



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 01.07.1996
C	
	Kubrick

Processo : 10283.002688/94-69
Sessão : 17 de outubro de 1995
Acórdão : 202.8.124
Recurso : 98.108
Recorrente : BRASINCA VEÍCULOS ESPECIAIS DA AMAZÔNIA S/A
Recorrida : DRF em Manaus - AM


IPI - INDUSTRIALIZAÇÃO - CLASSIFICAÇÃO FISCAL - Transformação de automóveis concebidos para transporte de mercadorias de cabine simples (tipos F.1000, D-10, A-20, C-20, D-20, Pampa, etc), em veículos automóveis principalmente concebidos para o transporte de pessoas - camionetes de cabine dupla. Essa transformação consiste na redução significativa do compartimento externo (destinado ao transporte de mercadorias) e o aumento nas mesmas proporções ou não do compartimento interno (destinado ao transporte de pessoas) e o veículo assim transformado tem sua classificação na Posição 8703 da TIPI/88. **Recurso negado.**

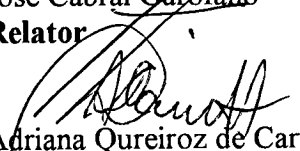
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRASINCA VEÍCULOS ESPECIAIS DA AMAZÔNIA S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 1995


Helvio Escovedo Barcellos
Presidente


José Cabral Garofano
Relator


Adriana Qureiroz de Carvalho
Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE **9** OUT 1995



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Doniel Côrrea Homem de Carvalho, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho e Tarásio Campelo Borges.

fclb/



Processo : 10283.002688/94-69

Acórdão : 202-08.124

Recurso : 98.108

Recorrente : BRASINCA VEÍCULOS ESPECIAIS DA AMAZÔNIA S/A

RELATÓRIO

Consoante descrito na denúncia fiscal (fls. 02/04) a ora recorrente é acusada de ter fabricado e dado saída, nos anos de 1.992 e 1.993, a veículos denominados cabine dupla utilizando indevidamente os benefícios fiscais concedidos pelo Decreto-Lei n. 288/67, com nova redação da Lei n. 8.387/91.

A empresa classificou seu produto na TIPI/88 sob o Código 8704.21.0200 --- "Pick Up" cabine dupla com caçamba, marca Brasinca, Modelo Andaluz, Motor Maxion S4 de 4 cilindros em linha, 4,0 cilindradas e potência máxima de 90,0 cv.

Por seu turno, os auditores da Fazenda Nacional entenderam que, após minucioso exame físico e documental --- o veículo foi concebido, fundamentalmente, para transporte de pessoas, enquadrando-se como veículo de uso misto (8703.33.9900), pelas suas especificações técnicas e configurações abaixo descritas:

ESPECIFICAÇÕES TÉCNICAS

- Capacidade de transporte de até seis passageiros com conforto;
- Bancos escamoteáveis;
- Possui, na parte exterior, (traseira), uma caçamba para transporte de pequenas cargas;
- Área do veículo:
 - Destinada a carga : 1,74 m2
 - Destinada a passageiros: 3,40 m2



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

- Dimensões:

- Comprimento total : 5,00 m
- Da parte de carga: 1,08 m
- Da parte de passageiros: 2,00 m

CONFIGURAÇÕES

- Bancos em couro legítimo;
- Conjunto elétrico (trava, vidro, espelhos e antenas)
- Ar condicionado (frio e quente);
- Rádio AM e FM com toca-fitas;
- Side-cladding;
- Outros acessórios conforme prospecto anexado aos autos

O lançamento de ofício foi impugnado com guarda do prazo legal (fls. 85/90) e através da Decisão n. 012/95-31.01 a Delegacia da Receita Federal de Julgamento-Manaus/AM indeferiu a petição impugnativa sob os principais fundamentos abaixo transcritos, que é precisamente o objeto do presente apelo:

“ 2.1 Para início de análise é necessário determinar se a mercadoria ANDALUZ se enquadra na classificação de “veículos automóveis principalmente concebidos para o transporte de pessoas, incluído os de uso misto “ (87 03), ou “veículos automóveis para o transporte de mercadorias“ (8704).

2.2 De acordo com a NBM/SH, regra 3-b, quando houver 2 posições que se refiram , cada uma, a apenas uma parte do produto em questão, a classificação se dará pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível esta determinação.



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

2.3 O fato que determina a característica essencial varia conforme o tipo de mercadoria. Pode, por exemplo, ser determinado pela natureza da matéria constitutiva, ou dos componentes, pelo volume, **pela importância de uma das matérias constitutivas tendo em vista a utilização das mercadorias.**

2.4 As notas explicativas do Sistema Harmonizado (versão luso-brasileira) referindo-se ao alcance da posição 8704 esclarece que ela compreende especialmente:

(...)

2.5 Se analisarmos as especificações técnicas contidas em seu folheto promocional, às fls. 62 e descrição às fls. 60, podemos chegar às seguintes relações:

Área destinada aos passageiros.....	3,40 m2
Área destinada a carga.....	1,74 m2
Comprimento total.....	5,00 m
Parte de carga.....	1,08 m
Parte destinada a passageiros.....	2,00 m
Capacidade de transporte (descrita às fls. 60)	
de carga.....	930 kg
de passageiros.....	350 kg

2.5 Se analisarmos o quadro constante no prospecto contido às fls. 62 (verso), constataremos o seguinte quadro:



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

PESOS KG

Versão COMBINADO	Tara	Lotação	PBT	PBT
Gas/Álcool	2.200	1.280	3.500	4.500
Diesel	2.380	1.260	3.640	4.500
Diesel-turbo	2.420	1.220	3.640	4.500

Sendo tara o peso apenas do automóvel com o tanque cheio, conclui-se que lotação é o somatório de carga + passageiros, e considerando que o peso padrão adotado pela ABNT para passageiros é de 70 kg, teremos a seguinte configuração:

Para versão gasolina/álcool

De carga.....860 kg

De passageiros (6 x 70).....420 kg

Para versão diesel

De carga.....840 kg

De passageiros (6 x 70).....420 kg

Para versão turbo

De carga.....800 kg

De passageiros (6 x 70).....420 kg



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

ESPECIFICAÇÕES TÉCNICAS (entre outras)

- Capacidade de transportar até 06 pessoas com conforto;
- Possui na parte posterior (traseira), uma caçamba para transporte de pequenas cargas;
- Direção hidráulica;
- Ar condicionado integrado frio e quente;
- Volante especial;
- Rádio toca-fita AM-FM com sonorização completa;
- Sistema de alarme anti-furto com sirene eletrônica;
- Conjunto elétrico (vidros, travas, espelhos e antena);
- Console entre bancos dianteiros;
- Bancos em **couro legítimo** com encosto de cabeça vazado;
- Pneus radiais 7 x 15 (largo);
- Pneus em duralumínio;
- **Janelas panorâmicas**, traseira com vidros laminados degradê;
- **Vidros climatizados verdes com parabrisa degradê**;
- Espaço exclusivo para bagagem atrás do banco traseiro;
- Emborrachamento anti-ruído e etc...

2.6 Ora, um automóvel com capacidade de transportar até 06 (seis) pessoas com conforto (incluindo o motorista, em área de 3,40 m²), possuindo bancos em couro legítimo com encosto de cabeça vasado, ar condicionado, rádio toca- fitas com sonorização completa, janelas panorâmicas com vidros climatizados, emborrachamento anti-ruídos, conjunto elétrico (vidros, travas,



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

espelhos e antena) e uma área de apenas 1,74 m² destinada ao transporte de cargas, é essencialmente um veículo destinado ao transporte de passageiros, haja vista o **luxo** de que é constituído e a exígua área destinada a cargas.

2.7 Está evidente no folheto promocional o forte apelo ao seguimento mercadológico constituído por consumidores que buscam um automóvel para lazer, veraneio com a família, posto que o mercado de veículos para carga está melhor servido por modelos que destinam área maior para este fim (tipo D-20, caminhões e outros). Se considerarmos o peso transportável e a área destinada para tal fim, chegaremos à conclusão de que o veículo tem possibilidade de transportar apenas **pequenas cargas**, de forma que não foi concebido , prioritariamente, com a função de veículo de carga, haja vista que cumpre essa função com restrição (pequenas cargas).

2.8 A colocação de um pequeno espaço na carroceria destinada a cargas foi o artifício encontrado pela impugnante para tentar descaracterizar o modelo como veículo de passageiros e desta maneira tentar a elisão fiscal.

2.9 Tanto na TAB como na TIPI, o veículo de uso misto está incluído na posição 8703 que se destina a enquadrar automóveis de passageiros e outros veículos principalmente concebidos para o transporte de pessoas.

2.10 A característica essencial é, portanto, de um automóvel de passageiros que também pode levar pequenas cargas.

2.11 A propósito do assunto poderemos citar a Nota COSIT/DITIP nº 028, de 11.02.93 que esclarece em seu item IV que sob a denominação genérica de **automóveis de passageiros** , estão excluídos dos favores fiscais previstos no DL 288/67, os automóveis de passageiros, os automóveis sedan rural e outros de uso misto, reservando os incentivos para tratores , veículos de carga e os de transporte coletivo.

2.12 A Instrução Normativa nº 40, de 23/10/72, esclarece o assunto em seu texto:

“O Secretário da Receita Federal, no uso da atribuição que lhe confere o Art. 60, nº 5, do regimento aprovado pela portaria nº 6B-18, de 23.01.69, e tendo em vista dirimir dúvidas quanto à antecipação de disposições relativas aos incentivos fiscais atribuídos a Zona Franca de Manaus constantes no DL nº 288/67, de 28.02.67, declara o seguinte:



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

I - Os automóveis de passageiros a que se refere o parágrafo 1º do Art. 3º, são os constantes das subposições 8702.0100 a 8702.0700 da NBM, criada pelo Decreto-lei nº 1154, de 03.01.71, com as alterações constantes do Decreto-lei 1199 de, 27.12.71.“

A saber...

8702.0000 - Veículos automóveis com motor de qualquer tipo, para o transporte de pessoas ou de mercadorias.

8702.0100 - Automóveis de passageiros, inclusive os de esporte, camionetas de passageiros, caminetas de uso misto tipo sedan, utilitários, veraneio, furgão e outras camionetas de uso misto.

8702.0101 - Com motor de até 100 cv de potência bruta.

8702.0102 - Com motor de mais de 100 cv de potência bruta.

2.12 - Tal ato normativo está coerente com o artigo 45-XXI do RIPI, aprovado pelo Decreto 87981, de 23/12/82, que diz o seguinte:

(...)

2.13 Isto posto, está explícito o desejo do legislador de escluir dos favores fiscais previstos no DL. 288/67, sob a denominação genérica de automóveis de passageiros, os automóveis propriamente ditos (...) e outros especialmente concebidos para o transporte de pessoas, reservando o incentivo para os tratores, transportes coletivos etc...

2.14 A impugnante alega que possui direito adquirido à isenção, devido ao projeto aprovado pela SUFRAMA, conforme artigo 178 do CTN, e junta ao processo, às fls. 315, cópia da resolução nº 055/91, porém observa-se que na referida resolução, em seu item II, que a aprovação não alcança veículos enquadrados nas vedações previstas pelo DL 355/68, de 06 de agosto de 1968, que abaixo transcrevemos:

(...)

2.15 Se analisarmos o projeto apresentado pela Brasinca à SUFRAMA, às fls. 334 a 36 do presente processo, constataremos que a descrição dos produtos objetos da diversificação proposta (famílias



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

UBATUBA, BOA VIAGEM E AMAZONAS) é muito genérica e dá margem a várias interpretações, possibilitando à impugnante a fabricação de inúmeras variações de modelos de veículos, tendo em vista que a descrição apresentada é muito elástica. Em todas as famílias propostas, encontramos o seguinte texto:

“ Os produtos desta série são enquadrados nas seguintes subposições:

8702.10, 8702.90, 8703.21, 8703.22, 8703.23, 8703.24, 8703.31, 8703.32, 8703.33, 8703.90, 8704.10, 8704.21, 8704.22, 8704.23, 8704.31, 8704.32, 8704.90, 8705.10, 8705.20, 8705.30, 8705.40 e 8705.90. “

2.16 Desta forma o projeto permite à Brasinca, entre outras, a fabricação de modelos do tipo automóveis de passageiros, que não poderiam se beneficiar dos incentivos do DL. 288/67.

2.17 O laudo técnico 008/91, que foi favorável à aprovação do projeto de ampliação, tem a seguinte redação:

“Relatório de Análise nº 008/91 - Diversificação (pág. 10)

VI - CONCLUSÃO

Somos de parecer favorável a aprovação, por parte do Conselho de Administração da SUFRAMA, do projeto de diversificação da Indústria de Veículos São Gerônimo Ltda., para produção na Zona Franca de Manaus de: camionetas utilitárias de passageiros, camionetas utilitárias de uso misto e veículos utilitários desde que não se enquadrem na classificação tarifária citada no Decreto-lei nº 355, de 06 de agosto de 1968, Art. 1º... qual seja: capítulo 87, posição 8702, incisos 1 e 2.“

2.18 Os laudos técnicos apresentados no processo às fls. 111 a 125 não fazem referência expressa ao veículo ANDALUZ.

2.19 Segundo conceito da ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas, em sua Norma TB-152/1978, o termo **utilitário** significa: “Veículo de uso misto, com 04 rodas, com carroçaria , caracterizada pela versatilidade de seu uso permitindo inclusive o uso fora da estrada. Pode dispor de tração nas 4



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

rodas, tomada de força externa, caixa de mudanças múltiplas, redutor e dispositivo adequado para acoplamento“.

2.20 Esse termo **utilitário**, repetidamente utilizado no projeto, só tem definição dada pela ABNT, não figurando em nenhum parecer, Ato Normativo etc... A definição acima transcrita não credencia um utilitário como veículo de carga ou mesmo de passageiros, haja vista sua característica de ser **versátil**.

2.20 O parecer CST-DCM nº 889, de 20.09.91, sobre a correta classificação de camionetas de carga tipo F-1000, D-10, C-20, D-20, pampa e etc..., quando transformadas em cabine dupla, diz que esses veículos, enquanto cabine simples, caracterizavam-se perfeitamente como “veículos automóveis para o transporte de mercadorias“, com classificação correta na posição 8704. Com a modificação de cabine simples para cabine dupla, e diminuição drástica do compartimento externo (destinado ao transporte de mercadorias), transformou portanto, um veículo específico para o transporte de mercadorias (cabine simples) em veículo automóvel principalmente concebido para o transporte de pessoas (cabine dupla).

2.21 Daí a concluir-se que o projeto aprovado pela SUFRAMA não dá direito à impugnante a fabricar e comercializar o modelo ANDALUZ ao abrigo de incentivos fiscais, por ser este um automóvel concebido **principalmente** para o transporte de passageiros, portanto incluso na ressalva do Laudo Técnico nº 008/91 e Resolução nº 055/91 já transcritos.

2.22 Logo, não é o caso de contestar a isenção concedida pela SUFRAMA, que é o órgão encarregado de concedê-la, posto que o projeto em tela foi aprovado com “**ressalvas**“.

2.23 Reza o artigo 179 do CTN que a isenção quando não é concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento dos requisitos previstos em lei ou em contrato para a sua concessão. O parágrafo segundo do mesmo artigo diz que o despacho referido não gera direito adquirido, aplicando-se quando cabível, o disposto no artigo 155.“

Inaugura suas razões de recurso (fls. 533/546) atacando a decisão recorrida que desprezou a caçamba (área externa de transporte de cargas), a área interna de cargas e o peso transportado, para concluir que o veículo destina-se especialmente ao transporte



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

de passageiros e de “pequenas cargas”. Também deixou de levar em consideração o texto expresso do Decreto-Lei n. 288/67, apenas invocando a NOTA COSIT/DITIP n. 28, de 11.02.93.

Os atestados da SUFRAMA juntados aos autos certifica que o veículo sob discussão está rigorosamente dentro do projeto aprovado, não foram reconhecidos pelo julgador singular, porquanto entendeu que o mesmo seria genérico e teria sido aprovado com ressalvas. Desconsiderou o investimento realizado no parque industrial e todos os custos para aprovação do projeto e, ainda, que a isenção concedida teria caráter geral, devendo a mesma ser concedida caso a caso. A expressão utilitário não está prevista em nenhum ato normativo da Administração e, por este motivo, não está caracterizado o veículo como de carga ou passageiros.

Grande parte da petição de recurso é reprodução da impugnação e tem o escopo de sustentar a tese de defesa já oferecida. Deve-se dar destaque aos elementos objetivos integrantes da peça recursal.

O projeto de construção do veículo ANDALUZ foi aprovado pela SUFRAMA, pelo que tem direito adquirido ao gozo da isenção fiscal prevista no Decreto-Lei n. 288/67 e cabe àquele órgão definir a extensão e o alcance do benefício fiscal. O produto é um utilitário e deve ser classificado na TIPI/82 sob o Código 8704.21.0222 e, ainda, mesmo que se tratasse de veículo de uso misto, prevaleceria a isenção do IPI, concedida pelo citado Decreto-lei.

Diz ser caso de direito adquirido. Tendo em vista o disposto no artigo 178, do CTN, a isenção não pode ser revogada, pelo disposto no artigo 5º, inciso XXXVI, da CF/88. Ainda sob razão social anterior, por intermédio das Resoluções 259/89 e 055/91 da SUFRAMA, obteve a garantia da isenção fiscal prevista no Decreto-Lei n. 288/67, para a produção de “CAMIONETE UTILITÁRIA DE PASSAGEIROS, CAMIONETA DE USO MISTO E VEÍCULO UTILITÁRIO “. De qualquer forma, o produto ora tributado acha-se enquadrado no projeto incentivado.

Não se pode pretender excluir os benefícios concedidos, nem por lei e muito menos em decorrência da simples interpretação de dispositivo regulamentar (Decreto n. 435, de 27.01.92).

A SUFRAMA atestou que o veículo produzido obedece ao Projeto de Produção Incentivado e que está havendo usurpação de competência da autarquia pela Secretaria da Receita Federal. Através de seu Conselho de Administração, inclusive com a presença de um representante da Fazenda Nacional, a SUFRAMA tem competência para aprovar projetos que possibilitem usufruir os benefícios fiscais dos artigos 7º e 9º, do Decreto-Lei n. 288/67, assim como estabelecer suas normas, exigências e limitações, estão consignadas no artigo 15, parágrafo único do já citado Decreto-lei.



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

Sobre as classificações dos produtos na TAB, que podem usufruir da isenção do II e do IPI, nos projetos que tenham sido aprovados até 31.03.91, a competência está definida no artigo 7º e §§ 4º, 7º e 9º, e artigo 9º, § 1º, do Decreto-Lei n. 288/67, com as alterações introduzidas pela Lei n. 8.387/91. É a SUFRAMA que tem competência para propor, justificadamente, coibir práticas ilegais ou antieconômicas ocorridas.

Neste sentido traz decisão estampada no Acórdão n. 22.463/82, do Terceiro Conselho de Contribuintes.

No Mandado de Segurança impetrado pela própria apelante --- Processo n. 92.002364-9, da 3ª Vara da Justiça Federal em Manaus --- viu seu direito de gozo da isenção do IPI e conseqüente liberação de produtos ora tributados. O Magistrado não só concedeu a segurança, como assim asseverou:

“ De todo o exposto, depreende-se que o impetrante possui direito líquido e certo em ver anulado o Termo de Retenção Fiscal de fls. 27 por estar o automóvel apreendido sob o amparo dos benefícios fiscais previstos no art. 9º do Decreto-lei nº 288/67, mormente à vista do documento de fls. 99, comprovando ter ele sido produzido nesta ZFM em conformidade com o processo produtivo básico aprovado pela SUFRAMA,..

(...)

Se eventualmente ficar evidenciado que o produto não corresponde ao projeto autorizado pela SUFRAMA, poderá a Receita Federal, valendo-se dos meios administrativos e judiciais de que dispõe, exigir os tributos devidos “.

Por isto, a recorrente conclui que a Receita Federal tem competência apenas para tributar os produtos fabricados em desacordo com o Projeto autorizado pela SUFRAMA.

O simples nome de fantasia do veículo “ANDALUZ “, embora não mencionado no projeto originário, não autoriza à conclusão de que o mesmo não pertença às “famílias” de veículos aprovadas, sendo que as foram aprovadas pelas características e não pelo seu nome de fantasia. Os atestados da SUFRAMA não deixam margem para outra interpretação.

A recorrente vem adotando a classificação fiscal correta, porquanto é reconhecida pela SUFRAMA e CACEX de longa data, inclusive o mesmo aconteceu com a Receita Federal. Conforme a Tabela expedida pela ABNT, o que caracteriza o veículo automotor misto, ou a camioneta de uso misto, é a possibilidade de transporte alternativo de pessoas e



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

cargas, num mesmo compartimento. No caso sob discussão as pessoas e as cargas não podem ocupar, alternativamente, o mesmo espaço dentro do veículo.

O luxo e a sofisticação de veículo é tendência mundial e isto é constatado nos veículos importados do exterior. Um caminhão, por exemplo, produzidos nos países desenvolvidos, apresentam um grau de conforto, sofisticação e equipamentos tecnológicos que se equiparam a um apartamento de alto luxo, mas nem por isto deixa de ser um caminhão.

A decisão recorrida adotou tão-somente o critério das áreas úteis utilizadas para transporte, de passageiros desconsiderando a área externa exclusiva às cargas, assim como a área interna de carga existente atrás do banco traseiro. Por este critério, fica constatado que o veículo destinado ao transporte de cargas, porquanto, por este elemento, a relação cargas x passageiros é 2,66 vezes maior para as cargas. Isto é, enquanto pode levar 350 kg relativos aos passageiros, as cargas podem atingir 930 kg.

Para os veículos destinados exclusivamente ao transporte de passageiros, característica da posição 8703, inexistente a área externa para cargas. Já para os veículos de uso misto, além daquela área destinada exclusivamente aos passageiros tem também uma área que pode ser usada alternativamente. Porém, nos dois casos inexistente a caçamba (área exclusiva para carga).

Utilizando este critério de distribuição de espaço físico do veículo, o espaço destinado aos passageiros mais o de uso misto, esta área total é de 3,04 m² e o de exclusivo à carga é de 2,46 m². Assim, a área destinada aos passageiros é pouco superior àquela exclusiva de cargas e, combinando-se com o critério do peso transportado, prevalece a condição de veículo de carga.

Diz que no Processo de Consulta n. 10283.003.455/ 03-75 (fls. 557/572) de interesse de uma de suas concorrentes, a SRF destacou que o Código Nacional de Trânsito proíbe transportar pessoas na área externa (caçamba), pelo que não se pode aplicar às mercadorias objeto daquela consulta a condição de veículo de uso misto (8703).

Mesmo que assim não fosse, a recorrente deveria gozar da isenção, por atendimento ao disposto no artigo 7º do Decreto-Lei n. 288/67 e o produto não está incluído nas restrições do § 1º do artigo 3º do referido diploma legal. A restrição é tão-somente aos automóveis de passageiros e veículos de uso misto, não se confundem com aqueles. O Código Nacional de Trânsito, em seu Anexo I, prevê três categorias distintas e incofundíveis: automóvel (veículo automotor de passageiro), camioneta (veículo automotor destinado ao transporte de carga) e misto (veículo automotor destinado ao transporte de carga e passageiro).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

Os órgãos responsáveis (SUFRAMA, CACEX e SRF) reconhecem a diferença entre automóveis de uso misto e automóveis de passageiros. Se a lei não restringiu, não pode o interprete fazê-lo, equiparando categorias distintas, com características próprias e inconfundíveis.

Transcreve às fls. 544/545 os relevantes fundamentos do Sr. Procurador Geral da SUFRAMA (fls. 569/572) que se posicionou sobre o assunto e do MM Juiz da 3ª Vara da Justiça Federal em Manaus (fls.549/554).

Por fim, assevera que a SUFRAMA e a CACEX já se posicionaram formalmente sobre a matéria e, pelo fato de não haver ocorrido falta de lançamento, indevida a exigência da multa aplicada.

É o relatório.



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

VOTO DO CONSELHEIRO - RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal. Dele conheço por tempestivo.

Da leitura do relatório, ficou claro que o âmago da discussão neste processo administrativo fiscal é que de um lado os auditores da Fazenda Nacional asseveram que o veículo cabine dupla, Modelo ANDALUZ, preenche todos os requisitos para ser considerado de uso misto, com destinação principal ao transporte de passageiros e, de outro lado, o sujeito passivo sustenta que as alterações advindas do processo de transformação (cabine simples em cabine dupla com caçamba externa), não descaracterizou o veículo de uso de cargas.

Na forma do diploma legal que criou a ZFM (Decreto-Lei n. 288/67) a administração da mesma é exercida pela SUFRAMA, entidade autárquica, com personalidade jurídica e patrimônio próprio e, ainda, com autonomia administrativa e financeira, vinculada ao então Ministério do Interior. A Superintendência da ZFM é constituída pelas Unidades Administrativas e Conselho Técnico e, deste também participa representante do Ministério da Fazenda, com atribuição de se pronunciar sobre matéria de interesse deste órgão da Administração Federal.

No Parecer nº 82/92, informando Processo n. 2.793/ 92, o Sr. Procurador-Geral da SUFRAMA confirma o entendimento esposado pelo Sr. Superintendente Adjunto de Planejamento (Parecer GB.SAP n. 010/92), no sentido de que a interpretação literal da lei tributária (art. 111, **caput**, e incisos do CTN) :

“...é, como a expressão indica, o entendimento da lei em estrita fidelidade ao significado de suas palavras, não sendo admitido que, por analogia, isonomia ou qualquer outra regra de hermenêutica, dê ao texto amplitude não desejada pelo legislador. Portanto, onde se lê nos dispositivos legais antes transcritos “automóveis de passageiros” se deve entender automóveis para o transporte exclusivo de passageiros e não veículos de uso misto ou qualquer outro tipo de veículo automotor utilitário. Descabe, por conseguinte, segundo me parece, discutir a posição tarifária dos veículos fabricados na Zona Franca de Manaus, até porque dela não cogita a lei. O que compete perquirir apenas é serem eles ou não veículos para o transporte exclusivo de passageiros.” (grifos na transcrição).



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

Em primeiro lugar, se o próprio parecerista sustenta que a lei tributária, quando destinada a conceder benefício fiscal, como regra de hermenêutica, deve guardar estrita fidelidade ao significado, suas conclusões é de que se deve aceitar como sendo para o **transporte exclusivo de passageiros**. Aqui o ilustre parecerista inferiu, ao utilizar o vocábulo **exclusivo**, que não consta do corpo da norma jurídica, para garantir um benefício fiscal à ora apelante. Se ao invés de utilizar o adjetivo **exclusivo**, utilizasse o adjetivo **principal** --- ambos tem a denotação de restringir, o primeiro mais do que o segundo --- suas conclusões seriam dirigidas em sentido diametralmente contrário, vez que o texto da posição 8703 menciona o vocábulo **principalmente**, e isto, sem dúvida, sopraria contra os argumentos do sujeito passivo.

Em segundo lugar, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI é de competência da União, sendo a Fazenda Nacional, através da Secretaria da Receita Federal, órgão competente para normatização, fiscalização e administração do tributo. Aliás, não está a SRF usurpando funções próprias da SUFRAMA, porquanto aqui se discute classificação fiscal de mercadoria e a lei lhe dá competência exclusiva para se pronunciar sobre a matéria (Decreto n. 70.235/72, Decreto-Lei n. 2.277/85 e IN/SRF n. 59/85). Assim sendo, quem concedeu o benefício e abriu mão da receita tributária, por força de lei, foi a Fazenda Nacional e, neste particular, é sua obrigação que decorre de lei fiscalizar o fiel cumprimento dos preceitos isentivos concedidos, na vigência da fruição do benefício isencional, sob pena de sanção funcional de seus agentes (art. 142, parágrafo único do CTN).

Ainda mais, o representante da Fazenda Nacional participa do Conselho Técnico da Zona Franca de Manaus e este não foi chamado a se pronunciar sobre a classificação do veículo sob discussão, pelo que o representante do Poder Impositivo não foi ouvido e a SUFRAMA se manifestou e concluiu nas pessoas de seu Procurador Geral e Superintendente Adjunto de Planejamento. Como bem disse a recorrente que o representante da Fazenda Nacional participa do Conselho Técnico da ZFM, contudo, o mesmo não emitiu ou participou de qualquer parecer relativo aos aspectos técnicos/tributários sobre o veículo fabricado. Sua participação na aprovação do projeto não afiança que o veículo posteriormente fabricado guarda as precisas características apontadas no projeto aprovado.

Nesta mesma linha, falece competência à CACEX para se pronunciar sobre a classificação fiscal de mercadorias, não tendo qualquer validade suas conclusões de que o veículo ANDALUZ seja merecedor da posição 8704.

Em terceiro lugar, a própria recorrente trouxe aos autos cópia do Mandado de Segurança (Processo n. 92.0022364-9) impetrado contra o Sr. Inspetor da Receita Federal em Manaus-AM e no item 20 da peça recursal transcreve a conclusão do Magistrado da 3ª Vara Federal de Manaus, que ao conceder a medida liminar, se posicionou neste sentido:



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

“Se eventualmente ficar evidenciado que o produto não corresponde ao projeto autorizado pela SUFRAMA, poderá a Receita Federal, valendo-se dos meios administrativos e judiciais de que dispõe, exigir os tributos devidos”

Vê-se que o MM Juíz da 3ª Vara Federal de Manaus-AM entendeu que a Receita Federal poderia posteriormente questionar seu direito e, na concessão da medida liminar, não se poderia esgotar o assunto, como também não era cabível naqueles autos, deixou ressalvado em termos muito claros o direito do presente feito fiscal, como ressalta aos olhos pela simples leitura do texto acima transcrito.

Foi justamente o que ocorreu. A Secretaria da Receita Federal, por entender que restou evidenciada a descaracterização do projeto aprovado, adotou os procedimentos legais para constituir o crédito tributário por lançamento de ofício, até aqui contestado pelo contribuinte.

Julgo que daqui em diante a discussão deve-se restringir aos aspectos técnicos do produto objeto da ação fiscal.

Na descrição dos fatos integrante da denúncia fiscal, a fiscalização, na parte que denominou “configurações”, como relatado, elencou itens que dão destaque ao luxo, conforto e tecnologia de equipamentos que são oferecidos no veículo modelo ANDALUZ.

Por si só este conjunto de elementos não são suficientes para se concluir que o veículo tem como destinação principal o transporte de passageiros. Concilio meu juízo com a apelante, quando a mesma assevera que há caminhões que suas cabinas mais parecem um apartamento de luxo.

Com efeito, tais cabinas são concebidas para dar o maior conforto possível ao condutor, oferecendo-lhe equipamentos sofisticados, luxo e segurança. Há modelos que comportam até frigobar e camas-convites de considerável conforto, além de apresentarem amplo espaço físico interno.

Com tudo isto, tais veículos não deixam de ser caminhões destinados principalmente ao transporte de cargas, vez que na parte do chassi da carroçaria nada foi suprimido em benefício da cabina confortável e luxuosa. Por mais que se faça alterações internas na cabina, a função principal do veículo é o de transportar cargas e, nesta parte, não há lugar para passageiros, bem como é defeso pelo Código Nacional de Trânsito.



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

Por outro lado, atendo-se aos folhetos promocionais de estímulo de vendas do veículos --- trazidos aos autos tanto pelos autuantes como pela recorrente --- ressalta que todo esforço está dirigido à sua função de transporte de pessoas, como por exemplo às fls. 62 v, em todas informações técnicas ao comprador só há alusão de carga neste sentido: “ *Caçamba com revestimento interno especial* “. As demais informações são dirigidas ao conforto, acomodação e demais itens de interesse de pessoas e não de cargas.

O que mais ressalta este fato, foram os folhetos promocionais trazidos pela própria apelante (fls. 555 e segts.) que são dirigidos aos ocupantes e o **glamour** que o veículo pode proporcionar aos passageiros. Não há qualquer esforço dirigido à parte de cargas que o veículo oferece ao proprietário.

Em suas razões de recurso o sujeito passivo assevera que um veículo idêntico ao seu e fabricado por concorrente, em processo de consulta recebeu parecer da COSIT no sentido de que o veículo cabine dupla deve merecer a posição fiscal 8704.21.0200, a mesma que defende para seu produto.

Às fls. 557/568 foi juntada cópia do Parecer COSIT (DINOM) n. 467, de 25.05.94. Sinto que este documento pode oferecer elementos técnicos elucidativos para o deslinde da questão, pelo que transcrevo as partes que se referem ao produto cabine dupla, vez que no Processo de Consulta dois são os veículos sob discussão e apenas um deles mais se assemelha ao fabricado pela recorrente.

Após alentadas considerações técnicas sobre o veículo, o Sr. Chefe da DINOM/COSIT elaborou um resumo dos elementos analisados que o levaram a concluir que o veículo deveria ser classificado na posição 8704.21.0200 da TIPI/88:

“ As mercadorias submetidas a consulta se classificam no código 8704.21.0200 por aplicação da Regra Geral 3ª “b” do SH/NBM, uma vez que as duas mercadorias mistas ou compostas, tendo sido adotada como característica definidora da essencialidade, área utilizadas e pesos das pessoas, e das mercadorias.

2. *Em solução à consulta foi emitida a Orientação NBM/COSIT 2ª RF nº 08/94 (fls. 79/83), com a seguinte ementa.*



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

CÓDIGO TIPI/TAB

8703.32.9900

MERCADORIA

Veículos automóveis, de uso misto, com cinco lugares no máximo (incluído o do motorista), cujo interior pode ser utilizado, sem modificação da estrutura, tanto para o transporte de pessoas como para o de mercadorias, com motor pistão, de ignição por compressão (diesel), de 2500 c3 de cilindrada.

3. *A Orientação em referência entendeu que se tratava de veículos de uso misto descritos nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (versão luso-brasileira) de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovada pelo Decreto n° 435/92, e classificados pelo Parecer CST (DCM) n° 175, de 16.02.90.*

4. *Não conformada recorre a Interessada alegando:*

A Orientação n° 08/94 aqui recorrida (cópia anexa), remete a classificação SH/NBM/TIPI, das duas mercadorias consultadas:

I: (...)

II: Caminhoneta Diesel, para transporte de mercadorias, com cabina "Club", Mitsubishi L-200, para o código 8703.32.9900, desconsiderando o código 8704.21.0200, apresentado pela consulente.

Para assim proceder, a Orientação mudou a designação das mercadorias para:

"Veículos automóveis de uso misto, com cinco lugares no máximo (incluindo o do motorista), cujo interior pode ser utilizado sem modificação de estrutura, tanto para o transporte de pessoas como para o de mercadorias, com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel), de 2500 cm3 de cilindrada "



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

Tomou a definição de “veículos de uso misto” nas NESH do Capítulo 89, e aplicou-se as mercadorias sob consulta, desconhecendo completamente a existência nas -2- mercadorias de caçamba de uso exclusivo para cargas, com área, capacidade volumétrica e peso transportável, superiores nos dois casos às cabinas, estas sim de uso misto, nos dois veículos sob consulta.

Sendo proibido por lei (código nacional de trânsito), transportar pessoas nestas caçambas de carga, não há como nem porque, aplicar as mercadorias consultadas, o conceito de “uso misto” das NESH - posição 8703.

Na verdade a orientação 08/94, considerou os veículos consultados, como compostos somente do chassis e das cabines considerando irrelevante as suas demais características (final do item 6 da Orientação 08/94).

Ora, as caçambas não são relevantes: são tão relevantes, que é a sua presença que nos obriga a considerar o problema de classificação como não resolvido por aplicação da Regra Geral Interpretativa 1ª do SH/NDM/TIPI como pretendeu a Orientação recorrida, e nos força a requisitar o concurso das Regras Gerais Interpretativas 2ª e 3ª, como apresentado no item 2.12 da formulação original, que a Orientação recorrida não comentou, e cujo raciocínio e aplicação não desmanchou.

A impetrante conhece vários Pareceres desta D.I.N.O.M, relativos a veículos de Cabina dupla com compartimento de carga separado, anteriores e posteriores a adesão ao S.H. pelo Brasil, a maior parte deles com conclusão da classificação pela posição 8703.

Só o fato de existir mais de parecer, já nos indica que cada caso é um caso, e não existe norma geral a ser seguida.

Todos os Pareceres conhecidos pela recorrente, são relativos a veículos nos quais a capacidade de carga da caçamba de carga é nitidamente inferior em área, peso e volume ao da cabina de passageiros, o que determina sua classificação pela posição 8703, por aplicação explícita ou implícita da regra geral interpretativa 2ª. E nunca por aplicação da Regra Geral 1ª, ou pelo uso do conceito de veículo de uso misto, como pretendeu a orientação recorrida.

É por aplicação explícita da Regra Geral Interpretativa 3ª que pretende a recorrente a revisão da Orientação 08/94 da NBM/DISIT-2ª R.F., e mantida a classificação como apresentada e justificada no inteiro teor do item 2.12 da formulação original, no código NBH/SH/TIPI 8704.21.02000.



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

5. *Das especificações apresentadas para as camionetas, "Cabina Club e Cabina Dupla, destacamos:*

I - Critério do Peso

a) (...)

b) Cabina Dupla

Comprimento total..4.920 mm

Largura total.....1.655 mm

Distância entre eixos.....2.950 mm

Altura máxima.....1.620 mm

Peso bruto total máximo.....2.490 kg

Peso em ordem de marcha (com combustível e motorista, sem carga.....1.330 kg

Peso líquido máximo de carga transportável.....1.160 kg

Peso líquido máximo de carga..... 810 kg

Peso líquido máximo de pessoas (4 pessoas + motorista) transportável..... 350 kg

II - Critério das Áreas

a) Cabina Dupla

área de pessoas = área "P"x área "C/P"

*área de pessoas = (0,890m x 1,310m) + (0,890 m x 1,280 m) =
= 1,1659 m² + 1,1392 m² = 2,3051 m²*



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

área de carga = Área "C"

$$1,545 \text{ m} \times 1,500 \text{ m} = 2,3175 \text{ m}^2$$

(...)

6. *Em resumo pelos critérios apresentados (peso e área) temos:*

a) Cabina Dupla

- peso líquido de carga transportável é de 1160 kg, sendo que 810 kg são destinados a carga e 350 kg a pessoas (4 passageiros + motorista)

- área destinada a carga é de 2,3175 m², enquanto que a de pessoas (4 passageiros + motorista) é de 2,3051 m².

(...)

Verifica-se pelos critérios apresentados, que tanto a "Cabina Dupla" quanto a "Cabina Club", caracterizam-se como "Veículos automóveis para transporte de mercadorias da posição 87.04."

Isto posto, com base no item 2 da IN do SRF nº 59/85, DOU PROVIMENTO AOS RECURSOS VOLUNTÁRIO e de OFÍCIO, para classificar no código 8704.21.0200 da TIPI - Decreto nº 97410/88, os veículos sob consulta denominados "Cabina Dupla e "Cabina Club" pela aplicação das RGI's 1ª e 6ª (Textos da posição 8704 e das subposições 8704.2 e 8704.21) combinadas com a (RGC-1), todas da NBM/SH (TIPI/TAB) e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (versão luso-brasileira) das posições 87.03 e 87.04 "

Restou evidenciado que o ilustre parecerista para concluir que o veículo objeto de consulta era merecedor da posição 8704 da TIPI/82, levou em consideração, no seu entender, dois aspectos fundamentais: "*Em resumo pelos dois critérios apresentados (peso e área) temos:...*". Estes dois critérios concorreram **cumulativamente** para que aquele veículo cabine dupla fosse considerado como "Veículo automóvel para transporte de mercadorias", classificado no código 8704.



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

Como transcrito no texto acima, a então recorrente naquele processo de consulta reconheceu existir vários pareceres sobre este tipo produto e, cada caso é um caso a ser analisado separadamente, porquanto não há padrão a ser seguido pelas empresas que realizam a transformação dos veículos, originariamente cabine simples conforme modelo padrão da montadora.

O recurso voluntário não está a merecer provimento.

No Parecer (COSIT) n. 467, servindo-se dos elementos técnicos disponíveis, o Sr. Chefe da DINOM demonstrou que o veículo **cabine dupla discutido apresentou 810 kg para carga líquida e 350 Kg para o peso líquido dos passageiros e, por outro lado, a área destinada à carga ficou em 2,3175 m² e às pessoas 2,3051 m².**

Como já dito, pelos dois critérios analisados, prevaleceu a destinação principal para o transporte de cargas, inclusive ressalta o fato que embora ampliada a cabine simples, após a transformação não superou a área destinada às cargas (caçamba externa).

Para o veículo sob discussão neste processo administrativo fiscal, a decisão recorrida se serviu do mesmo critério utilizado no já falado parecer, e o resultado obtido com base nos mesmos critérios foi bem diferente em relação a área do automóvel. Para às cargas (caçamba externa) a destinação para seu transporte é de 860 kg e 420 kg às pessoas. Já a área encontrada destinada às cargas, é de 1,74 m² e para os passageiros e suas bagagens pessoais, uma área de 3,40 m².

Enquanto naquele processo de consulta o veículo apresentou a destinação à carga externa (caçamba) de 50% da área total disponível (2,3175m² / 4,6226 m² = 0,5013), para o Modelo ANDALUZ fabricado pela recorrente, essa relação atinge tão-somente 34% (1,74 m² / 5,14 m² = 0,3385).

O processo de industrialização por transformação (cabine simples em cabine dupla) tem o objetivo precípua de aumentar a área destinada às pessoas, em sacrifício de parte da área originariamente destinada ao transporte de mercadorias. Agora, se desta transformação passou a prevalecer a área destinada aos passageiros e suas bagagens pessoais, **o veículo não mais poderá ser admitido como de uso de carga e sim de uso misto, principalmente destinado ao transporte de passageiros.**

Em caso contrário, como é do domínio de todos, quando o processo de transformação se presta a recortar um automóvel originariamente destinado ao transporte de passageiros, para convertê-lo em uma camioneta, que por consequência teve sua área destinada às pessoas drasticamente reduzida em benefício de uma área externa (caçamba) para transporte de



Processo : 10283.002688/94-69
Acórdão : 202-08.124

cargas, o veículo deve ter sua classificação fiscal remetida para a posição 8704, isto pela sua nova função principal.

Por fim, deve-se lembrar que esta matéria já é conhecida deste Conselho de Contribuintes, como dá conta, entre vários, o Acórdão n. 201-68.179, de 11.06.92, oportunidade em que o ilustre Conselheiro-Relator Lino de Azevedo Mesquita deixou consignadas suas razões no voto do aresto:

“No mérito, a Recorrente, não contesta que mediante encomenda do usuário, transforma a camionete com cabine simples recebida em camionete de cabine dupla. Essa operação consiste:

- no corte e remoção do tampo traseiro da cabine do veículo recebido do encomendante;
- no corte e remoção da parte (dianteira) da carroceria;
- no alongamento/ampliação da cabine, através de emenda com chapas de aço, ocupando o espaço da parte removida da carroceria;
- na colocação de vidros laterais e traseiros e em nova pintura;
- na substituição dos assentos dianteiros (3 bancos individuais) e traseiro (sofá-cama);
- na colocação de equipamentos e acessórios.

A operação em tela, consiste na transformação de camionete de cabine simples, em camionete de cabine dupla, sem dúvida, em face do disposto no art. 3º do RIPI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23.12.82, caracteriza industrialização, na modalidade transformação (art. 3º, inciso I, do RIPI/82), já que a recorrente recebe de terceiros encomendantes veículos de cabine simples, destinadas ao transporte de mercadorias (posição 8704 da TIPI) e as transforma em veículos de uso misto, transporte de carga e passageiros (posição 8703 da TIPI), resultando, assim, da operação a obtenção de espécie nova, com o deslocamento do veículo de uma para outra posição da TIPI.

Segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (versão luso-brasileira) da posição 87.03:



Processo nº 10283.002688/94-69

Acórdão nº 202-08.124

“Entende-se por veículo de uso misto, na acepção da presente posição, os veículos com nove lugares sentados no máximo (incluindo o do motorista), cujo interior pode ser utilizado, sem modificação da estrutura, tanto para o transporte de pessoas como *para o de mercadorias* “

É a hipótese dos autos em que os veículos recebidos pela Recorrente antes concebidos para o transporte de mercadorias são transformados em veículos principalmente concebidos para o transporte de pessoas, pela redução significativa do compartimento externo (destinado ao transporte de mercadorias) e aumento nas mesmas proporções do compartimento interno (destinado ao transporte de passageiros) “ (grifos na transcrição).

São estas as razões de decidir que me levam a **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 1995


JOSÉ CABRAL GARÓFANO