



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	243 – COSIT
DATA	19 de agosto de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

## Assunto: Imposto sobre a Importação - II

IMPORTAÇÃO DE PARTES E PEÇAS SOBRESSALENTES JUNTAMENTE COM A MÁQUINA A QUE SE DESTINAM. TRATAMENTO FISCAL.

As partes e peças sobressalentes, ainda que importadas juntamente com a máquina a que se destinam, devem seguir seu próprio regime de classificação fiscal, sendo tributadas à alíquota da TEC correspondente ao código tarifário específico em que se classificam.

## SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 136, DE 19 DE SETEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 96 e 98, Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, art. 94, Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, arts. 15 a 17, Instrução Normativa RFB nº2.169, de 29 de dezembro de 2023, anexo único, e Portaria Secex nº 23, de 14 de julho de 2011.

## RELATÓRIO

A consulente supramencionada formulou consulta (fls. 6 e 7), na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Informa que *“importa maquinário e possui peças sobressalentes que acompanham a máquina e são classificadas dentro da mesma NCM e cujo valor não ultrapassa 10 % (dez por cento) do valor da máquina ou equipamento”*.

3. Expõe que, em 2011, foi aprovada a Portaria Secex nº 23, de 14 de julho de 2011, que em seu art. 18, parágrafo 2º, itens I e II, preceitua ser dispensada a descrição detalhada das peças sobressalentes que acompanham as máquinas ou equipamentos importados, desde que as peças sobressalentes figurem na mesma licença de importação que cobre a trazida das máquinas ou equipamentos, inclusive com o mesmo código NCM, não podendo seu valor ultrapassar 10% (dez por cento) do valor da máquina ou do equipamento.

4. Diante dessa norma, pontua que a RFB, de modo diverso, por meio de uma solução de consulta não vinculante de 2003, firmou entendimento no sentido de que as partes e peças, ainda que importadas juntamente com a máquina a que se destinam, devem seguir seu próprio regime de classificação fiscal.

5. Ao final da consulta, cita como fundamentação legal a Portaria Secex nº 23, de 2011, e a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 282, de 08 de outubro de 2003, e tece os seguintes questionamentos, conforme fls. 6 e 7:

*1) Qual decisão tem prioridade sobre a outra, uma Solicitação de Consulta não vinculante mais antiga ou uma Portaria do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, Secretaria de Comércio Exterior, já que a Portaria é muito mais recente que a Consulta, como são peças sobressalentes da mesma máquina, e que acompanham as máquinas e mesma NCM e não ultrapassando 10 % do valor do maquinário?*

*2) O tratamento dado a uma Licenças de Importação não automática seria idêntico a um produto com Licenciamento automático no tocante a declarar conjuntamente partes e peças?*

*3) Essa Portaria é válida para Licenciamentos automáticos, ou seja, pode ser usada em um processo de importação onde não se necessita de L.I. prévia, mas no momento do registro da Declaração de Importação se declara partes e peças da mesma NCM do produto com Licenciamento Automático?*

## FUNDAMENTOS

6. Preliminarmente, ressalta-se que a legislação regente do processo de consulta concernente a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) está, em nível legal, prevista nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação ocorreu por meio dos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e no âmbito da RFB a matéria está disciplinada na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

6.1. Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

6.2. A apresentação de consulta, se formulada em conformidade com as condições de eficácia, produz os diversos efeitos que estão especificados nos arts. 18 a 26 da supracitada Instrução Normativa.

6.3. É necessário enfatizar que somente produz esses efeitos a consulta que atender as condições de eficácia previstas nos arts. 2º a 17 da mencionada Instrução Normativa. Por sua vez, o art. 27 define as situações em que a consulta é ineficaz.

7. Nos termos da IN RFB nº 2.058, de 2021, arts. 33 e 34, as soluções de consulta da Cosit publicadas após 17 de setembro de 2013, vinculam as consultas posteriores com o mesmo objeto. No caso em comento, a matéria em apreço foi parcialmente disciplinada por meio da SC Cosit nº 136, de 19 de setembro de 2018, que embora tenha discorrido sobre o benefício fiscal do Reporto, também teceu importantes considerações sobre a importação de peças de reposição em conjunto com o maquinário a que se destinam. Seguem trechos pertinentes da SC em questão, que solucionam parcialmente o questionamento formulado pela consulente:

***SC Cosit nº 136, de 2018.***

(...)

*16. A questão acima descrita está regulamentada no art. 550 do Regulamento Aduaneiro, o qual estabelece que a importação de mercadoria está sujeita, na forma*

*da legislação específica, a licenciamento, por meio do SISCOMEX, nos seguintes termos:*

*Art. 550. A importação de mercadoria está sujeita, na forma da legislação específica, a licenciamento, por meio do SISCOMEX.*

*§ 1º A manifestação de outros órgãos, a cujo controle a mercadoria importada estiver sujeita, também ocorrerá por meio do SISCOMEX.*

*(...)*

*17. Por sua vez, como exemplo de legislação específica sobre o licenciamento, temos a Portaria Secex nº 23, de 2011, a qual, dentre outros assuntos, dispõe acerca do tratamento administrativo das importações, em seus arts. 12 e seguintes. O referido art. 12 assim tratou o tema:*

*Art. 12. O sistema administrativo das importações brasileiras compreende as seguintes modalidades:*

*I - importações dispensadas de Licenciamento;*

*II - importações sujeitas a Licenciamento Automático; e III - importações sujeitas a Licenciamento Não Automático.*

*18. Adite-se, em relação ao despacho aduaneiro de importação, que a verificação da correção das informações de natureza tributária e aduaneira se dá, no curso do referido procedimento, na etapa chamada conferência aduaneira, disciplinada no art. 564 e seguintes do Regulamento Aduaneiro, in verbis:*

*Art. 564. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.*

*19. Considerando a argumentação desenvolvida nos parágrafos acima, pode-se inferir que o reconhecimento de benefício fiscal, a valoração aduaneira e a classificação fiscal de mercadorias, apenas para citar alguns exemplos de temas de*

natureza tributária e aduaneira vinculados ao despacho aduaneiro, em nada se confundem com o tratamento administrativo das importações.

(...)

25. Dito isso, cumpre aduzir que deverão as peças de reposição, no entendimento desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), serem classificadas conforme as regras gerais de classificação de mercadorias fixadas em legislação tributária específica.

26. Tal ilação se deve, primordialmente, ao disposto no art. 94, parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro, segundo o qual, para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul dever-se-á observar as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (RGI), as Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC), as Notas Complementares da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi) eventualmente exaradas e, subsidiariamente, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas, nos seguintes termos:

*Art. 94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.*

*Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas (Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º, caput) (grifou-se).*

8. Embora a questão em tela não se insira precipuamente no campo da classificação tarifária de mercadorias, já que não manifesta a consulente dúvidas quanto à classificação fiscal a ser adotada para a máquina/equipamento que pretende importar, está intimamente associada ao tema, razão pela qual será feita uma breve síntese do que é o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a Nomenclatura Comum do Mercosul, e de suas duas derivações, a Tarifa Externa Comum e a TIPI.

9. O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), é um método internacional de classificação de mercadorias, desenvolvido pela OMA, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições. A composição dos códigos do SH, formada por seis dígitos, permite que sejam atendidas as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação, em um ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o nível de sofisticação das mercadorias.

10. A estrutura do SH abrange: (1) A nomenclatura propriamente dita, compreendendo 21 Seções e 99 Capítulos, além das Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição. Os capítulos, por sua vez, são divididos em posições e subposições, atribuindo-se códigos numéricos a cada um dos desdobramentos citados, (2) as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, através das quais são estabelecidas as regras gerais de classificação das mercadorias na Nomenclatura; e (3) As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), que fornecem esclarecimentos e interpretam o Sistema Harmonizado, estabelecendo, detalhadamente, o alcance e conteúdo da Nomenclatura.

11. A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, celebrada em Bruxelas, em 14 de junho de 1983, foi aprovada pelo Congresso Nacional através do Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988 e promulgada pelo Decreto nº 97.409, 28 de dezembro de 1988, fazendo parte, desde então, da legislação tributária do País, com superveniência sobre a legislação interna, nos termos dos artigos 96 e 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN):

**CTN.**

*Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

(...)

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha (grifou-se).

12. Com o advento do MERCOSUL, União Aduaneira formada por Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, foi criada a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), tendo por base a Nomenclatura do Sistema Harmonizado. Assim, dos oito dígitos que compõem a NCM, os seis primeiros seguem o mesmo padrão do Sistema Harmonizado, enquanto o sétimo e oitavo dígitos correspondem a desdobramentos específicos atribuídos no âmbito do MERCOSUL. Tendo como alicerce a NCM, foi criada em janeiro de 1995, a Tarifa Externa Comum (TEC), expressão maior da união econômica constituída entre os 4 países, na qual cada código da NCM é correlacionado a um gravame de importação (alíquota), que, com algumas exceções previamente acordadas, de acordo com as características específicas da economia de cada um dos estados membros, é aplicável às importações por eles realizadas provenientes de terceiros países, significando, portanto, uma busca progressiva da uniformização da política tarifária adotada pelo bloco econômico, etapa fundamental para a conformação do Mercado Comum que se objetiva alcançar.

13. Das considerações acima expendidas, ressalta-se, portanto, a superveniência, para fins de classificação fiscal, da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, com suas Regras Gerais Para a Interpretação do Sistema Harmonizado e Notas Explicativas, sobre qualquer regramento do ordenamento normativo interno que a contrarie. Esta prevalência encontra-se contemplada no Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro), conforme a seguir se reproduz:

**Decreto nº 6.759, de 2009.**

Art. 94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais

Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas (Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º, caput) (grifou-se).

13.1. O mesmo posicionamento pode ser observado no Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI), conforme os arts. 15 a 17, abaixo colacionados:

**Decreto nº 7.212, de 2010.**

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10) .

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

14. Neste contexto, devem ser analisadas as disposições do artigo 18, § 2º, I, da Portaria Secex nº 23, de 14 de julho de 2011, invocado pela interessada para a realização da operação de importação pretendida:

**Portaria Secex nº 23, de 2011.**

(...)

Art. 18. O pedido de licença deverá ser registrado no SISCOMEX pelo importador ou por seu representante legal ou, ainda, por agentes credenciados pelo DECEX e pela RFB.

§1º A descrição da mercadoria deverá conter todas as características do produto e estar de acordo com a NCM.

§2º É dispensada a descrição detalhada das peças sobressalentes que acompanham as máquinas ou equipamentos importados, desde que observadas as seguintes condições:

I - as peças sobressalentes devem figurar na mesma licença de importação que cobre a trazida das máquinas ou equipamentos, inclusive com o mesmo código NCM, não podendo seu valor ultrapassar 10% (dez por cento) do valor da máquina ou do equipamento; e

II - o valor das peças sobressalentes deve estar previsto na documentação relativa à importação – contrato, projeto, fatura e outros (grifou-se).

(...)

15. Ao autorizar, observadas as condições estabelecidas, a classificação fiscal de partes e peças sobressalentes juntamente com as máquinas a que se destinam, este dispositivo, como veremos, relativiza as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, que, aplicadas em ordem sequencial e sucessiva, indicarão o código tarifário específico de determinada mercadoria, e, por conseguinte, o tratamento fiscal sobre ela incidente.

16. A título exemplificativo, pela estrutura da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, máquinas e equipamentos podem pertencer ao Capítulo 84, 85 ou 90 da TEC, cabendo, nesse caso, serem observadas, pela aplicação da RGI 1, no que diz respeito à classificação das suas partes, as disposições das Notas 2 da Seção XVI (capítulos 84 e 85) ou da Seção XVIII (capítulo 90), que assim estipulam:

#### **Seção XVI**

#### **Notas.**

(...)

2. Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artigos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:

- a) As partes que constituam artigos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;
- b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição (mesmo nas posições 84.79 ou 85.43), as partes que não sejam as consideradas na alínea a) anterior classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas ou, conforme o caso, nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artigos da posição 85.17 como aos das posições 85.25 a 85.28, classificam-se na posição 85.17, e as outras partes exclusiva ou principalmente destinadas aos artigos da posição 85.24 classificam-se na posição 85.29;
- c) As outras partes classificam-se nas posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 85.03, 85.22, 85.29 ou 85.38, conforme o caso, ou, não sendo possível tal classificação, nas posições 84.87 ou 85.48.

### **Seção XVIII.**

#### **Notas.**

(...)

2. Ressalvadas as disposições da Nota 1, acima, as partes e acessórios para máquinas, aparelhos, instrumentos ou outros artigos do presente Capítulo, classificam-se de acordo com as seguintes regras:

- a) As partes e acessórios que consistam em artigos compreendidos em qualquer das posições do presente Capítulo ou dos Capítulos 84, 85 ou 91 (exceto as posições 84.87, 85.48 ou 90.33) classificam-se nas respectivas posições, quaisquer que sejam as máquinas, aparelhos ou instrumentos a que se destinem;
- b) Quando se possam identificar como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina, instrumento ou aparelho determinados, ou a várias máquinas, instrumentos ou aparelhos, compreendidos numa mesma posição (mesmo nas

posições 90.10, 90.13 ou 90.31), as partes e acessórios que não sejam os considerados na alínea a) anterior, classificam-se na posição correspondente a essa ou a essas máquinas, instrumentos ou aparelhos;

c) As outras partes e acessórios classificam-se na posição 90.33.

17. Vê-se, assim, que as partes e peças das máquinas, aparelhos e equipamentos dos Capítulos 84, 85 e 90 da NCM têm seu regime próprio de classificação, que não se coaduna com a hipótese de classificação no mesmo código do bem a que se destinam, como pretende a Portaria Secex nº 23, de 2011.

18. Nesse sentido, para o entendimento da situação ora apresentada, cabe transcrever a seguir a Regra 2 “a” e as correspondentes Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (SH), disposta no anexo único da Instrução Normativa RFB nº2.169, de 29 de dezembro de 2023, e a seguir colacionada:

**REGRA 2 a)**

(Artigos apresentados desmontados ou por montar)

(...)

VII) Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebiteagem ou soldadura, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.

Para este efeito, não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem. Todavia, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado.

Os elementos por montar de um artigo, em número superior ao necessário para montagem de um artigo completo, seguem o seu próprio regime (grifou-se).

18.1. Fica, assim, evidenciado, que as partes e peças sobressalentes, assim entendidas aquelas que acompanham o bem principal em número superior ao necessário para que se tenha o

produto completo ou acabado, não se classificam no mesmo código do artigo a que se destinam, seguindo seu próprio regime de classificação.

19. A conjugação das Notas 2 das Seções XVI e XVIII, que estabelece o regime de classificação próprio das partes dos produtos dos Capítulos 84, 85 e 90, com a orientação das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado acima reproduzida, evidencia que a estipulação contida no artigo 18 da Portaria Secex nº 23, de 2011, ao determinar o enquadramento das peças sobressalentes no mesmo código da máquina ou equipamento principal, fere as regras de classificação sobre as quais encontra-se estruturado o Sistema Harmonizado, não, podendo, portanto, prevalecer, em dada operação de importação, para fins de determinação do código TEC ou TIPI em que se enquadram, e das alíquotas do imposto a eles correspondentes.

20. Por fim, em razão da resposta ao primeiro questionamento, restam prejudicadas as outras indagações, considerando-se que as partes e peças sobressalentes, ainda que importadas juntamente com a máquina a que se destinam, devem seguir seu próprio regime de classificação fiscal.

## CONCLUSÃO

21. Diante do exposto, conclui-se que:

21.1. As partes e peças sobressalentes, ainda que importadas juntamente com a máquina a que se destinam, devem seguir seu próprio regime de classificação fiscal, sendo tributadas à alíquota da TEC correspondente ao código tarifário específico em que se classificam.

Assinado digitalmente  
JOSÉ CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES NETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Disit/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotin.

Assinado digitalmente  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/SRRF01

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente  
DANIEL TEIXEIRA PRATES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotin

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se, nos termos do artigo 43 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente  
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral de Tributação