no subitem 8431.49.23.

Complementa que definição destes subitens se resolve na aplicação da RGI-1, sem necessidade de utilizarmos as Regras de 2 a 5 do SH.

Reforça este entendimento anexando a Solução de Consulta COSIT 98.071 (DOC. 7, fis. 4292 a 4296), de 21 de fevereiro de 2020, que analisou a classificação de partes de Lagartas de bulldozers.

Solução de Consulta COSIT 98.071, de 21 de fevereiro de 2020

(...)

11. O elo de aço em análise é destinado a lagartas de bulldozers da posição 84.29, destarte, deve se classificar no item 8431.49.2, por aplicação da RGC-1.

O item 8431.49.2 é subdividido nos seguintes subitens:

8431.49.2	<i>De máquinas ou aparelhos das posições 84.29 ou 84.30</i>
8431.49.21	<i>Cabinas</i>
8431.49.22	<i>Lagartas (esteiras)</i>

8431.49.23	<i>Tanques de combustível e demais reservatórios</i>
8431.49.29	<i>Outras</i>

12. Pelo fato do produto em estudo ser uma parte de lagartas, por aplicação da RGC-1, combinada com a Nota 2 b) da Seção XVI, a nível de subitem, deve se classificar na NCM 8431.49.22.

Doravante este julgador irá analisar a reclassificação fiscal à luz das alegações apresentadas pela impugnante.

PRIMEIRA ALEGAÇÃO: Que as importações em palco se referem a **partes de parte** que compõem a estrutura das “caçambas”, “lâminas”, “cabinas”, “lagartas” e “tanques de combustíveis”. **No estado em que são importadas, não possuem as características essenciais dessas partes completas.** Em outras palavras, por exemplo, o conjunto de **partes de parte** de uma caçamba importado não comporta ser montado e formar uma parte de caçamba, que possui outra classificação fiscal específica.

Complementa particularizando:

A) Em relação às PARTES DE CAÇAMBA E LÂMINAS argumenta que não há a menor sombra de dúvida que **não se trata de aquisição de lâminas ou caçambas de trabalho completas**, ainda que desmontadas, mas de partes e peças que combinados comporão o sistema de escavação e terraplanagem utilizados por tratores, escavadeiras e carregadeiras.

Portanto, não é possível realizar a classificação imposta pela Receita Federal do Brasil nas posições NCM/SH 8431.41.00 e 8431.42.00, uma vez que as peças não possuem as mesmas características das caçambas ou lâminas completas, que as utilizam, acrescidas de várias mercadorias na sua composição, tais como: borda, bojo, facas laterais, revestimentos, polainas e outros protetores – podendo variar, ainda, conforme modelo da máquina e do tipo de lâmina utilizado.

Complementa afirmando que resta evidente que as mercadorias importadas pela Impugnante são apenas partes próprias para o conjunto de peças de caçamba ou lâminas de tratores e não o sistema de coleta em Caçamba ou Lâmina

B) Pelo mesmo raciocínio, as PARTES DE CABINAS E TANQUES DE COMBUSTÍVEIS no estado em que importadas pela Impugnante, não possuem características essenciais de “cabinas” ou “tanques de combustíveis” completos ou seja, diferentemente do pretendido pela Fiscalização, não é possível realizar a classificação das peças listadas no auto de infração na posição NCM/SH 8431.49.21, uma vez que estas não possuem as mesmas características das cabinas completas, as quais necessitam de diversas outras para tomar a forma de uma cabinas.

Portanto, todas as partes para parte de cabinas e tanques de combustíveis importadas são apenas partes próprias para o conjunto de peças de cabinas das máquinas e não a “cabina” como um todo e para o conjunto de peças de tanques de combustível e não o “tanque de combustível”, como pretendido fiscalização no presente auto de infração.

C) no que concerne às PARTES DE LAGARTAS (ESTEIRAS), aduz que as escavadeiras hidráulicas são compostas por Motores Hidráulicos, Redutores, Chassi de Esteira, **Conjunto Lagarta** (composto por sapatas, elos, parafusos e porcas), Tensionadores, Roda Guia, Roletes Superiores e Inferiores, Roda Dentada e outras peças menores. Os motores hidráulicos transmitem força para que o **Conjunto Lagarta** rotacione criando o movimento de deslocamento da esteira, todavia no estado em que importadas, **não possuem características essenciais da lagarta completa**. Ora, resta evidente que não se trata de aquisição de lagartas, ainda que desmontadas, mas de partes e peças que combinados comporão o sistema de locomoção das escavadeiras/tratores autopropulsados.

Portanto, não é possível realizar a classificação imposta pela Receita Federal do Brasil na posição NCM/SH 8431.49.22, uma vez que os elos, buchas, sapatas e diversos outros produtos listados pelo Auditor Fiscal ligados às lagartas, não possuem as mesmas características de lagartas completas, as quais normalmente utilizam, acrescido das referidas peças, sapatas, roletes inferiores, roletes

superiores, roda motriz, roda guia - podendo variar, ainda, conforme modelo da escavadeira.

Estas mercadorias importadas pela Impugnante e listadas no presente auto de infração são apenas partes de peças da estrutura como um todo. Ou seja, as mercadorias importadas pela Impugnante são apenas **partes próprias** para o conjunto de esteiras utilizadas por escavadeiras autopropulsadas e não o sistema de locomoção em si (lagarta).

No entender deste julgador, esta alegação qual seja: “de que as peças importadas se referem a **partes de parte que compõem** a estrutura das “caçambas”, “lâminas”, “cabinas”, “lagartas” e “tanques de combustíveis”, **no estado em que são importadas, não possuem as características essenciais dessas partes completas**. Em outras palavras, por exemplo, o conjunto de partes de parte de uma caçamba importado não comporta ser montado e formar uma parte de caçamba, que possui outra classificação fiscal específica”, **não deve prosperar, pois não atende as regras de classificação de mercadorias segundo o SH/NCM.**

Como previsto no Tratado de Assunção, a partir de 01/01/95, os quatro Estados Partes do MERCOSUL adotaram a Tarifa Externa Comum (TEC), com base na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), com os direitos de importação incidentes sobre cada um desses itens.

A Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) é uma convenção de categorização de mercadorias adotada desde 1995 pelo Uruguai, Paraguai, Brasil e Argentina e que toma por base o Sistema Harmonizado (SH).

Verifica-se, pelos autos, que metodologia utilizada pela fiscalização para obtenção do novo código NCM (base de sua reclassificação) lastreou-se na exata aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e as Regras Gerais Complementares (RGC), frente às características da mercadoria a ser classificada e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27/01/1992.

A metodologia aplicada pelo fisco para promover as mercadorias importadas é fortalecida pela **Solução de Consulta COSIT nº 98.257, de 28/08/2020**, que esclarecem, ao contrário do afirmado pelo impugnante que “as peças de uma peça” classificam-se com de acordo com a peça quando se trata de parte exclusiva ou principalmente destinada a esta peça.

Fica evidente pela descrição das mercadorias constante das DIs (fls. 4.297-300.343), pelas folhas do catálogo técnico fornecido pelo impugnante (fls. 642-1.496) e pela Planilha Demonstrativa de Aplicação, também fornecida pelo impugnante (DOC. 4 – fls. 1.512-4.283), que este é exatamente o caso em análise (parte exclusiva ou principalmente destinada a esta peça).

Solução de Consulta Cosit nº 98.257, de 28/08/2020

(...)

10. A RGI 6 estabelece que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, assim como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições de mesmo nível.

11. Tratando-se de parte exclusiva ou principalmente destinada a escavadeiras, o artigo sob consulta fica enquadrado na subposição de primeiro nível 8431.4 ("De máquinas ou aparelhos das posições 84.26, 84.29 ou 84.30").

12. Em prosseguimento à classificação, destaca-se a existência de uma subposição de segundo nível específica para caçambas (8431.41.00). O artigo em tela não é uma caçamba, mas é identificável como uma parte exclusivamente destinada a caçambas.

13. Conforme explicitado no parágrafo 10, a RGI 6 estabelece a aplicação, *mutatis mutandis*, das RGI precedentes, para que se determine a subposição aplicável em cada caso. E a RGI1, por sua vez, orienta que a classificação deve ser determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Portanto, neste caso, reaplica-se a Nota 2 b) da Seção XVI, *mutatis mutandis*, para que o multicitado artigo seja classificado na subposição de segundo nível correspondente às máquinas a que se destina, isto é, na subposição de segundo nível 8431.41.00 ("Caçambas - Baldes), mesmo de mandíbulas, pás, ganchos e tenazes").

14. Convém ainda observar que o fato de as caçambas da subposição de segundo nível 8431.41.00 serem partes de escavadeiras implica que o artigo consultado seja considerado parte de partes de escavadeiras. No entanto, isso não desautoriza a invocação da Nota 2 b) da Seção XVI, uma vez que, para a aplicação da referida Nota, as caçambas em si também são consideradas "máquinas". É o que deixa claro a Nota 5 da Seção XVI: "Para a aplicação destas Notas, a denominação 'máquinas' compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos Capítulos 84 ou 85".

Desta forma, afirma a Autoridade Aduaneira que fica evidente que a impugnante adotou classificação fiscal equivocada por não ter observado a necessidade de retomar a ordem de aplicação dos métodos quando tratou de enquadrar o produto na subposição de segundo nível.

No mesmo sentido observa-se a Solução de Consulta COSIT 98.071, de 21 de fevereiro de 2020.

Solução de Consulta COSIT 98.071, de 21 de fevereiro de 2020

(...)

11. O elo de aço em análise é destinado a lagartas de bulldozers da posição 84.29, destarte, deve se classificar no item 8431.49.2, por aplicação da RGC-1.

O item 8431.49.2 é subdividido nos seguintes subitens:

8431.49.2	De máquinas ou aparelhos das posições 84.29 ou 84.30
8431.49.21	Cabinas
8431.49.22	Lagartas (esteiras)
8431.49.23	Tanques de combustível e demais reservatórios
8431.49.29	Outras

12. Pelo fato do produto em estudo ser uma parte de lagartas, por aplicação da RGC-1, combinada com a Nota 2 b) da Seção XVI, a nível de subitem, deve se classificar na NCM 8431.49.22.

A Solução de Consulta COSIT nº 98.318, de 16 de novembro de 2020, também se manifesta neste sentido

Solução de Consulta nº 98.318 – Cosit, de 16 de novembro de novembro de 2020

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Código NCM: 8431.42.00 Mercadoria:

Artefato para proteção de lâmina de bulldozer, em aço, fixada por parafusos em sua parte inferior, medindo 858,6 ou 992 mm de comprimento por 406 mm de largura e 45 mm de espessura, pesando 111,6 kg ou 133 kg, comercialmente denominado “navalha de desgaste para lâmina de bulldozer”

(...)

Conclusão

11. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1(textos da Nota 2 b) da Seção XVI e da posição 84.31) e RGI 6 (textos da Nota 2 b) da Seção XVI, da subposição de primeiro nível 8431.4 e da subposição de segundo nível 8431.42.00) da NCM constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 15 de dezembro de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016; IN RFB nº 1.926, de 2020, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, e atualizadas pela IN RFB 1.788, de 8 de fevereiro de 2018, e alterações posteriores, a mercadoria sob consulta classifica-se no código NCM 8431.42.00.

Conclui este julgador que a classificação utilizada pela impugnante para os produtos em análise, na subposição 8431.49.29, desconsiderou que as subposições anteriores não se limitam aos equipamentos nelas citados, mas também, pela aplicação sistemáticas das regras de interpretação, às partes destes referidos equipamentos.

(...)

SÉTIMA ALEGAÇÃO: Argui a improcedência do auto de infração argumentando que o critério utilizado pela fiscalização para determinar o novo código NCM está equivocado.

Segundo a impugnante está errada metodologia utilizada pela Autoridade Fiscal que não observou que a Nota 2 b) da Seção XVI, que determina que “(...) as partes

que não sejam as consideradas na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas Máquinas (...)", **não se aplica mutatis mutandis para determinar a classificação destas partes na mesma Subposição, Item e Subitem correspondentes daquela Posição 84.31**

Argumenta que o objetivo desta Nota específica de Seção é definir que, de forma geral, as partes estão classificadas na mesma "Posição" (4 primeiros dígitos) do código SH da máquina a que se destina, e não que se deva classificar estas partes no mesmo código SH desta máquina.

Reitera que a Nota 2 b) da Seção XVI citada apenas confirma que as partes componentes importadas "classificam-se ... nas posições (...) 84.31 (...)", como de fato foram classificadas na DI em questão, observando mais uma vez que esta Nota de Seção se refere exclusiva, nominal e literalmente à Posição (ou seja, os 4 primeiros dígitos da NCM), e não às suas Subposições, Itens e Subitens.

Transcreve 2 Soluções de Consulta Cosit (nºs 98.268 e 98.269 – doc. 7 - fls. 311.056-311.067) segundo as quais os radiadores para montagem em escavadoras hidráulicas autopropulsadas, para resfriamento do bloco do motor foram classificadas no código NCM 8431.49.29, provavelmente para demonstrar que estas peças tiveram classificação independente do motor, o que aparentemente reforçaria sua peça de defesa.

Esta alegação não deve prosperar visto o já exaustivamente explicitado na análise da Primeira Alegação.

Considerando as razões acima, constata-se, portanto, que a classificação utilizada pela Recorrente para os produtos em análise, na subposição 8431.49.29, desconsiderou que as subposições anteriores não se limitam aos equipamentos nelas citados, mas também, pela aplicação sistemáticas das regras de interpretação, às partes destes referidos equipamentos.

Com isso, mantenho o lançamento de ofício e a decisão recorrida.

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos