



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.720914/2019-33
ACÓRDÃO	3402-012.144 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

NULIDADE. FALTA DE ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

A arguição de nulidade deve estar baseada em fatos que possam ser interpretados dentro dos requisitos para a nulidade, estabelecidos pelo art. 59, do Decreto nº 70.235/1974.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

RETROATIVIDADE BENIGNA. NORMA APLICÁVEL À ÉPOCA DO FATO GERADOR. INAPLICABILIDADE.

A norma a ser aplicada no lançamento é aquela vigente à época do fato gerador (art. 144, do CTN), a legislação nova só retroage quando for mais benigna em relação às infrações. O mero lançamento tributário com multas e juros de mora, e multa de ofício por falta de pagamento de imposto, não é alcançável por novo tratamento tributário dado à operação.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. VINCULAÇÃO AO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. DESCABIMENTO.

O desembaraço aduaneiro, independente do canal de parametrização a que foi submetido, não se confunde com a homologação do lançamento de qualquer dos tributos incidentes na importação. A revisão aduaneira prevista pelo art. 658, do Regulamento Aduaneiro é o procedimento

adequado à homologação expressa do lançamento por homologação. Não se pode arguir alteração de critério jurídico por irregularidade não identificada no desembaraço, que venha a ser apontada no processo de revisão.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

QUADRICICLOS. CHASSIS TUBULAR. DIREÇÃO BASEADA NO PRINCÍPIO DE ACKERMAN. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. POSIÇÃO 8703. NESH. PARECER DA OMA.

Nos termos das NESH da posição 87.03, devem ser incluídos nesta posição os veículos de quatro rodas, com chassis tubular, munidos com um sistema de direção do tipo automóvel, por exemplo, baseado no princípio de Ackerman. A Organização Mundial das Aduanas, por meio do seu Comitê do Sistema Harmonizado, já emitiu parecer de classificação de quadriciclos, confirmando o seu enquadramento na posição 8703.21, conforme pode ser visto no Anexo Único da IN RFB nº 2.171, de 2024, que aprovou a Coletânea dos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas (OMA).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido; e II) por maioria de votos, (i) em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, vencida, neste ponto, a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, que reconhecia a nulidade, e (ii) no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida, neste ponto, a conselheira Mariel Orsi Gameiro, que votava por dar provimento. A conselheira Mariel Orsi Gameiro votou pelas conclusões em relação ao tópico II). (i) e os conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta e Cynthia Elena de Campos votaram pelas conclusões em relação ao tópico II).(ii). A conselheira Mariel Orsi Gameiro manifestou a intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, dentro do prazo regimental, a conselheira Mariel Orsi Gameiro declinou da intenção de apresentá-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do art. 114, § 7º, do RICARF. Designado, nos termos do art. 114, § 9º, do RICARF o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles para apresentar, em relação ao tópico II). (ii), ementa e voto vencedor em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator e Presidente

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 01-37.597, proferido pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente a Impugnação do Auto de Infração.

A autuação decorreu de procedimento de auditoria que constatou que a Recorrente teria classificado um veículo do tipo ATV (All Terrain Vehicle) modelo TRX 420 Four Trax na subposição de primeiro nível da NCM 8711.30.00, mas a Autoridade Tributária entende que a classificação correta seria 8703.30.00, e ainda teria utilizado um coeficiente de redução do imposto de importação fixo, para a internação de produtos importados para a Zona Franca de Manaus (ZFM) com os benefícios do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, quando o certo teria sido a utilização de um coeficiente variável, por força do previsto na Lei nº 13.755, de 10 de dezembro de 2018.

A Autoridade Tributária entende que trata-se de um veículo automotor, com quatro rodas, chasis tubular e sistema de direção do tipo Acherman, e que deve-se classifica-lo com base nas notas de posição NESH 8703 e 8711.

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Havendo a reclassificação fiscal com alteração para maior do percentual de redução da alíquota de importação, tornam-se exigíveis as diferenças de tributos com os acréscimos legais previstos na legislação.

REVISÃO ADUANEIRA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

O desembaraço aduaneiro é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira da mercadoria, não configurando lançamento por homologação do recolhimento realizado pelo contribuinte nem critério jurídico a ser observado pela autoridade fiscal, estando o respectivo despacho de importação sujeito a reexame no prazo quinquenal, por meio da denominada revisão aduaneira, a qual, por sua vez, não se confunde com a revisão de lançamento e não propicia a arguição de mudança de critério jurídico.

PRÁTICAS REITERADAS (art.100, III, do CTN). INEXISTÊNCIA. NORMA EXPRESSA.

A pretensão de ver determinadas práticas como integrantes da legislação tributária, na qualidade de normas complementares, somente tem lugar quando inexistente norma jurídica expressa que rege o

assunto, adicionado de um reconhecimento formal da prática, pela autoridade administrativa competente.

MULTA PROPORCIONAL E JUROS DE MORA. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Só se configura a excludente de penalidades e juros de mora na observância de convênio, ato ou decisão com eficácia normativa atribuída por lei ou práticas reiteradas da administração perfeitamente caracterizadas, sendo inadmissível a sua formação contra legem.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 12 de novembro de 2019 e apresentou Recurso Voluntário no dia 10 de dezembro de 2019.

Em seu Recurso Voluntário argumenta o seguinte:

- I. Nulidade da Decisão de Primeira Instância, por cerceamento de direito de defesa, em razão de não ter apreciado todos os argumentos da defesa.
- II. Discorda da classificação fiscal aplicada pela Autoridade Tributária e afirma que não consta do auto de infração a RGI da NESH que teria sido utilizada pelo fisco.
- III. Alteração de critério jurídico em razão das mercadorias terem sido submetidas à parametrização de canal vermelho na importação.
- IV. Alega prática reiterada da administração pública, pois a Autoridade Tributária aceitava a classificação fiscal adotada pela Recorrente até a presente autuação.
- V. Argui a retroatividade benigna da Lei Tributária, em razão da Lei nº 13.755/2018 ter incluído os quadriciclos na hipótese de coeficiente fixo.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

V – DO PEDIDO

115. Por todo o exposto, a Recorrente requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para reformar o v. acórdão recorrido de forma a reconhecer a total improcedência do Auto de Infração objeto do presente processo administrativo.

Nestes Termos, P. Deferimento.

O processo veio a julgamento nesta mesma turma colegiada, em 13 de dezembro de 2021, resultando na conversão do julgamento em diligência através da Resolução nº 3402-003.390, de onde extraímos os seguintes trechos de interesse:

Conforme indicado no Relatório de Fiscalização a Recorrente procedeu com o enquadramento das mercadorias na NCM 8711.30.00, quando, no entender da fiscalização deveriam ter sido classificados na NCM 8703.21.00. Vejamos os textos dessas subposições:

(...)

Para respaldar seu entendimento, a fiscalização:

(a) fez referência a soluções de consulta (aparentemente formuladas por outras pessoas jurídicas) quanto aos quadriciclos, que teriam alcançado o entendimento no sentido de que a posição correta seria a 8703 (Soluções de Consulta DIANA05 nº 20/2009, DIANA02 nº 01/2011, DIANA02 nº 04/2011, DIANA09 nº 31/2011);

(b) afirma que os pareceres da OMA quanto a posição 8703.20 confirmariam que os quadriciclos deveriam ser enquadrados na referida posição.

Reproduz-se abaixo o fundamento trazido pela fiscalização para a reclassificação:

Trata-se de veículo quadriciclo, conhecido como ATV (All Terrain Vehicle), modelo TRX 420 FourTrax, fabricado pela Moto Honda da Amazônia LTDA. Conforme o sítio da empresa na Internet, esse modelo conta com:

Moderno painel digital com um visor compacto e completo, velocímetro, hodômetro total e parcial, horímetro, relógio, marcador de temperatura do líquido de arrefecimento, marcador de combustível, indicadores de marchas, tração 4x4, ré e falha na bateria, além de uma função inovadora que indica a necessidade de manutenção", além de um "motor monocilíndrico de 420cc que reduz perdas e desgastes na engrenagem de transmissão e possibilita.

No curso do procedimento fiscal identificou-se diversas soluções de consulta que tiveram como objeto a classificação fiscal de veículos denominados quadriciclos ou similares e, em todas elas, determinou-se a classificação fiscal na NCM 8703.21.00.

Como exemplo, a Solução de Consulta N° 31 - SRRF09/Diana, de 13 de abril de 2011, informa que esses tipos de veículos tem um sistema de direção baseado no Princípio de Ackerman, característico de veículos automóveis, apesar de serem dotados de guidão:

Consequentemente, concluiu-se pela impossibilidade de classificação desses veículos como motocicleta (posição 87.11), apesar das várias semelhanças existentes, pelo fato de sua direção estar baseada no princípio de Ackerman o que, é ratificado pela nota de exclusão da posição nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, in verbis:

Notas explicativas do Sistema Harmonizado posição (8711) São, pelo contrário, EXCLUÍDOS:

a) Os veículos de quatro rodas, para transporte de passageiros, com chassi tubular, munidos de um sistema de direção do tipo automóvel, baseado, por exemplo, no princípio de Ackerman (posição 87.03).

Por sua vez, a Solução de Consulta SRRF05/DIANA N° 20, de 13 de julho de 2009 também concluiu que o veículo denominado quadriciclo pelo interessado é considerado como um "veículo para todo terreno" (all-terrain vehicle - ATV) e que a posição 8703 do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias é o nicho apropriado para classificar o objeto da presente análise.

87.03 - Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluindo os veículos de uso misto (station wagons) e os automóveis de corrida A respeito do alcance da posição 8703, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) assim orientam (in verbis):

Com exceção dos veículos automóveis para o transporte de pessoas incluídos na posição 87.02, a presente posição compreende os veículos automóveis de qualquer tipo, incluindo os veículos automóveis anfíbios para o transporte de pessoas, qualquer que seja o motor que os acione (motor de pistão, de ignição por centelha (faísca) ou por compressão, elétrico, turbina a gás, uma combinação de um motor de pistão de combustão interna e um ou mais motores elétricos, etc.).*

INCLUEM-SE nesta posição:

d) Os veículos de quatro rodas, com chassis tubular, munidos com um sistema de direção do tipo automóvel, por exemplo, baseado no princípio de Ackerman.

Assim, deve o produto ser reenquadrado na subposição de 1° nível 8703.2, visto que sua motorização atende aos requisitos contidos no texto dessa subposição, e, conseqüentemente, na subposição de 2° nível 8703.21 8703.2 - Outros veículos, unicamente com motor de pistão alternativo de ignição por centelha (faísca):*

8703.21 -- De cilindrada não superior a 1.000 cm3 Como a posição não apresenta desdobramentos regionais, encontra-se a classificação dos artigos no código NCM 8703.21.00.

Além disso, a Instrução Normativa RFB n° 1.459, de 28 de março de 20145, que aprovou o texto consolidado da Coletânea de Pareceres de Classificação da Organização Mundial das Aduanas (OMA), mostra que os veículos do tipo todo terreno (ATV), com duas ou quatro rodas motoras, se classificam na subposição de segundo nível 8703.21, é dizer (in verbis):

8703.21 e) Veículo para todo terreno de quatro rodas (com duas rodas motoras), com chassi tubular, munido de selim do tipo utilizado em motocicletas, de um guidão para dirigi-lo e de pneumáticos de baixa pressão. A direção pode posicionar as duas rodas dianteiras como em um veículo automóvel tradicional (princípio de Ackerman). O veículo é dotado de uma caixa de marchas automática com marcha a ré, de uma transmissão por corrente no eixo traseiro e de freios a tambor dianteiros e

traseiros. É propulsionado por um motor monocilíndrico de quatro tempos com cilindrada de 124 cm³. Não é equipado com porta-malas nem com barra de atrelagem.

f) Veículo para todo terreno com quatro rodas motoras, com chassi tubular, munido de selim do tipo utilizado em motocicletas, de guidão para dirigi-lo e de pneumáticos de baixa pressão (pneus-balões). A direção pode posicionar as duas rodas dianteiras como em um veículo automóvel tradicional (princípio de Ackerman). O veículo é munido de transmissão com cinco marchas do tipo dual range e marcha a ré, freios a tambor duplo dianteiros e freios a tambor simples traseiros. É movido por um motor monocilíndrico a quatro tempos, com cilindrada de 386 cm³, sendo a potência transmitida às rodas dianteiras e traseiras por eixos. É equipado com compartimento de carga para o transporte de mercadorias (capacidade total de carga de 120 kg, excluindo o motorista) e um engate para reboque, e pode rebocar até 410 kg (o veículo mesmo pesa 273 kg).(grifou-se)

Além do princípio de Ackerman já salientado, enumera-se algumas características presentes no quadriciclo analisado, retiradas do manual do proprietário disponível no sítio da fabricante. Tais características deixam clara a necessidade de classificação de acordo com o os pareceres emitidos pela OMA.

(...)

Primeiramente, observa-se que quaisquer das soluções de consulta referenciadas pela fiscalização foram anexadas na íntegra aos presentes autos. De fato, não é possível confirmar os fundamentos trazidos pela fiscalização ao fazer referência à Solução de Consulta N° 31 - SRRF09/Diana, de 13 de abril de 2011 e à Solução de Consulta SRRF05/DIANA N° 20, de 13 de julho de 2009 (que teria reformado solução de consulta no qual foi adotada a classificação fiscal adotada pela Recorrente).

Ainda que as informações referenciadas a essas soluções de consulta tenham sido aparentemente reproduzidas pela fiscalização, para que seja avaliado eventual prejuízo à defesa do sujeito passivo, entendo essencial a juntada aos presentes autos da íntegra das soluções de Consulta.

Ora, de fato, o principal fundamento jurídico da autuação é a previsão expressa das notas explicativas específicas das posições 8711 e 8703 que afirmam que os veículos de quadro rodas, com chassi tubular, “munidos de um sistema de direção do tipo automóvel, baseado, por exemplo, no princípio de Ackerman” estariam excluídos da posição 8711 (utilizada pelo contribuinte) e incluídos na posição 8703 (adotada pela fiscalização):

(...)

Contudo, nas notas explicativas não constam maiores considerações quanto a esse princípio, tratando-se de característica fática essencial da mercadoria para ser enquadrada na posição pretendida pela fiscalização. Pelo parecer da OMA transcrito pela fiscalização, esse princípio seria o fato da “direção pode posicionar as duas rodas dianteiras como em um veículo automóvel tradicional”:

f) Veículo para todo terreno com quatro rodas motoras, com chassi tubular, munido de selim do tipo utilizado em motocicletas, de guidão para dirigi-lo e de pneumáticos de baixa pressão (pneus-balões). A direção pode posicionar as duas rodas dianteiras como em um veículo automóvel tradicional (princípio de Ackerman). O veículo é munido de transmissão com cinco marchas do tipo dual range e marcha a ré, freios a tambor duplo dianteiros e freios a tambor simples traseiros. É movido por um motor monocilíndrico a quatro tempos, com cilindrada de 386 cm³, sendo a potência transmitida às rodas dianteiras e traseiras por eixos. É equipado com compartimento de carga para o transporte de mercadorias (capacidade total de carga de 120 kg, excluindo o motorista) e um engate para reboque, e pode rebocar até 410 kg (o veículo mesmo pesa 273 kg). (grifei)

Contudo, estaria essa característica presente no veículo sobre análise? As fotos constantes do manual seriam suficientes para essa finalidade? Caso positivo, quais fotos? Ainda que a fiscalização tenha anexado aos autos o Manual do Proprietário do quadriciclo (e-fls. 52/791), o teor desse manual sob o aspecto do princípio de Ackerman não foi analisado considerando as notas da NESH e o parecer da OMA.

Isso porque o respaldo fático da fiscalização constaria da Solução de Consulta n.º 31 - SRRF09/Diana, de 13 de abril de 2011, na qual teria sido informado que “esses tipos de veículos [leia-se, os que foram objeto de autuação] tem um sistema de direção baseado no Princípio de Ackerman, característico de veículos automóveis, apesar de serem dotados de guidão”. Contudo, a falta da cópia integral dessa solução de consulta na autuação pode ter eventualmente prejudicado a defesa do contribuinte a depender dos elementos técnicos apontados como relevantes naquela solução de consulta para confirmar o que seria o sistema de direção baseado no princípio de Ackerman. O

prejuízo a defesa poderá decorrer do fato da empresa não ter acesso públicos aos fundamentos da solução de consulta, considerando que ela foi (aparentemente) direcionada a sujeito passivo distinto da Recorrente.

Com isso, considerando os fundamentos trazidos pela fiscalização aos presentes autos, importante que a fiscalização anexe aos presentes autos as cópias integrais da Solução de Consulta N° 31 - SRRF09/Diana, de 13 de abril de 2011 e da Solução de Consulta SRRF05/DIANA N° 20, de 13 de julho de 2009, com os aspectos técnicos que foram considerados naquelas soluções. Caso as soluções de consulta tenham sido formuladas por pessoa jurídica distinta da Recorrente ou de outro grupo econômico, necessário que a fiscalização oculte as menções à outra pessoa jurídica.

Acresce-se que atentando-se para o parecer da OMA transcrito pela fiscalização, acima reproduzido, os dados técnicos nele indicados são distintos daqueles constantes do Manual, não sendo possível atestar se essas diferenças poderiam contaminar por completo a aplicação do referido parecer ao presente caso.

Primeira questão que gera dúvida quando se compara o parecer da OMA trazido pela fiscalização e o manual do usuário se refere a capacidade máxima de carga, que não seria de 120 Kg, excluindo o motorista, como indicado no parecer, mas de 220 kg, incluindo o motorista (e-fl. 233):

(...)

O parecer da OMA acima ainda indica a cilindrada de 396 cm³ e o peso do veículo de 273kg, características essas que não coincidem com as informações técnicas do quadriciclo (e-fls. 233/234) como consignado pelo própria fiscalização:

(...)

Da mesma forma, a capacidade de reboque de 410kg indicada no parecer da OMA não se aproxima com a especificação técnica do quadriciclo (e-fl. 104):

(...)

Seriam essas características essenciais para a aplicação das notas específicas da NESH? Ou basta o sistema de direção baseado no Princípio de Ackerman? Quais foram as características específicas consideradas essenciais para fins de reclassificar os veículos no código 8703.21.00?

Com isso, essa relatora possui dúvidas quanto à autuação e os elementos probatórios apresentados pela fiscalização, razão pela qual à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/721 proponho o conversão do julgamento do recurso em diligência para que a autoridade fiscal de origem:

(i) Anexe aos presentes autos as cópias integrais da Solução de Consulta N° 31 - SRRF09/Diana, de 13 de abril de 2011 e da Solução de Consulta SRRF05/DIANA N° 20, de 13 de julho de 2009. Caso as soluções de consulta tenham sido formuladas por pessoa jurídica distinta da Recorrente ou de outro grupo econômico, necessário que a fiscalização oculte as menções à outra pessoa jurídica.

(ii) Traga os esclarecimentos que julgar pertinente quanto às características técnicas anexadas aos presentes autos (manual do usuário) e as notas da NESH, esclarecendo em especial:

(ii.1) nos veículos objeto da autuação, a direção pode posicionar as duas rodas dianteiras como em um veículo automóvel tradicional (princípio de Ackerman)? Esse é o mesmo conceito do princípio de Ackerman adotado pela Solução de Consulta n.º 31/2011?

(ii.2) As fotos constantes do manual do proprietário são suficientes para confirmar que os veículos são munidos de um sistema de direção baseado no princípio de Ackerman? Caso positivo, referenciar as folhas do processo nos quais constam as fotos que confirmam essa característica técnica;

(ii.3) as características constantes do parecer da OMA (capacidade de reboque, cilindrada, peso do veículo e capacidade máxima de carga) são essenciais para a aplicação das notas específicas da NESH? Ou basta o sistema de direção baseado no Princípio de Ackerman? Quais as características técnicas/fáticas consideradas como essenciais pela fiscalização para proceder com o reenquadramento?

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

É como proponho a presente Resolução.

O processo retornou de diligência sendo distribuído para a minha relatoria e pautado para que se retomasse o julgamento.

Este é o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Nulidade do Acórdão de Primeira Instância por não ter apreciado todas as argumentações da Recorrente

A Recorrente assim se refere a este ponto no seu Recurso Voluntário:

15. *Em outras palavras, a Lei 13.755/2018 não trata sobre classificação fiscal e, portanto, não pode ser utilizada para sustentar o acórdão recorrido.*

16. *A decisão recorrida, obrigatoriamente, deveria ter analisado a questão sobre o prisma das Regras Gerais de Interpretação – GRI e apontado expressamente quais foram as regras utilizadas para desenquadrar a classificação fiscal utilizada pela Recorrente.*

17. *A ausência de julgamento de todos os argumentos concatenados pela Recorrente impede que ela exerça o duplo grau de jurisdição e seu direito de defesa, pois não terá conhecimento de como seus argumentos foram tratados pela primeira instância administrativa.*

Basicamente argumenta que a DRJ não teria analisado a Impugnação sob a ótica das Regras Gerais do Sistema Harmonizado.

O cerne da questão é a discussão da correta classificação dos “Quadriciclo Honda TRX420 Fourtrax” internados pelo impugnante no período sob fiscalização, para a fiscalização seria correto o enquadramento na posição 8703.21.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, sendo que o impugnante declarou referidos bens na posição NCM 8711.30.00.

A pá de cal sobre referida discussão adveio da publicação, em 10/12/2018, da Lei nº 13.755, que em seu artigo 33, abaixo transcrito, que alterou os artigos 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 para incluir os quadriciclos e triciclos na hipótese de isenção prevista no art. 3º do referido Decreto-Lei, assim dispôs:

“Art. 33. Os arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 7º

(...)

§ 13. O tratamento tributário estabelecido no caput e nos §§ 4º e 9º deste artigo, aplicáveis às posições 8711 a 8714, estende-se aos quadriciclos e triciclos e às respectivas partes e peças, independentemente do código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

“Art. 9º

(...)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste Decreto-Lei, excetuados os quadriciclos e triciclos e as respectivas partes e peças.” (g.n)

Assim, restou claro que a correta classificação dos indigitados quadriciclos não é, e nunca foi, a posição NCM 8711, como crer fazer crer o impugnante. Tanto é assim que, para que gozassem do benefício fiscal previsto nos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, com a novel redação dada pela Lei nº 13.755/2018, acima transcritos, se fez necessário incluí-los literalmente. Se a correta classificação dos quadriciclos fosse a posição 8711, não haveria, na referida lei, este dispositivo que estabelece que aquele tratamento tributário “estende-se aos quadriciclos e triciclos e às respectivas partes e peças”, pois seria redundante e iria na contra mão da boa técnica legislativa.

Vejam os artigos 7º e 9º, do Decreto-Lei nº 288/1967, naquilo que seja relevante.

Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das

posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem, na conformidade do § 1º deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB). (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

(...)

§ 13. O tratamento tributário estabelecido no caput e nos §§ 4º e 9º deste artigo, aplicáveis às posições 8711 a 8714, estende-se aos quadriciclos e triciclos e às respectivas partes e peças, independentemente do código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

O raciocínio da Autoridade de Primeira Instância é bem claro no sentido de que o fato da Lei nº 13.755/2018 ter esclarecido que o tratamento tributário concedido aos produtos da posição NCM 8711 também se aplicaria aos quadriciclos teria como conclusão lógica que os quadriciclos não se enquadrariam na posição pretendida pela Recorrente, e a Lei teve de incluí-los, tendo em vista que a posição 8711 já era citada na versão anterior do Decreto-Lei nº 288/1967.

Basicamente a DRJ acatou a argumentação do auto de infração para firmar a sua posição, e considerou suficiente as afirmações da Autoridade Tributária, entendendo que a argumentação da Recorrente não alteraria sua convicção.

A irrisignação contra a decisão de primeira instância não a torna nula, apenas remete a discussão para outra instância.

Considero sem razão à Recorrente.

Da Revisão Aduaneira e Alteração de Critério Jurídico

O Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, determina que as mercadorias, que entrem ou saiam do Território Aduaneiro, somente o podem fazê-lo através de Zonas Primárias – Portos, Aeroportos ou Pontos de Fronteira Alfandegados.

Assim, a imensa fronteira terrestre ou marítima brasileira afunila-se a poucos pontos específicos de entrada ou saída permitidas para mercadorias provenientes do exterior, ou a ele destinado, onde qualquer importação ou exportação possa sofrer o controle aduaneiro que processa-se conforme uma gestão de risco pela parametrização das declarações de Importação ou de Exportação em canais verde, amarelo, vermelho e cinza, na importação.

A gestão do risco aduaneiro admite medidas de tratamento de risco primário, e medidas de tratamento do risco residual. Esta forma de gerir o risco nas operações de comércio internacional decorre da imensa quantidade diária de operações com unidades de cargas, cargas soltas e a granel que se processam diariamente nas poucas áreas de zonas primárias, muito valorizadas, com alto custo operacional e de armazenagem envolvidos, combinado com o elevado prejuízo potencial que o comércio ilegal, ou a competição desleal através da sonegação tributária,

ou mesmo outras preocupações de natureza extrafiscal, como são os casos de controle fitossanitário ou mesmo de segurança interna, podem impor à sociedade brasileira.

O acúmulo de carga aguardando desembaraço nestas áreas impõe um alto custo ao país, prejudicando a cadeia logística como um todo, impondo elevados valores de armazenagem, até mesmo à saturação da infraestrutura de pátios e armazéns com o potencial de se impactar na própria capacidade de portos e aeroportos em receberem novas embarcações e aeronaves com cargas a eles destinadas.

Desta forma, estabelece-se o controle aduaneiro com base em certos elementos de risco que são concentrados em análises da carga (consistência com o bem declarado), documentação regular, ou valor declarado, mas não necessariamente constituindo-se em obrigatória homologação expressa do crédito tributário.

Os potenciais prejuízos à economia, à segurança pública, à segurança fitossanitária são tão graves e elevados, que estabelecem-se medidas de tratamento do risco residual, decorrente da necessária celeridade imposta ao ato de desembaraço aduaneiro pelas considerações acima expostas. Neste caso, o fator importante a se considerar é a análise mais detalhada da documentação apresentada, classificação fiscal, valores informados e outros, que obviamente estão diretamente relacionados ao crédito tributário, inclusive a elegibilidade do importador às hipóteses de isenção.

Esta é a forma da União em apreciar os riscos fundamentais à importação de bens no espaço onde estes ainda estão contidos e isolados do restante território nacional, deixando para uma atuação na Zona Secundária os riscos que possam ser atacados pela cobrança de tributos não pagos ou pagos a menor.

Desta maneira, vemos que o Decreto nº 6.759/2009, determina expressamente em seu artigo 638, que a Autoridade Aduaneira poderá apurar após a conclusão do despacho de importação, a regularidade do crédito tributário e a aplicação de benefícios fiscais, em concordância com o que foi descrito acima a respeito da gestão de riscos no controle aduaneiro.

“Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 2º); e II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.”

Os tributos incidentes no comércio exterior são o Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o PIS/COFINS. Todos submetem-se a dinâmica do lançamento por homologação, que assim é definido no artigo 150, da Lei nº 5.172/1966.

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Vemos no processo de importação que o importador como contribuinte antecipa todos os atos necessários à constituição do crédito tributário, inclusive a antecipação do pagamento, nos termos do artigo acima transcrito, sujeita a extinção do crédito tributário à ulterior condição resolutória de homologação do lançamento, ou seja, revisão futura de prerrogativa da Autoridade Tributária.

Da mesma forma a Declaração de Importação, apesar de possuir memória de cálculo para os tributos e propiciar o seu pagamento de forma automática, possui natureza declaratória de responsabilidade do importador e de seus prepostos, mas possui um importante objetivo concorrente de natureza extrafiscal que envolve o reconhecimento de necessidade de tratamentos administrativos à importação de competência de diversos órgãos como Ministério da Agricultura, Exército, Indústria e Comércio, Saúde e diversas Agências Reguladoras, fora a questão de registro estatístico de fundamental importância ao acompanhamento econômico e do controle de nossas contas externas.

Não há como se confundir, portanto, a conclusão do desembaraço aduaneiro com uma homologação expressa do crédito tributário, ademais, a maioria das importações no país são submetidas ao canal verde de parametrização, situação na qual a carga é liberada apenas mediante a comprovação do preenchimento da declaração de importação e do pagamento do ICMS.

Tão pouco pode-se alegar que houve alteração de critério jurídico, ou o afastamento da possibilidade da Autoridade Aduaneira rever os procedimentos antecipados do importador nos termos do artigo 150, do CTN, pois sequer a hipótese de exclusão do crédito tributário ocorreu pela antecipação do pagamento, além de ser inaplicável a argumentação de que não caberia a revisão de ofício, sendo a revisão aduaneira ato legítimo da Autoridade Aduaneira, prevista na legislação.

O tema já foi abordado em decisão do Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 1.826.124/SC, conforme abaixo transcrito.

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CANAIS VERMELHO E AMARELO. REVISÃO. POSSIBILIDADE. MULTA DE OFÍCIO. FUNDAMENTAÇÃO. DEFICIÊNCIA.

1. Não há violação do art. 1.022 do CPC/2015 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado.

2. Conforme estabelece o art. 638 do Decreto n. 6.759/2009 – Regulamento aduaneiro -, "revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos de mais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação".

3. **A legislação que rege a matéria não vincula o direito do fisco de proceder à revisão da regularidade do pagamento dos impostos a determinado tipo de canal de conferência aduaneira ao qual a mercadoria foi submetida, quais sejam, canais de parametrização verde, amarelo, vermelho ou cinza, nos termos da Instrução Normativa SRF n. 680/2006. Precedentes.**

4. Impõe-se o não conhecimento do recurso especial na parte em que as razões divergem dos fundamentos constantes do acórdão recorrido, por deficiência de fundamentação, especificamente no que se refere à multa de ofício. 5. Recurso especial parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial para reformar em parte o acórdão regional recorrido **a fim de reconhecer o direito à revisão aduaneira** e determinar o retorno dos autos à origem para análise das questões remanescentes, decorrentes deste provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região), Benedito Gonçalves (Presidente), Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

(REsp nº 1.826.124-SC, Relator Ministro Gurgel de Faria, 1ª Turma, Superior Tribunal de Justiça, Sessão de 14/12/2021)

As hipóteses de nulidade são aquelas previstas no art. 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

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 conseqüência.

§ 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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Não reconheço nenhuma das hipóteses de nulidade elencados no art. 59, do Decreto nº 70.235/1972, e afasto a preliminar de nulidade do lançamento.

Mérito

1. Classificação Fiscal

A base da motivação da Autoridade Tributária para a classificação dos produtos em questão, na subposição de segundo nível 8703.21.00, ERA DE QUE OS MOTOCICLOS NÃO SERIAM MOTOCICLETAS.

8703.21.00 Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluindo os veículos de uso misto (station wagons) e os automóveis de corrida. De cilindrada não superior a 1.000 cm³

Por sua vez a Recorrente defende que a classificação correta seria a 8711.30.00.

8711.30.00 Motocicletas (incluindo os ciclomotores) e outros ciclos equipados com motor auxiliar, mesmo com carro lateral; carros laterais. Com motor de pistão alternativo de cilindrada superior a 250 cm³, mas não superior a 500 cm³

O fato é que não há quadriciclos citados expressamente na NCM, então fica a dúvida pertinente, especialmente por uma visão baseada no senso comum, se a posição mais específica classificaria o produto em questão como uma motocicleta (8711) ou automóveis de passageiros.

A Recorrente defende que a Regra Geral do Sistema Harmonizado que deveria ter sido aplicada, seria a Regra 3 a), conforme transcrevo a seguir:

Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

Tenho que discordar da posição da Recorrente, em razão da aplicação da Regra 1, que transcrevo a seguir:

Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

Não podemos nos esquecer que o Sistema Harmonizado é uma ferramenta de merceologia destinada a dar às Autoridades Aduaneiras um critério de comparabilidade de alíquotas de tributos de exportação e de tratamentos administrativos a importação de bens e produtos. Este fato pode nos conduzir contra o senso comum, ou a percepção do mercado consumidor, dada a precisão absoluta é flexibilizada em face a uma solução de compromisso que tenta lidar com uma variedade gigantesca de possibilidades e as evoluções tecnológicas que ocorrem cada vez mais rápido, e que possuem um impacto significativo na redução de todo o engenho humano na indústria, comércio e agricultura reduzida a uma lista de produtos.

Desta forma, o sistema foi projetado para ser conciso na descrição dos itens a serem classificados, transferindo uma complexidade mais abrangente para as Notas Explicativas.

Se a Regra Geral nº 1, acima transcrita, possa parecer insuficiente para a solução da lide, especialmente em razão da dúvida a partir de nosso senso comum como consumidores, ou mesmo pelo fato da Recorrente ser uma reconhecida fabricante de motocicletas, tendo uma história no mercado brasileiro fortemente associada a este veículo, e importante participação no mercado brasileiro, esta percepção pode desvanecer quando utilizamos as notas explicativas para buscar o verdadeiro alcance da regra, transcrevo a seguir.

NOTA EXPLICATIVA

*I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. **Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.***

II) A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos “têm apenas valor indicativo”. Deste fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.

III) A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:

a) De acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e b) Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, ou NESH, têm o propósito de delimitar o alcance dos textos do próprio Sistema Harmonizado, dadas as dificuldades apresentadas no item I, acima reproduzido. A própria introdução das NESH deixa isto claro:

*A presente obra constitui a versão em língua portuguesa do texto oficial das Nesh - Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Sistema Harmonizado), **incluindo o texto das Notas Explicativas de subposições, que estabelece o alcance e o conteúdo de algumas das subposições do Sistema Harmonizado.***

A existência de uma Nota Explicativa de subposição é indicada pelo sinal (+) colocado no fim do texto da posição.

Não há notas de seção ou de capítulo que possam nos socorrer, mas as Notas Explicativas apresentam os seguintes esclarecimentos sobre o tema:

*Com exceção dos veículos automóveis para o transporte de pessoas incluídos na posição 87.02, a **presente posição compreende os veículos automóveis de qualquer tipo, incluindo os veículos automóveis anfíbios para o transporte de pessoas, qualquer que seja o motor que os acione (motor de pistão, de ignição por centelha (faísca) ou por compressão, elétrico, turbina a gás, uma combinação de um motor de pistão de combustão interna e um ou mais motores elétricos, etc.).***

Incluem-se nesta posição:

(...)

*2) **Outros veículos.***

(...)

*d) **Os veículos de quatro rodas, com chassis tubular, munidos com um sistema de direção do tipo automóvel, por exemplo, baseado no princípio de Ackerman.***

(...)

A posição compreende também os veículos leves, de três rodas, em especial:

– os que utilizam motores e rodas de motocicletas, etc., que, pela sua estrutura mecânica, apresentam as características de veículos automóveis propriamente ditos: presença de uma direção do tipo automóvel ou uma marcha a ré (marcha-atrás) e um diferencial;*

– os montados num chassis em forma de T, cujas duas rodas traseiras são acionadas por motores elétricos separados, alimentados por acumuladores elétricos.

Estes veículos são geralmente comandados por uma alavanca central única que permite, por um lado, o arranque e a aceleração ou a redução de velocidade, a parada e a marcha a ré (marcha-atrás*) e, por outro, a manobra à direita ou à esquerda, mediante a aplicação de um torque (torção*) diferencial sobre as rodas motoras, ou por meio de comando da roda dianteira.

Os veículos de três rodas que apresentam as características descritas acima classificam-se na posição 87.04 se forem concebidos para o transporte de mercadorias.

Vejamos o que diz a nota explicativa da posição 87.11.

Esta posição compreende, de uma parte, um conjunto de veículos motorizados, de duas rodas que se destinem essencialmente ao transporte de pessoas.

Além das motocicletas do tipo comum, a presente posição compreende as motonetas (scooters), caracterizadas por possuírem rodas de pequenas dimensões e uma plataforma horizontal que liga a parte dianteira à traseira do veículo, os ciclomotores (motociclos de fraca potência, denominados às vezes de “velomotores”) e os ciclos equipados com um motor auxiliar.

A presente posição abrange também os veículos de duas rodas de propulsão elétrica concebidos para o transporte de uma única pessoa nas vias de circulação de baixa velocidade, tais como as calçadas (passeios), os caminhos e as ciclovias. A sua tecnologia permite ao condutor manter-se de pé enquanto um sistema composto de sensores giroscópicos e de um conjunto de microprocessadores, montados, mantém o equilíbrio tanto do veículo como do condutor sobre as duas rodas independentes colocadas lado a lado. As motocicletas desta posição, propulsadas por um ou mais motores elétricos, são conhecidas como “motocicletas elétricas”. Estas motocicletas incorporam um acumulador elétrico que fornece energia aos motores elétricos. Os acumuladores elétricos destas motocicletas do tipo recarregável (plug-in) podem ser recarregados por ligação a uma tomada de rede elétrica ou a uma estação de carregamento.

As motocicletas podem ser providas de carroçarias para a proteção do condutor contra as intempéries, ou ser equipadas com um carro lateral.

Classificam-se também nesta posição os veículos de três rodas (do tipo triciclo, por exemplo), desde que não apresentem as características de veículo automóvel da posição 87.03 ou da posição 87.04 (ver as Notas Explicativas das posições 87.03 e 87.04).

São, pelo contrário, excluídos:

a) Os veículos de quatro rodas, para transporte de passageiros, com chassi tubular, munidos de um sistema de direção do tipo automóvel, baseado, por exemplo, no princípio de Ackerman (posição 87.03).

(...)

De pronto, logo a primeira frase desta nota explicativa da posição 87.11 afasta a pretensão de classificação fiscal da Recorrente, tendo em vista ser uma posição exclusiva de veículos com duas rodas. Em seguida, esta conclusão é reforçada pela alínea a), acima em negrito, dos produtos que são expressamente excluídos, quais sejam: os veículos de quatro rodas, conforme a descrição, acima transcrita.

Os pontos principais da exclusão levam em conta quatro fatores que são explorados no Relatório de Informação Fiscal decorrente da diligência, já citada no relatório deste voto. Mas combinada com a frase inicial desta nota explicativa de subposição, confirma que de fato a classificação não pode ser aquela pretendida pelo contribuinte.

Diferente da grande atenção que foi dada ao sistema de direção Ackerman, o que realmente é exigido é que o sistema de direção seja o do tipo automóvel, sendo o sistema citado apenas um dos exemplos possíveis.

Vejamos então as considerações do resultado da diligência.

Antes de adentrar-se nas requisições objetivas dos itens seguintes, se faz oportuno apresentarmos uma conceituação mais abrangente do chamado Princípio de Ackerman e seu impacto sobre a classificação fiscal dos veículos objeto da autuação.

O Princípio de Ackerman, mais conhecido em engenharia mecânica por Geometria de Ackermann, é uma das espécies do gênero Geometrias de Direção, o qual é composto, principalmente, pelas geometrias paralela, reversa e ackermann. Vejamos.

(...)

Dentre as geometrias acima, a de Ackermann é, de longe, a mais comum em automóveis. Entretanto, em veículos modernos são feitas algumas adaptações para altas velocidades.

O Princípio de Ackerman foi desenvolvido para resolver o problema do trajeto das rodas interiores e exteriores quando de uma curva, sendo necessário traçar circunferências de diferentes diâmetros, isso assegura que as rodas não sejam arrastadas quando esterçadas (giradas).

O fato é que, quando o veículo encontra-se realizando uma curva a direita, a roda interna à curva sofre uma inclinação maior em relação a roda externa à curva.

(...)

Carros de corrida utilizam, geralmente, uma geometria paralela ou uma reversa, onde o veículo em curva a uma alta velocidade necessita operar com um menor ângulo de esterço, sendo assim, a escolha do tipo correto de geometria se dá pela carga na roda, condições do pavimento, velocidade e as características do pneu.

Do exposto acima, o que é de fato relevante para a classificação em questão é o que as geometrias têm em comum. Todas elas foram projetadas para solucionar problemas específicos de veículos cujas rodas dianteiras são dispostas de forma paralela, o que, conseqüentemente, as situam em distâncias distintas do centro da curva.

Note-se, desta forma, que o Princípio de Ackerman não se aplica a motocicletas tradicionais, que possuem apenas uma roda dianteira.

(...)

Assim sendo, considerando que o Quadriciclo Honda TRX 420 FourTrax possui as 03 características técnicas citadas nas notas das posições 87.03 e 87.11 (quatro rodas, chassi tubular e sistema de direção do tipo automóvel), tem-se que o veículo deve ser classificado na posição 87.03, e, mais especificamente, na subposição de segundo nível 8703.21.00 (motor de pistão alternativo de ignição por centelha de cilindrada não superior a 1.000 cm³)

O fato de que a classificação fiscal não tenha sido discutida em procedimentos anteriores e o encerramento de ações fiscais que não tenham identificado irregularidades de forma a aplicar o art. 100, do CTN, ou melhor dizendo, o fato da auditoria não ter identificado irregularidades não tem o efeito de torna-las regulares. De forma que não reconheço prática reiterada da Administração Tributária.

Sem razão à Recorrente.

2. Retroatividade Benigna

O auto de infração considerou importações do período de 2015 a 2017 sendo, portanto, anterior à alteração promovida pela Lei nº 13.755/2018, que alterou o Decreto-Lei nº 288/1967, e passou a aplicar o coeficiente fixo adotado pela Recorrente.

O Código Tributário Nacional assim trata do tema:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado

em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

O caso em questão não trata da imputação de penalidades, mas da cobrança da diferença de tributos em razão de retificação de classificação fiscal incorreta que gerou imposto a pagar, de forma que entendo não ser cabível a aplicação da retroatividade benigna, tendo em vista que o lançamento rege-se pela legislação vigente à época dos fatos.

Conclusão

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, por maioria de votos, acompanhar o i. Relator pelas conclusões no que diz respeito à classificação fiscal do veículo quadriciclo do tipo ATV (*All Terrain Vehicle*), modelo TRX 420 Four Trax, no código NCM 8703.21.00, coube a mim, em relação a essa matéria, a elaboração do voto vencedor para que restem consignados os fundamentos adotados pela maioria vencedora, nos termos do § 9º do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O principal argumento aduzido pelo i. Relator para afastar a classificação fiscal pretendida pela Recorrente (código NCM 8711.30.00) é que, no seu entendimento, a posição 87.11 seria exclusiva para veículos de duas rodas, tendo em vista o que está expresso no início das

Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) referentes à essa posição. Reproduzo, a seguir, o excerto das NESH da posição 87.11 trazido pelo i. Relator em seu voto:

Esta posição compreende, de uma parte, um conjunto de veículos motorizados, de duas rodas que se destinem essencialmente ao transporte de pessoas.

Além das motocicletas do tipo comum, a presente posição compreende as motonetas (scooters), caracterizadas por possuírem rodas de pequenas dimensões e uma plataforma horizontal que liga a parte dianteira à traseira do veículo, os ciclomotores (motociclos de fraca potência, denominados às vezes de “velomotores”) e os ciclos equipados com um motor auxiliar.

A presente posição abrange também os veículos de duas rodas de propulsão elétrica concebidos para o transporte de uma única pessoa nas vias de circulação de baixa velocidade, tais como as calçadas

(passeios), os caminhos e as ciclovias. A sua tecnologia permite ao condutor manter-se de pé enquanto um sistema composto de sensores giroscópicos e de um conjunto de microprocessadores, montados, mantém o equilíbrio tanto do veículo como do condutor sobre as duas rodas independentes colocadas lado a lado. As motocicletas desta posição, propulsadas por um ou mais motores elétricos, são conhecidas como “motocicletas elétricas”. Estas motocicletas incorporam um acumulador elétrico que fornece energia aos motores elétricos. Os acumuladores elétricos destas motocicletas do tipo recarregável (plug-in) podem ser recarregados por ligação a uma tomada de rede elétrica ou a uma estação de carregamento.

As motocicletas podem ser providas de carroçarias para a proteção do condutor contra as intempéries, ou ser equipadas com um carro lateral.

Classificam-se também nesta posição os veículos de três rodas (do tipo triciclo, por exemplo), desde que não apresentem as características de veículo automóvel da posição 87.03 ou da posição 87.04 (ver as Notas Explicativas das posições 87.03 e 87.04).

São, pelo contrário, excluídos:

a) Os veículos de quatro rodas, para transporte de passageiros, com chassi tubular, munidos de um sistema de direção do tipo automóvel, baseado, por exemplo, no princípio de Ackerman (posição 87.03).

(...)

Além disso, na visão do i. Relator, a alínea a) das NESH da posição 87.11, acima destacada, reforçaria essa conclusão, uma vez que estariam expressamente excluídos dessa posição os veículos de quatro rodas.

Mas está equivocada essa conclusão trazida pelo i. Relator em seu voto.

As NESH, ao contrário do que entendeu o i. Relator, não limitam a classificação na posição 87.11 a veículos de duas rodas. Se olharmos atentamente o excerto das NESH da posição 87.11 acima reproduzido veremos que ali está expressa a possibilidade de classificação nessa posição de veículos de três rodas, desde que não apresentem as características de veículo

automóvel da posição 87.03 ou da posição 87.04, assim como está subentendida a possibilidade de classificação de veículos de quatro rodas.

Observe-se que a alínea a), destacada pelo i. Relator para reforçar sua conclusão, ao tratar da exclusão dos veículos de quatro rodas da posição 87.11, não o fez de forma ampla e irrestrita. Somente os “*veículos de quatro rodas, para transporte de passageiros, com chassi tubular, munidos de um sistema de direção do tipo automóvel, baseado, por exemplo, no princípio de Ackerman (posição 87.03)*” foram afastados da posição 87.11, o que nos faz concluir que outros veículos de quatro rodas poderiam, em tese, ser classificados nessa posição.

Classificam-se também nesta posição os veículos de três rodas (do tipo triciclo, por exemplo), **desde que não apresentem as características de veículo automóvel da posição 87.03 ou da posição 87.04** (ver as Notas Explicativas das posições 87.03 e 87.04).

São, pelo contrário, excluídos:

a) **Os veículos de quatro rodas, para transporte de passageiros, com chassi tubular, munidos de um sistema de direção do tipo automóvel**, baseado, por exemplo, no princípio de Ackerman (posição 87.03).

Afastados os argumentos trazidos no voto do i. Relator, passo a discorrer sobre os fundamentos adotados pela maioria do colegiado para classificar o veículo quadriciclo do tipo ATV (*All Terrain Vehicle*), modelo TRX 420 Four Trax, no código NCM 8703.21.00, e que deram origem à necessidade de elaboração do presente voto vencedor.

Inicialmente, é preciso destacar que a posição 87.03 não inclui apenas os automóveis de passageiros, mas também outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02).

É isso o que se extrai do texto da posição 87.03:

87.03 - Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluindo os veículos de uso misto (*station wagons*) e os automóveis de corrida.

E esse destaque é importante para que, desde já, fique registrado que a maioria vencedora não entendeu que o quadriciclo objeto de litígio no presente processo seja um automóvel de passageiro, mas sim que se trata de outro veículo automóvel principalmente concebido para transporte de pessoas.

Para chegarmos a essa conclusão (de que o quadriciclo objeto de litígio no presente processo é um veículo automóvel principalmente concebido para transporte de pessoas classificado na posição 87.03), precisamos nos socorrer das NESH da posição 87.03, que lista uma série de veículos que estão ali incluídos:

Incluem-se nesta posição:

1) Veículos especialmente concebidos para se deslocarem sobre a neve; veículos especiais para transporte de pessoas nos campos de golfe e veículos semelhantes.

- a) Os **veículos especialmente concebidos para se deslocarem sobre a neve** (por exemplo, automóveis para neve, motociclos para neve).
 - b) Os **veículos especiais para o transporte de pessoas nos campos de golfe e veículos semelhantes**.
- 2) Outros veículos.
- a) Os **automóveis de passageiros, de praça ou de esporte (carros de corrida)**.
 - b) Os **veículos de transporte especializado**, tais como as ambulâncias, carros celulares, carros funerários.
 - c) Os **veículos para acampamento (minicaravanas*)** (“carros-casa”, *motor-homes* (caravanas motoras*), etc.), veículos para o transporte de pessoas especialmente equipados para assegurar o seu alojamento (camas, cozinha, sanitários, etc.).
 - d) Os **veículos de quatro rodas, com chassis tubular**, munidos com um sistema de direção do tipo automóvel, por exemplo, baseado no princípio de Ackerman.

O que nos interessa analisar da lista acima reproduzida é o item 2.d, que foi o principal fundamento trazido pela Fiscalização para justificar a classificação do quadriciclo na posição 87.03.

E ali está expresso que devem ser incluídos na posição 87.03 os veículos de quatro rodas, com chassis tubular, munidos com um sistema de direção do tipo automóvel, por exemplo, baseado no princípio de Ackerman.

Não há dúvidas de que o veículo quadriciclo do tipo ATV (*All Terrain Vehicle*), modelo TRX 420 Four Trax, é um veículo de quatro rodas.

Também não há dúvidas de que a estrutura do quadriciclo conta com chassis tubular.

A dúvida que poderíamos ter, e que motivou esta turma, em composição diferente da atual, a converter o julgamento em diligência por meio da Resolução 3402-003.390, de 13/12/2021, é se o quadriciclo está munido com um sistema de direção do tipo automóvel, por exemplo, baseado no princípio de Ackerman.

Mas se essa dúvida havia no ano de 2021, ela já não mais existe no momento em que se realiza o presente julgamento no ano de 2024.

O Relatório Técnico nº 000.163/2023, produzido pelo INT a pedido da Recorrente, ao responder se o princípio de Ackerman se aplica ao sistema de direção dos quadriciclos Honda TRX420 Fourtrax, o fez de forma afirmativa, apesar de ter ressalvado que o sistema de direção não é idêntico ao sistema de direção de um automóvel:

2) O Princípio de Ackerman se aplica ao sistema de direção dos Quadriciclos Honda TRX Fourtrax? Em caso positivo, se aplica de forma idêntica ao observado em veículos automóveis? Na condução dos quadriciclos, há necessidade do uso do

corpo para realizar curvas com segurança acima e determinada velocidade? Em caso positivo, a partir de qual velocidade?

Resposta: O Princípio de Ackerman se aplica ao sistema de direção dos Quadriciclos Honda TRX420 Fourtrax, mas o seu sistema de direção não é idêntico ao sistema de direção de um automóvel. O sistema de direção do quadriciclo é composto por um guidão, pelo conjunto do eixo da direção, pelo braço da direção e pelas varetas de direção (Figura A), enquanto o de um automóvel é composto por um volante, coluna de direção, caixa de direção e barras de direção (Figura B).

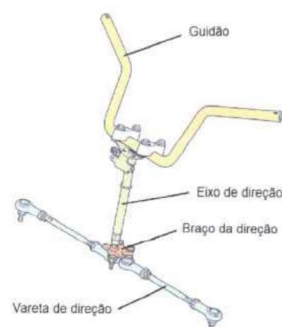


Figura A – Sistema de direção do Quadriciclo Honda TRX420 Fourtrax

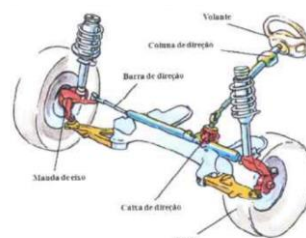


Figura B – Sistema de direção de um automóvel

Na condução dos quadriciclos, há necessidade do uso do corpo para realizar curvas com segurança, independentemente da velocidade, conforme descrito no manual do proprietário e orientado no curso de Técnicas de pilotagem de Quadriciclos oferecido pela consultente.

Não restam dúvidas, portanto, de que o veículo quadriciclo do tipo ATV (*All Terrain Vehicle*), modelo TRX 420 Four Trax, é um veículo de quatro rodas, com chassi tubular, munido com um sistema de direção do tipo automóvel, no caso, baseado no princípio de Ackerman.

Por isso, entendo que sua classificação fiscal deva ser feita na posição 87.03 do Sistema Harmonizado.

A fim de ratificar esse entendimento, é preciso ainda destacar que a Organização Mundial das Aduanas, por meio do seu Comitê do Sistema Harmonizado, já emitiu parecer de classificação de quadriciclos, muito parecidos com aqueles que se encontram em discussão nos presentes autos, confirmando o seu enquadramento na posição 8703.21, conforme pode ser visto no Anexo Único da IN RFB nº 2.171, de 2024, que aprovou a Coletânea dos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas (OMA):

8703.21

1. Veículo para todo terreno de quatro rodas (com duas rodas motoras), com chassi tubular, munido de selim do tipo utilizado em motocicletas, de um guidão para dirigi-lo e de pneumáticos de baixa pressão. A direção pode posicionar as duas rodas dianteiras como em um veículo automóvel tradicional (princípio de Ackerman). O veículo é dotado de uma caixa de marchas automática com marcha a ré, de uma transmissão por corrente no eixo traseiro e de freios a tambor dianteiros e traseiros. É propulsado por um motor monocilíndrico de quatro tempos com cilindrada de 124 cm³. Não é equipado com porta-malas nem com barra de atrelagem.

2. Veículo para todo terreno com quatro rodas motoras, com chassi tubular, munido de selim do tipo utilizado em motocicletas, de guidão para dirigi-lo e de pneumáticos de baixa pressão (pneus-balões). A direção pode posicionar as duas rodas dianteiras como em um veículo automóvel tradicional (princípio de Ackerman). O veículo é munido de transmissão com cinco marchas do tipo dual range e marcha a ré, freios a tambor duplo dianteiros e freios a tambor simples traseiros. É movido por um motor monocilíndrico a quatro tempos, com cilindrada de 386 cm³, sendo a potência transmitida às rodas dianteiras e traseiras por eixos. É equipado com compartimento de carga para o transporte de mercadorias (capacidade total de carga de 120 kg, excluindo o motorista) e um engate para reboque, e pode rebocar até 410 kg (o veículo mesmo pesa 273 kg).

As eventuais diferenças nas especificações do quadriciclo objeto do presente litígio para aqueles que foram objeto de análise pelo Comitê do Sistema Harmonizado da OMA não são relevantes para fins de enquadramento na posição 87.03, uma vez que a classificação fiscal nessa posição é determinada pela existência de quatro rodas, de chassis tubular e de sistema de direção do tipo automóvel, por exemplo, baseado no princípio de Ackerman.

Diante do exposto, acompanho o i. Relator, pelas conclusões, para negar provimento ao Recurso Voluntário e para manter o veículo quadriciclo do tipo ATV (*All Terrain Vehicle*), modelo TRX 420 Four Trax, classificado no código NCM 8703.21.00, conforme determinado pela Fiscalização.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles