



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.720181/2018-93
ACÓRDÃO	3001-002.888 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GLOBAL DISTRIBUIÇÃO DE BENS DE CONSUMO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 20/10/2017

MERCADORIA IMPORTADA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL – NCM. *DRONE*.

O Sistema Harmonizado, nas suas orientações interpretativas, remete para a predominância das características técnicas e de uso do bem. A característica predominante dos *drones* é possibilitar o voo não tripulado, podendo capturar, ou não, imagens.

SUPERVENIÊNCIA DE DETALHAMENTO DO SISTEMA HARMONIZADO E EM SC – COSIT PARA O MESMO CAPÍTULO.

A superveniência de maior detalhamento do Sistema Harmonizado com o enquadramento do bem importado no mesmo Capítulo que o contribuinte atrai a aplicação retroativa, por ser benéfica ao contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento recurso voluntário, vencida a conselheira Francisca Elizabeth Barreto, que negava provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Daniel Moreno Castillo, Bernardo Costa Prates Santos e Larissa Cassia Favaro Boldrin. Designado para redigir os fundamentos do voto vencedor o Conselheiro Daniel Moreno Castillo.

Sala de Sessões, em 11 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa – Relator

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Presidente

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Daniel Moreno Castillo, Bernardo Costa Prates Santos, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Wilson Antonio de Souza Correa, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatado, adoto o Relatório da unidade de origem, até seu julgamento, onde nos informa:

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 439.130,54 referente a imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, multas de ofício, multa por mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, multa por extravio de mercadorias e juros de mora.

Depreende-se da descrição dos fatos do auto de infração que a interessada promoveu a importação, amparada na declaração de importação nº 17/1714670-3, registrada em 20/10/2017, de diversas mercadorias, descritas basicamente como "drones" de diversos modelos e especificações, classificando-as no código NCM 8202.20.10 "Aviões e outros veículos aéreos, de peso não superior a 2.000 kg, vazios (sem carga); a hélice".

Os drones são da marca "DJI" e os modelos: "PHANTOM 4 PRO"; "MAVIC PRO"; "PHANTOM4 PRO+"; "MAVIC PRO"; "PHANTOM4 ADVANCED"; "PHANTOM4 ADVANCED+"; "SPARK", "ALPHINE WHITE"; "SPARK FLY MORE COMBO".

O padrão de descrição dos drones adotado pela contribuinte é: "DRONE, entendido como um veículo aéreo não tripulado, com câmera digital de capacidade e qualidade variável (dependendo do modelo), podendo ser controlado por controle remoto ou por aplicativos de celulares."

Todos os modelos de "drone" importados possuem uma câmera fotográfica digital, com capacidade para registrar fotos e gravar vídeos, acoplada a um quadricóptero e, portanto, se encaixam perfeitamente na descrição contida no item 3 da subposição 8525.80 da **"Coletânea dos Pareceres de Classificação da OMA - Organização Mundial das Aduanas, em sua 4ª Edição (2017), tradução para o português aprovada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.747, de 28/09/2017."** (DN)

A IN RFB nº 1.747/2017 estabelece no parágrafo único do art.1º como vinculativas as classificações das mercadorias contidas nos pareceres traduzidos e no art. 2º que os referidos pareceres "serão adotados como elemento subsidiário fundamental para a classificação de mercadorias com características semelhantes às das mercadorias objeto de sua análise".

Portanto, as mercadorias são classificadas na subposição 8525.80. E dentro dessa subposição, no subitem 8525.80.29. (DN)

Aplicando-se as alíquotas dos impostos incidentes sobre as mercadorias desse código NCM, verifica-se que são devidas as diferenças de valores referentes a imposto sobre produtos industrializados, imposto de importação, acompanhados dos juros de mora, bem como das multas de ofício respectivas.

Em razão do erro de classificação fiscal é aplicável multa por mercadoria importada classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, prevista no art. 84, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 c/c o art. 69 da Lei nº 10.833/2003.

Considerando-se o extravio de mercadorias, é devida a multa prevista no art. 106 do Decreto-lei nº 37/1966.

Cientificada da autuação, a interessada apresentou impugnação na qual alega, em síntese, que:

A impugnação é tempestiva.

A importação se refere a 8 modelos de drones, cujas características técnicas explicita.

Os drones possuem regramento pela ANAC - Agência Nacional de Aviação Civil, especialmente a Resolução nº 419, de 02/05/2017, por meio da qual foi editado o Regulamento Brasileiro de Aviação Civil Especial nº 94/2017.

As regras da ANAC são complementares aos normativos de outros órgãos públicos como o Departamento de Controle do Espaço Aéreo (DECEA) e da Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL).

O não cumprimento das determinações da ANAC resulta em punições previstas no Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei nº 7.565/86), bem como na Resolução ANAC nº 25/2008 e no Código Penal (art. 261).

Pela legislação da ANAC não há dúvidas que os drones são caracterizados como Aeronaves Remotamente Pilotadas (RPA) - aeronaves não tripuláveis., sujeitas às regras da aviação civil.

Da mesma forma, no âmbito da legislação do DECEA, que é o órgão central do Sistema de Controle do Espaço Aéreo Brasileiro (SISCEAB), os drones são caracterizados como Aeronave Remotamente Pilotada (RPA) ou como Veículo Aéreo Não Tripulado (VANT).

A ANATEL, que é a Agência responsável por promover o desenvolvimento das telecomunicações do País, a exemplo e em conjunto com a ANAC e o DECEA, caracteriza os drones como Veículos Aéreos Não Tripulados (VANT) e impõe aos proprietários destes equipamentos a obrigação de homologação destes equipamentos, haja vista a presença de transmissores de radiofrequência para a transmissão de imagens.

No âmbito internacional, os Estados Unidos e a União Europeia, que fazem parte da OMA (Organização Mundial das Aduanas), assim como a Austrália, definem os drones como Veículos Aéreos Não Tripulados (VANT) ou Aeronave Remotamente Pilotada (RPA).

A aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, em particular as Regras 3.a e até a Regras 3.b, levam à conclusão de que os drones devem ser classificados no código 88.02.20.10, que trata de Aeronaves e aparelhos espaciais, e suas partes - Outros veículos aéreos (por exemplo, helicópteros, aviões; veículos espaciais (incluídos os satélites) e seus veículos de lançamento, e veículos suborbitais - Aviões e outros veículos aéreos, de peso não superior a 2000kg, vazios - A hélice.

A alegação da fiscalização para se utilizar da Coletânea de Pareceres de Classificação - Quarta Edição (2017), aprovada pela Instrução Normativa nº 1.747, de 28/09/2017, não se sustenta por absoluta ausência de previsão em lei ou decreto.

"Inexiste, contudo, previsão em lei ou em Decreto que permita ou autorize que os esclarecimentos prestados através de pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado, da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), afastem ou contrariem o quanto consta na própria Nomenclatura do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) e nas respectivas Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado (NESH)." A própria IN 1471/17 esclarece que os pareceres deverão ser adotados como elemento subsidiário para a classificação de mercadorias.

Assim, são inexigíveis as diferenças de valores referentes ao II e ao IPI, assim como a multa por erro de classificação fiscal.

Da mesma forma, é inexigível a multa pelo extravio de mercadorias, pois há absoluta falta de comprovação quanto à responsabilidade da impugnante no extravio das mercadorias. Não houve a mínima apuração dos fatos que levaram

ao extravio das mercadorias importadas, não havendo nenhum indício de que a impugnante teria extraviado tais mercadorias, portanto inaplicável a multa em referência.

A impugnante somente teve conhecimento do extravio de parte das mercadorias por ocasião da interrupção do despacho aduaneiro, momento no qual solicitou a vistoria da seguradora e, com a confirmação do extravio, imediatamente efetuou a retificação da DI. Além disto, enviou carta-protesto ao aeroporto, à transportadora e ao agente de cargas, de modo a ser apurada as devidas responsabilidades pelo extravio.

Continua a impugnante:

"Relativamente os juros sobre a multa, a previsão legal, qual seja, o parágrafo único do art. 43 da Lei 9.430/96, reza que os juros incidem apenas sobre tributos e contribuições, não havendo sustentação legal que autorize a incidência dos juros sobre qualquer outra espécie que não possua a mesma natureza jurídica.

Neste sentido, cabe a administração pública observar os preceitos legais, previstos em legislação competente, não podendo valer-se de brechas ou possíveis omissões do texto legal com o intuito de se beneficiar. É o que dispõe o inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei n. 9.784/9926.

Esse r. Conselho de Contribuintes já se pronunciou na linha do acima exposto:

MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA À TAXA DO ART. 161 DO CTN. NÃO CABIMENTO DA TAXA SELIC. Juros de mora de 1% a (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional incidem sobre a multa de ofício vinculada ao tributo não paga no vencimento legal. Não há base legal para incidência de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa vinculada ao tributo. (...) (Proc. 10830.008090/2001-57, Acórdão n. 2102-000.958, sessão de 01.12.2010)

Portanto, não é devida a aplicação de juros sobre a multa, em face da ausência de previsão legal que autorize tal incidência."

Requer seja determinada a total improcedência do auto de infração ou, sucessivamente, seja excluída a incidência da taxa Selic sobre a multa aplicada.

Em 10 de julho de 2019, em sessão de julgamento realizado pela 1ª Turma da DRJ/FNS, através do Acórdão sob nº 07-44.236, foi proferida a decisão que julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte a impugnação, exonerando crédito no valor de R\$ 1.999,00, referente à multa por extravio de mercadorias, por falta de provas.

Por meio do TERMO DE ABERTURA DE DOCUMENTO a Recorrente acessou do supramencionado acórdão, na data do dia 15/07/2019, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), através da opção Consulta Comunicados/Intimações ou Consulta Processos.

Na data do dia 12/08/2019 aviou o presente remédio recursivo, com as seguintes razões:

- Tempestividade;
- Dos fatos e da decisão recorrida;
- Do caráter subsidiário dos pareceres da OMA e da inaplicabilidade da classificação tarifária da autoridade fiscal;
- Da correta classificação fiscal utilizada pela contribuinte;
- Da regulamentação nacional e internacional dos drones;
- Do pedido.

Ao chegar ao CARF houve o sorteio eletrônico, sendo a mim distribuído.

Eis, em apertada síntese o relato dos fatos.

Passo ao voto.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Wilson Antonio de Souza Correa**, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Posto isso, passo à análise das razões recursais.

3. MÉRITO

3.1. Do caráter subsidiário dos pareceres da OMA e da inaplicabilidade da classificação tarifária da autoridade fiscal.

O quesito acima não fez parte da impugnação e, portanto, não foi julgada pela unidade de origem. Mas, entretanto, não se trata de supressão de instância e tampouco de preclusão consumativa, uma vez que ela tem origem na própria decisão. É um contraponto daquilo que foi decidido.

Assim, há de ser conhecida, analisada e julgada a matéria, uma vez que é uma argumentação fundamentada na contraposição dos argumentos da decisão. Ao que se vislumbra, a presente argumentação recursiva tem origem na própria decisão recorrida, configurando a conhecida dialeticidade recursiva.

O princípio da dialeticidade, refere-se não apenas ao direito de argumentação, mas ao dever, também, de fundamentar os argumentos nas oportunidades de manifestação.

Segundo a Recorrente, o ponto nodal da questão é o fato de a unidade de origem entender que a classificação fiscal das mercadorias importadas adotada por ela está equivocada.

Diz que as decisões anteriores não se esmeraram em realizar uma análise percuciente dos argumentos por ela apresentados, limitando-se a inserções de Soluções de Consultas da RFB, cujas quais colidem com Código Brasileiro de Aeronáutica e as normas da Agência Nacional de Aviação Civil.

Nessa seara, argumenta:

(...)

Ao contrário do que faz crer a Autoridade Fiscal, a Contribuinte não vislumbra o perecimento da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado perante às normas da ANAC, mas sim a correta utilização das Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, na medida em que **há outra hipótese de classificação mais específica e adequada à mercadoria em questão**, apresentada pela Contribuinte.

(...)

Como acima destacado, a Recorrente utiliza-se de classificação adotada por outros órgãos ou instituições, que não é adotada pela RFB, como é o caso do regramento da ANAC - Agência Nacional de Aviação Civil, especialmente a Resolução nº 419, de 02/05/2017, por meio da qual foi editado o Regulamento Brasileiro de Aviação Civil Especial nº 94/2017.

A Recorrente lembra que as regras da ANAC são complementares aos normativos de outros órgãos públicos como o Departamento de Controle do Espaço Aéreo (DECEA) e da Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL).

Segundo a Recorrente, da legislação da ANAC não se tem dúvidas que os 'drones' são caracterizados como Aeronaves Remotamente Pilotadas (RPA) - aeronaves não tripuláveis, estando sujeitas, portanto, às regras da aviação civil.

Ademais, prossegue, da legislação do DECEA, que é o órgão central do Sistema de Controle do Espaço Aéreo Brasileiro (SISCEAB), os 'drones' são caracterizados como Aeronave Remotamente Pilotada (RPA) ou como Veículo Aéreo Não Tripulado (VANT).

Por fim, a ANATEL também conceitua os drones como Veículos Aéreos Não Tripulados (VANT) e impõe aos proprietários destes equipamentos a obrigação de homologação deles, haja vista a presença de transmissores de rádio frequência para a transmissão de imagens.

Cita ainda regramento internacional, envolvendo Estados Unidos e União Europeia, que fazem parte da OMA (Organização Mundial das Aduanas), assim como a Austrália, definem os 'drones' como Veículos Aéreos Não Tripulados (VANT) ou Aeronave Remotamente Pilotada (RPA).

Por sua vez, a DRJ vale-se da IN/RFB 1.747 de 28 de setembro de 2017, onde classifica o produto em testilha no NCM 8525.80 3, sendo o conceito do produto completamente diferente, conceituando-o (equipamento) como:

- “Câmera digital (14 MP) integrada a um helicóptero de quatro rotores teleguiado, também chamado de “drone” ou “quadricóptero” (dimensões: 29 cm de comprimento x 29 cm de largura x 18 cm de altura; peso: 1.160 g) apresentado como um sortido para venda a retalho numa única caixa de cartão com rádio telecomando, repetidor Wi-Fi e um suporte para o telefone celular

A decisão recorrida traz vários regramentos estabelecidos pelo Comitê do Sistema Harmonizado da OMA, cujos quais concluem e justificam a decisão que o produto confere a característica essencial à câmera digital integrada a um helicóptero de quatro rotores teleguiado e a câmera digital. E, por ser signatário o Brasil do Sistema Harmonizado o seu regramento é obrigatório.

Por outro lado, tratando de organismo internacional, não se pode olvidar da conceituação dada pela OACI (Organização internacional da Aviação Civil) ao equipamento em tela, onde o define como VANT (veículos aéreos não tripulado), conhecido popularmente por DRONE, que é uma espécie de robô voador controlado remotamente ou autonomamente através de planos de voo, controlado por software interno, trabalhando em conjunto com sensores e GPS a bordo.

Criada em 7 de dezembro de 1944, por meio da assinatura da Convenção de Chicago a Organização de Aviação Civil Internacional (OACI) é agência especializada das Nações Unidas, que tem como objetivo precípua o desenvolvimento de princípios e técnicas de navegação aérea internacional, bem como a organização e o progresso dos transportes aéreos, de modo a favorecer a segurança, a eficiência, a economia e o desenvolvimento do setor.

O Brasil é um dos membros-fundadores da OACI e integra, desde a sua criação, o Grupo I de seu Conselho, cujo qual (grupo) são membros os países com maior importância no transporte aéreo internacional, mantendo Delegação Permanente Junto ao Conselho da OACI, chefiada por representante do Ministério das Relações Exteriores e permanentemente assessorada pelo Comando da Aeronáutica, pela Agência Nacional de Aviação Civil e pelo Departamento da Polícia Federal.

Outrossim, vê-se que a DRJ entende que não é possível classificar o produto como aeronave da posição 88.02, que determina a classificação fiscal da mercadoria, já que, para determinação da classificação da mercadoria a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado - OMA entende que ela (classificação) é 8525.80 3, e o Brasil sendo signatário deve seguir a orientação dela.

Nesse aspecto, obrigação de respeito e cumprimento de tratados e acordos internacionais, assiste razão a DRJ, já que a própria CF eles (tratados e acordos) são considerados uma das fontes do Direito Internacional positivo.

Não se pode olvidar que a Constituição Federal oferece significativa abertura para se comunicar com outros direitos previstos internacionalmente, na medida em que ela dispõe que os direitos e garantias nela previstos não excluem outros decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (§ 2º do artigo 5º).

Então, se o Brasil tem obrigação de seguir o parecer do Comitê do Sistema Harmonizado da OMA, quanto a classificação fiscal da mercadoria, da mesma forma tem o dever de respeitar a conceituação dada ao produto, no caso em tela ao DRONE, que é espécie de robô voador controlado remotamente ou autonomamente através de planos de voo, controlado por software interno, trabalhando em conjunto com sensores e GPS a bordo, dada na Convenção de Chicago a Organização de Aviação Civil Internacional (OACI), que é agência especializada das Nações Unidas.

Quanto a IN que fulcra a decisão 'a quo', ao julgador, não há obrigatoriedade em segui-la, eis que instruções normativas são atos administrativos que visam disciplinar a execução de determinada atividade a ser desempenhada pelo Poder Público.

No caso em tela, a IN não está a detalhar com maior precisão o conteúdo de uma determinada lei, mas sim preencher uma lacuna deixada pela legislação brasileira, eis que não há definição legal, seja tributária ou até mesmo para aviação civil, conceituando o que é 'DRONE'.

Nessa seara, leva a crer que resta ao julgador eleger qual tratado a seguir, ou seja, a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado – OMA ou a Convenção de Chicago a Organização de Aviação Civil Internacional (OACI), obviamente, se segue um, contraria o outro tratado.

Contudo, a questão não é tão simples assim, eis que, dentro da própria RFB, em análise da Tabela de Incidência do IPI, nota-se possíveis enquadramento em classificações fiscais diversas alíquotas que podem variar até 10%. Veja:

Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM	Descrição	Alíquota IPI (%)
8525.80.29	Câmera fotográfica (outros)	20

8802.11.00	Helicóptero: De peso não superiores a 2.000 kg, vazios (sem carga)	10
9503.00.97	Outros brinquedos com motor elétrico	10

Como visto, a RFB não seguiu cegamente o tratado da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado – OMA, porque, não se sabe as razões, em determinado momento ela define o equipamento como câmera fotográfica, noutro como helicóptero e em outros como brinquedo com motor elétrico.

Já quanto ao Imposto de Importação (II), a Resolução CAMEX nº 125/2016, dispõe as seguintes alíquotas:

Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM	Descrição	Alíquota II (%)
8525.80.29	Câmera fotográfica (outros)	20
8802.11.00	Helicóptero: De peso não superiores a 2.000 kg, vazios (sem carga)	0
9503.00.97	Outros brinquedos com motor elétrico	35

Em relação ao NCM 8802.11.00 a alíquota do II é igual a zero, quando o bem é pertencente ao setor aeronáutico, consoante ao reconhecimento da ANAC, assim pode ser considerado o ‘drone’, dependendo de sua função.

Deve-se considerar ainda que a própria RFB tem se pronunciado de forma diferenciada, acerca do mesmo tema, através de Soluções de Consultas, tendo a primeira delas sido publicada em 22 de outubro de 2018 (SC de nº 98.304), onde não considerou o equipamento como aeronave, em conflito com o que a Anac reconheceu.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM 8525.80.29

Mercadoria: Câmera digital com sensor CMOS (20 megapixels) integrada a um helicóptero de quatro rotores teleguiado, também chamado de “drone” ou “quadricóptero”, com dimensões de 289,5 x 289,5 x 196 mm e peso de 1.368 g, utilizada para capturar imagens aéreas e transmiti-las a dispositivo externo ou gravá-las em cartão de memória, apresentada como um sortido para venda a

retalho numa única caixa de cartão com carregador, bateria e controle remoto. O equipamento possui slot para cartão SD de até 128 GB, receptor de GPS/GLONASS, velocidade máxima de 72 km/h, altitude máxima de 6.000 metros e duração máxima de voo de aproximadamente 30 minutos. O controle remoto Wi-Fi opera na frequência de 2.4 GHz, com distância máxima de transmissão de 7 km, e possui suporte para dispositivo móvel tipo smartphone, no qual o operador pode usar um aplicativo específico para controlar a câmera. Dispositivos Legais: RGI 1 (texto da posição 85.25), RGI 3 b), RGI 6 (texto da subposição 8525.80) e RGC 1 c/c RGI 3 c) (texto do item 8525.80.2 e do subitem 8525.80.29) da NCM constante na TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e na Tipi aprovada pelo Decreto 8.950, de 2016, IN RFB nº 1.747, de 2017, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435/1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788/2018, e alterações posteriores..

A Solução de Consulta SC de nº 98.442 de 07 de outubro 2019, ou seja, um ano depois e a mais atualizada, modificou seu entendimento, onde a RFB definiu os drones como **“helicóptero de quatro rotores teleguiado, integrado a uma câmera fotográfica digital”**, ou seja, não se enquadra ao mesmo equipamento em “câmera fotográfica”, que foi conceituado pela SC nº 98.304 de 2018.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 8802.11.00

Mercadoria: Helicóptero de quatro rotores teleguiado com processador de imagens integrado, também chamado de “drone” ou “quadricóptero”, com peso de 6,14 kg, próprio para ser acoplado a uma câmera digital profissional (adquirida separadamente) para captar imagens aéreas. Apresenta-se como um sortido para venda a retalho numa única caixa de papelão com 1 aparelho de rádio telecomando, 1 monitor de 7,85 polegadas, 4 pares de hélices, 2 trens de pouso, 6 baterias, 1 cartão “microSD” de 16 GB, 1 estojo de transporte, além de partes e acessórios diversos. O equipamento possui receptor GPS/GLONASS, câmera embutida para orientação de voo em primeira pessoa (FPV), velocidade máxima de 82 km/h e tempo máximo de voo de 38 min. O aparelho de rádio telecomando opera nas frequências de 2,4 GHz e 5,8 GHz, com distância máxima de transmissão de 7 km, e possui suporte para dispositivos móveis, nos quais o operador pode usar um aplicativo específico para controlar a câmera. Dispositivos Legais: RGI 1, RGI 3 b) e RGI 6 da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018

O que se pode observar das SC é que a RFB conceitua e classifica o produto DRONE de acordo com os equipamentos que o integram, com singela avaliação dos seus atributos e suas funções, não levando em conta para o que se destinam.

Ora, se a própria RFB não se entende na classificação, conceituação e destinação do produto, por óbvio que gera instabilidade e insegurança ao importador contribuinte no momento de classificar o produto que se está importando.

Desta forma, considerando os tratados e conceituações acima apontados por órgãos internacionais e, sobretudo, pela dúvida que a própria RFB cria em suas definições, penso que assiste razão a Recorrente, devendo ser classificado o NCM 8802.11.00, com alíquota de II zero e de IPI em 10%.

Uma das razões de tal decisão tem como espeque ao inciso I, do artigo 112 do CTN, pois se nem mesmo a RFB possui Soluções de Consultas hegemônicas e ou similares para classificar e conceituar drones, no âmbito fiscal, sendo que, em lei tributária que determina as infrações há de se interpretar da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, compelindo dessa forma, como o fato gerador do lançamento é a classificação diferenciada da mercadoria, classificar na NCM mais favorável ao recorrente.

Outra razão para se dar provimento ao recurso voluntário é a última SC sobre o tema, a Solução de Consulta de nº 98.442 de 07 de outubro 2019, que conceitua a mercadoria como helicóptero de quatro rotores teleguiado com processador de imagens integrado, também chamado de “drone”, combinado com artigo 33 da IN nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, onde as soluções de consultas proferidas pela COSIT, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, bem como respaldam o sujeito passivo, ainda que não seja o consulente, aplicar ao seu caso, desde que tenha o mesmo enquadramento.

Então, quanto a segunda razão, se a última SC conceitua a mercadoria da mesma forma que foi conceituada e classificada pela Recorrente, considerando a IN nº 2.058/2021 que determina que no âmbito RFB há efeito vinculante as SC's a partir de sua publicação, bem como considerando que a mais recente, por ser antagônica a anterior, a essa revogou, há, obrigatoriamente de aplicar-se a última, no âmbito da RFB, ainda que seja fato gerador pretérito, como autoriza o artigo 105 do CTN.

Por essas duas premissas, tenho que assiste razão a Recorrente.

3.2. Da correta classificação fiscal utilizada pela contribuinte.

Para demonstrar que os drones são Aeronaves Remotamente Pilotadas (RPA) ou Veículo Aéreo Não Tripulável (VANT) apresentou as REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO (RGI), constante do Anexo Único da IN/SRF nº 807/2008.

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

(...)

REGRA 3

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 referirem, 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.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

NOTA EXPLICATIVA

I) Esta Regra prevê três métodos de classificação das mercadorias que, a priori, seriam suscetíveis de se incluírem em várias posições diferentes, quer por aplicação da Regra 2 b), quer em qualquer outro caso. Esses métodos utilizam-se na ordem em que são incluídos na Regra. Assim, a Regra 3 b) só se aplica quando a Regra 3 a) não solucionar o problema da classificação; quando as Regras 3 a) e 3 b) forem inoperantes, aplica-se a Regra 3 c). A ordem na qual se torna necessário considerar sucessivamente os elementos da classificação é, então, a seguinte: a) posição mais específica, b) característica essencial, c) posição colocada em último lugar na ordem numérica.

II) A Regra só se aplica se não for contrária aos dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo. Por exemplo, a Nota 4 b) do Capítulo 97, determina que os artigos suscetíveis de se incluírem simultaneamente nas posições 97.01 a 97.05 e na posição 97.06, devem ser classificados na mais apropriada dentre as posições 97.01 a 97.05. A classificação desses artigos decorre da Nota 4 b) do Capítulo 97 e não da presente Regra.

REGRA 3 a)

III) **O primeiro método de classificação é expresso pela Regra 3 a), em virtude da qual a posição mais específica deve prevalecer sobre as posições com um alcance mais geral.** (DN)

IV) Não é possível estabelecer princípios rigorosos que permitam determinar se uma posição é mais específica que uma outra em relação às mercadorias apresentadas; pode-se, contudo, dizer de modo geral:

a) que uma posição que designa nominalmente um artigo em particular é mais específica que uma posição que compreenda uma família de artigos: por exemplo,

os aparelhos ou máquinas de barbear e as máquinas de tosquiado, com motor elétrico incorporado, classificam-se na posição 85.10 e não na 84.67 (ferramentas com motor elétrico incorporado, de uso manual) ou na posição 85.09 (aparelhos eletromecânicos com motor elétrico incorporado, de uso doméstico).

b) que se deve considerar como mais específica a posição que identifique mais claramente, e com uma descrição mais precisa e completa, a mercadoria considerada. Podem citar-se como exemplos deste último tipo de mercadorias:

1) os tapetes tufados de matérias têxteis reconhecíveis como próprios para automóveis devem ser classificados não como acessórios de automóveis da posição 87.08, mas na posição 57.03, onde se incluem mais especificamente.

2) os vidros de segurança que consistam em vidros temperados ou formados por folhas contra coladas, não encaixilhados, com formato apropriado, reconhecíveis para serem utilizados como para-brisa de aviões, devem ser classificados não na posição 88.03, como partes dos aparelhos das posições 88.01 ou 88.02, mas na posição 70.07, onde se incluem mais especificamente.

V) Contudo, quando duas ou mais posições se refiram cada qual a uma parte somente das matérias que constituam um produto misturado ou um artigo composto, ou a uma parte somente dos artigos no caso de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, essas posições devem ser consideradas, em relação a esse produto ou a esse artigo, como igualmente específicas, mesmo se uma delas der uma descrição mais precisa ou mais completa. Neste caso, a classificação dos artigos será determinada por aplicação da Regra 3 b) ou 3 c).

REGRA 3 b)

VI) Este segundo método de classificação visa unicamente:

- 1) os produtos misturados;
- 2) as obras compostas por matérias diferentes;
- 3) as obras constituídas pela reunião de artigos diferentes;
- 4) as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho.

Esta Regra só se aplica se a Regra 3 a) for inoperante.

VII) Nas diversas hipóteses, a classificação das mercadorias deve ser feita pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

VIII) O fator que determina a característica essencial varia conforme o tipo de mercadorias. Pode, por exemplo, ser determinado pela natureza da matéria constitutiva ou dos componentes, pelo volume, quantidade, peso ou valor, pela importância de uma das matérias constitutivas tendo em vista a utilização das mercadorias.

IX) Devem considerar-se, para aplicação da presente Regra, como obras constituídas pela reunião de artigos diferentes, não apenas aquelas cujos

elementos componentes estão fixados uns aos outros formando um todo praticamente indissociável, mas também aquelas cujos elementos são separáveis, contanto que estes elementos estejam adaptados uns aos outros e sejam complementares uns dos outros e que a reunião constitua um todo que não possa ser normalmente vendido em elementos separados.

(...)

Discorre sobre multiutilização do drone, diferenciando-o de máquina fotográfica, filmadora e ou transmissor de frequência, já que pelo fato de poder voar é muito mais que esses simples equipamentos, onde pode atingir áreas que uma simples máquina fotográfica ou uma filmadora não conseguiria, coletar e transmitir dados, fazer entregas e tantas outras utilidades e facilidades que uma máquina fotográfica não permite.

Assim, diz que a Regra 3 (O primeiro método de classificação é expresso pela Regra 3 a), em virtude da qual a posição mais específica deve prevalecer sobre as posições com um alcance mais geral), **tem-se que por posição mais específica é a posição de ‘aeronave’ e não de ‘máquina fotográfica, eis que os drones têm o grande diferencial de poder voar**, justamente por conta desta qualidade é que os drones sujeitam-se às regras da ANAC, DECEA e da ANATEL.

Por outro lado, a decisão recorrida concluiu que o código correto de classificação na NCM é o 8525.80.29 - **"Aparelhos transmissores (emissores) para radiodifusão ou televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som; câmeras de televisão, câmeras fotográficas digitais e câmeras de vídeo - Câmeras fotográficas digitais e câmeras de vídeo - Outras"**

A decisão recorrida, para concluir como acima mencionado, teve como supedâneo a classificação dada **Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.747, de 28 de setembro de 2017**, que aprovou o texto dos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da **Organização Mundial das Alfândegas**, tendo em vista o disposto no item 2 do Artigo 3º, combinado com o item 2 do Artigo 8º da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988.

O parecer que lastreou a IN supramencionada e classificou o produto como 8525.80.3, é o seguinte:

“Câmera digital (14 MP) integrada a um helicóptero de quatro rotores teleguiado, também chamado de “drone” ou “quadricóptero” (dimensões: 29 cm de comprimento x 29 cm de largura x 18 cm de altura; peso: 1.160 g) apresentado como um sortido para venda a retalho numa única caixa de cartão com rádio telecomando, repetidor Wi-Fi e um suporte para o telefone celular.

O alcance do repetidor Wi-Fi é de cerca de 300 metros e o voo dura aproximadamente 25 minutos antes de ter que recarregar a bateria. O operador pode usar um programa separado (aplicativo) do fabricante para controlar a câmera através de um telefone celular.

Aplicação das RGI 1, 3 b) e 6.”

Reforça a que:

O Comitê do Sistema Harmonizado da OMA já decidiu, por meio do parecer supramencionado, de cumprimento obrigatório pelas partes contratantes do Sistema Harmonizado, que o artigo que confere a característica essencial à câmera digital integrada a um helicóptero de quatro rotores teleguiado é a câmera digital. Por isso, a mercadoria consultada se classifica, por aplicação da RGI 1 em conjunto com a RGI 3 b), na posição 85.25, que se desdobra nas seguintes subposições:

85.25	<i>Aparelhos transmissores (emissores) para radiodifusão ou televisão, mesmo que incorporem um aparelho receptor ou um aparelho de gravação ou de reprodução de som; câmeras de televisão, câmeras fotográficas digitais e câmeras de vídeo.</i>
8525.50	- <i>Aparelhos transmissores (emissores)</i>
8525.60	- <i>Aparelhos transmissores (emissores) que incorporem um aparelho receptor</i>
8525.80	- <i>Câmeras de televisão, câmeras fotográficas digitais e câmeras de vídeo</i>

Diz a decisão recorrida que não “**é possível determinar se a função principal do equipamento é determinada pela câmera de televisão ou pela câmera fotográfica digital ou de vídeo.** Por isso, aplica-se a RGI 3 c) de forma concomitante à RGC 1, e a mercadoria consultada classifica-se no item 8525.80.2, que se desdobra em subitens:

8525.80.2	<i>Câmeras fotográficas digitais e câmeras de vídeo</i>
8525.80.21	<i>Com três ou mais captadores de imagem</i>
8525.80.22	<i>Outras, próprias para captar imagens exclusivamente no espectro infravermelho de comprimento de onda igual ou superior a 2 micrômetros (microns), mas não superior a 14 micrômetros (microns)</i>
8525.80.29	<i>Outras</i>

Para ela, o produto em tela (drone) **não pode ser classificado como aeronave da posição 88.02**, já que, para a determinação da classificação fiscal de mercadorias, as regulamentações nacionais da Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC) **não prevalecem sobre a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado**, da qual o Brasil é signatário.

Ademais, segue a decisão recorrida, **o Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas já se pronunciou sobre a classificação fiscal deste aparelho, por intermédio do parecer de classificação 8525.80 3.**, de cumprimento obrigatório pelas partes contratantes, internalizado no Brasil pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.747, de 28 de setembro de 2017.

Em que pese o fato de a citada Instrução Normativa 1.747/2017, ter classificado de forma com que o produto em tela está mais próximo de câmera fotográfica e outros do gênero do que uma aeronave, desse pensar não coaduno, haja vista que, pela especificidade, para esse julgador o equipamento é uma aeronave tele dirigível e não uma máquina de fotografar, como ver-se-á abaixo.

Veja, em primeiro lugar, considerando que a Instrução Normativa é um ato administrativo, ou seja, uma norma **complementar** administrativa, tão somente, cuja qual serve para completar, por exemplo, uma Portaria, um Decreto, enfim, ela complementa, mas não inova o ordenamento jurídico. E, dessa forma, sinto-me bastante confortável para dela discordar.

Entretanto, como ainda não há ‘conceituamento’ definindo o que vem a ser a mercadoria em destaque, se máquina fotográfica ou veículo aéreo tele dirigível, para deslinde do caso temos que seguir as regras e tratados internacionais, onde o Brasil seja signatário, como é o caso da **Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado Organização Mundial das Alfândegas**, que determina a classificação fiscal deste aparelho sob o código nº 8525.80 3, seja da conceituação dada pela **OACI (Organização internacional da Aviação Civil)** ao equipamento em tela, VANT (veículos aéreos não tripulado), conhecido popularmente por DRONE, que, em tese, dá a classificação requerida pela Recorrente.

Nesse diapasão, o sentimento que se tem é de instabilidade por parte do importador desse equipamento e mesmo do julgador, eis que para entrar no país ele se submete ao conceituamento da RFB e para regularizá-lo se submete ao estabelecido pela ANAC, ou seja, são dois pesos para uma medida.

Se tal dicotomia já é o suficiente para instabilizar a convicção de um justo julgado, há de considerar ainda a questão de não se limitar o julgador seguir uma das organizações internacionais apontadas para definir a classificação fiscal do produto, mas, há de considerar o posicionamento da RFB que, através de soluções de consultas que, em tese dirimem os conflitos.

Mas, quando se trata da solução de consulta referente ao caso, necessário lembrar que, em curto espaço de tempo foram emitidas SC's contraditórias, causando instabilidade, insegurança e indefinição ao julgador e ao contribuinte importador.

Assim, uma das razões de se julgar pelo provimento do remédio recursivo, na mesma seara do quesito anterior há imperiosa necessidade de aplicar o disposto no inciso I do artigo 112 do CTN, aplicando a regra menos prejudicial ao contribuinte, classificando o produto com o NCM 8802.11.00, com alíquota de II zero e IPI 10%.

E, há de se considerar o artigo 110 do CTN, considerando que a SC que lastreia o lançamento altera a definição e o conteúdo do equipamento dado pela ANAC.

Com razão a Recorrente.

3.3. Da regulamentação nacional e internacional dos drones.

Assevera a Recorrente que é Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), em consonância com o DECEA e a ANATEL, que legisla e regulamentam a utilização dos drones e os caracterizam como Aeronave Remotamente Pilotada (RPA) ou Veículo Aéreo Não Tripulável (VANT).

Diz que tem vários desses equipamentos, sendo que todos regulamentados pela ANAC, na forma acima mencionada, ou seja, Aeronave Remotamente Pilotada (RPA) ou Veículo Aéreo Não Tripulável (VANT).

Desenvolve todo um raciocínio, onde justifica a definição dada pela ANAC ao equipamento em destaque, cuja qual não há de se discordar, dado, sobretudo, pela importância da Agência, cuja excelência de seu trabalho, que consiste em elaborar normas, certificar empresas, oficinas, escolas, profissionais da aviação civil, aeródromos e aeroportos e fiscalizar as operações de aeronaves, de empresas aéreas, de aeroportos e de profissionais do setor e de aeroportos, **com foco na segurança e na qualidade do transporte aéreo**, há de ser respeitado e admirado.

Todavia, não procede os argumentos, considerando que compete a RFB a classificação aduaneira dos equipamentos e produtos que ingressam ou desagregam no país.

Ocorre, que a própria RFB não se entende, criando uma insegurança jurídica que impossibilita o próprio importador de aplicar a devida classificação fiscal.

Sendo assim, diante disso, há de aplicar a alíquota menos gravosa para o contribuinte, como alhures exposto.

Quanto as multas de ofício, multa por mercadoria classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, multa por extravio de mercadorias e juros de mora, penso que não devem ser aplicadas nenhuma delas, eis que a natureza jurídica da multa é aplicar sanção no âmbito jurídico e administrativo, cujo objetivo é punir o infrator e desestimular condutas ilícitas, garantindo a ordem e o respeito às normas estabelecidas.

No caso em tela, não vejo o contribuinte como infrator, eis que, se houve erro, esse foi induzido pela própria RFB que, por divergência e constantes alterações de critérios causa instabilidade jurídica ao contribuinte, sendo dela a responsabilidade pela ausência de padronização.

Conclusão.

Diante do exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento para que seja aplicado a alíquota zero no II e 10% no IPI, conforme orientação da própria RFB e, referente as multas, excluí-las todas do lançamento, já que o Recorrente não se afigura como infrator, dado a instabilidade causada pela RFB.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Daniel Moreno Castillo, Redator designado

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma Extraordinária apreciar nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. Classificação e interpretação no Sistema Humanizado – SH (TIPI).

O que dá ensejo ao presente processo administrativo e seu recurso voluntário é a divergência em relação à classificação dos *drones* importados pelo contribuinte recorrente. Nesse sentido, o que de fato está em questão é a validade da classificação realizada pelo lançamento tributário, haja vista tratar-se de ato administrativo plenamente vinculado que não pode se dissociar dos seus requisitos ínsitos de validade.

A autuação classificou os *drones* no NCM **8525.80.29**, na condição de:

(i) “**Câmeras fotográficas digitais. Outras.**” (como fez a Fiscalização);

O contribuinte realizou a operação de importação sob amparo do **NCM 8802.20.10**, na condição de:

(ii). “**Aviões e outros veículos aéreos**, de peso não superior a 2.000 kg, vazios (sem carga); **A hélice**” (como classificado pelo contribuinte)

A diferença da interpretação dada ao Sistema Harmonizado - SH (TIPI) resultou no auto de infração que deu origem ao presente processo administrativo, uma vez que cada uma dessas classificações possui alíquota diferente em relação ao Imposto de Importação – II e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

De início, cumpre destacar que o Sistema Harmonizado tem a finalidade precípua de estabelecer a classificação de bens e apontar formas de interpretação que servem de esteio para uma maior estabilidade nas relações comerciais em todo o mundo por meio da padronização de classificação codificada. O uso desse Sistema para fins de incidência fiscal e aduaneira é uma realidade mundial. Conforme avançam as diversificações de cada Seção do SH, ele acolhe novos itens de acordo com as regras de interpretação definidas pelo próprio Sistema.

Essas alterações e ajustes são recebidas no Ordenamento via Decreto Federal competente e refletem na TIPI – Tabela do IPI via a utilização do NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, que toma por base a estrutura do Sistema Harmonizado.

Essa evolução interpretativa e classificatória, bem como o processo de efetiva classificação de itens existentes e entrantes na tabela, ocorre via aplicação de três regras básicas de interpretação, cada qual com seus eventuais subitens.

“1. 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:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra

3. 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.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.”

A primeira regra geral de interpretação determina que a estruturação do texto em Sessões, Capítulos e subcapítulos não deve ser entendida como o fator primordial e determinante para efeitos de classificação legal.

Há uma necessidade de estruturação lógica em agrupamentos que compartilham características comuns, porém essa estruturação não deve ser fator único e determinante para a interpretação e aplicação do SH. Essa regra, no entanto, serve de primeiro corte interpretativo sempre que a posição seja mais específica, além de se tratar de relevante critério de desempate, como se denota da aplicação das demais regras.

O Sistema Harmonizado remete maiores efeitos de interpretação aos textos das respectivas posições e notas de Seção e de Capítulo. Isso privilegia a análise de acordo com a verdade material mais específica das descrições e aplicações de cada item, incluídos eventuais ajustes em relação a determinados itens, preservando a coerência estruturada do SH com os devidos destaques, inclusões e exclusões, a cada posição.

No caso concreto a Seção XVI, destinada a câmeras digitais, foi a alocação da fiscalização, ao ponto em que o contribuinte classificou o *drone* na Seção XVII, como aeronave não tripulada, observando item específico de peso. Como outros elementos além da divisão estruturada concorrem para a interpretação, analisando as demais notas do Capítulo 85 não há nenhuma delas que socorra o caso concreto.

A Seção XVII do Capítulo 88, classificação dada pelo contribuinte, tem como primeira **nota**, elemento relevante para a interpretação segundo o próprio SH, o seguinte:

Nota. 1.- Na acepção do presente Capítulo, considera-se "veículo aéreo (aeronave) não tripulado" qualquer veículo aéreo (aeronave), exceto os da posição 88.01, concebido para voar sem piloto a bordo.

Podem ser concebidos para transportar uma carga útil ou equipados com câmeras fotográficas digitais integradas de forma permanente ou outros dispositivos que lhes permitam executar funções utilitárias durante o voo.

A expressão "veículo aéreo (aeronave) não tripulado" não compreende, no entanto, os brinquedos voadores concebidos unicamente para fins de divertimento (posição 95.03). (destacamos)

Essa regra interpretativa, mais do que a classificação em determinado Capítulo distinto da essencialidade do produto importado, também se aplica ao caso concreto. Quer isso dizer que o próprio SH determina que a classe do equipamento se dá pelo fato de o mesmo voar, salvo quando for brinquedo, podendo ser composto de outras "funções utilitárias", entre as quais uma câmera digital.

E, ao destacar desse agrupamento os brinquedos, o SH remete aos exemplos do subitem 95.03, demonstrando que não há, nos *drones* importados em questão, qualquer semelhança com os brinquedos de crianças lá descritos como exemplificativos.

Os *drones* importados pelo contribuinte, como bem destacado em suas peças defensivas, documentos pertinentes aos produtos e bem articulada sustentação oral, possuem

ampla autonomia de voo e demandam operação de pessoas capazes e regulamentação da ANAC, se distanciando definitivamente do item 95.03.

Em seguida, em nota de subposições, o Capítulo 88 determina que:

1.- Considera-se "vazios (sem carga)", para aplicação das subposições 8802.11 a 8802.40, o peso dos aparelhos em ordem normal de voo, excluindo o peso do pessoal, do combustível e dos diversos equipamentos, **exceto os fixados com caráter permanente.** (grifamos)

Revelando de forma irrefutável que o *drone* é o elemento essencial, enquanto a câmera eventualmente acoplada ao mesmo é um dos acessórios que podem, ou não, vir fixados em caráter permanente.

Essa primeira etapa acima descrita, ao meu entender já seria suficiente para afastar a classificação realizada pelo Fisco. No entanto, sigo com as demais regras, revelando que aquela de número 2.a demonstra a interpretação devida a produtos incompletos ou inacabados, e determina que as características essenciais do produto devem prevalecer.

De pronto parece essa regra não ser aplicável ao caso, uma vez que o *drone* é produto acabado, que não está incompleto. Estar completo, no caso de *drones* com câmera acoplada é ter a câmera acoplada em si mesmo, assim como todos os seus demais acessórios, incluídas as suas hélices, bateria, controle, etc. Essas constatações parecem afastar definitivamente o entendimento do Fisco.

No que toca às características essenciais, me parece que o *drone* não deixa de ser *drone* se a câmera for retirada do mesmo, fato que revela a clara acessoriedade da câmera.

Já nessa primeira divisão confesso que a questão estaria novamente solucionada, uma vez que sob minha ótica a característica essencial do *drone* não é capturar imagens, ainda que muitos deles possam ter essa destinação acessória, que inclusive determina a classificação em subitem específico. O *drone* tem sido empregado há muito tempo e para diversas aplicações como fertilização, pulverização, defesa, entregas, salvamentos, limpeza de estruturas, pintura de estruturas, arma de guerra e até mesmo para a captura de imagem.

A característica principal dos *drones* é poder voar de forma remota, sem passageiro, o que viabilizou uma série de empregos econômicos aos mesmos, todos acessórios à utilidade principal de voar, e não o contrário. Essa essencialidade de voar de forma remota e não tripulada fica bem caracterizada, ao ponto em que a essencialidade das câmeras digitais é registrar imagens, enquanto o aparelho desempenha aquilo para o que fora projetado (voar).

O acessório segue o principal em todos os aspectos. No *drone* com câmera acoplada, essa assume papel secundário, pois até mesmo a imagem que se busca capturar não é possível sem o emprego do próprio *drone*. É isso o que entendo estar contido na norma do SH.

Em relação à essencialidade do produto, cumpre destacar que a ANAC – Agência Nacional de Aviação Civil, no uso das suas competências, classifica os *drones* como Aeronaves Não

Tripuladas de Uso Civil, por meio do Regulamento Brasileiro Da Aviação Civil Especial RBAC-E Nº 94.

Seja como aeromodelo, ou Aeronave Remotamente Pilotada, ambas são, sem dúvidas e pela sua essencialidade, “aeronaves não tripuladas”, segundo a Agência constitucionalmente competente.

Essa classificação é também bem abordada pelo voto do D. Relator, rico em demonstrar que há uma diversidade de Organizações mundiais que classificam o *drone* como VANT (veículos aéreos não tripulado), e que no caso da OACI (Organização internacional da Aviação Civil) o Brasil é membro signatário e integrante.

Por outro lado, o caráter acessório de equipamentos de vídeo é normal e cada vez mais presente nos mais variados dispositivos do nosso cotidiano, como nos sensores com câmera de ré em automóveis. Nem por isso consigo vislumbrar a possibilidade de se concordar com a classificação do automóvel que tem câmeras como uma câmera em si.

Em seguida surge a regra 2.b, por meio da qual o SH determina os elementos de determinação interpretativa da classificação. Essa regra diz respeito matérias produtos e artigos misturados ou compostos. Na prática, essa regra conduz à regra geral nº 1, que determina a predominância das características, ou sendo o caso, para a terceira regra, persistindo dúvida interpretativa.

A 3ª regra interpretativa, por sua vez, estabelece que:

“3. 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.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.”

Como dito anteriormente, me parece que a condução seria pela preponderância da regra 1, sem a atração da regra 3 ao caso concreto, dado o fato do próprio SH estabelecer, ao classificar os *drones*, a existência da possibilidade acessória da câmera em alguns casos (concebidos para a captura de imagens). No entanto, por cautela, sigo verificando os demais balizamentos interpretativos.

O primeiro critério da regra interpretativa nº 3 determina que a posição mais específica prevaleça sobre a mais genérica. Ela não socorre integralmente ao caso, que tem dois itens específicos e bem-acabados e passíveis de, individualmente, serem classificados em Seções distintas, ainda que integrados em um mesmo dispositivo.

Porém, o fato de o SH ter apontado em nota de Seção específica (Capítulo 88) que as câmeras são acessórias, pois podem vir contidas como “funções utilitárias”, ou não, no aparelho voador, torna a classificação de aeronave não tripulada a mais específica, atraindo a aplicação do Capítulo 88.

O item *b*, por sua vez, determina que a classificação dar-se-ia pela “matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação”. Poderia ser aplicado ao caso concreto, para o qual é possível aferir-se a característica essencial, que é determinada pelo voo remoto e sem tripulação, característica essa dada pela ANAC e outras entidades internacionais, como vem carreado no D. voto do Conselheiro Relator.

Por fim, o item *c* da regra 3 do RGI/SH determina que se aplique, em caso extremo de indefinição, “a posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.” Essa determinação derradeira, se aplicada ao caso concreto, albergaria melhor a posição do contribuinte do que a do Fisco.

Pelo acima exposto, respeitando acepções em contrário, entendo que aplicando de fato as regras interpretativas do Sistema Harmonizado – SH o *drone* está inserido no Capítulo 88 da TIPI, e não o 85, como fez o Fisco no seu ato administrativo plenamente vinculado de lançamento tributário.

A adequação da classificação realizada pelo contribuinte decorre, ainda, da própria evolução interpretativa do Sistema Harmonizado que, como alhures abordado, evolui e amplia de tempos em tempos, os itens de classificação de forma mais específica.

No caso concreto, até o ano de 2016 a TIPI não possuía uma classificação específica e mais adequada para *drones*, já com as devidas “funções utilitárias” embarcadas no mesmo. A tabela se encerrava no item 8805, e a classificação dar-se-ia, segundo as regras acima apontadas, como aeronave não tripulada (de acordo com o peso). Assim, as suas características principais autorizavam o enquadramento na classe dos objetos voadores com hélices, o que ficou refletido com a atualização da TIPI, que passou a integrar um subitem mais específico ao mesmo item.

A partir do exercício de 2017 (mesmo da autuação) a TIPI atualizada passa a ter integrado à sua classificação o item 88.06 Veículos aéreos (aeronaves) não tripulados, de acordo com o peso e com um *Ex* em relação àqueles destinados à captura de imagem para prever alíquota mais elevada para esse produto.

Isso induz ao sentimento de que, ao evoluir na classificação, o próprio SH, aplicando as suas regras interpretativas, manteve o *drone* com câmera integrada no mesmo Capítulo 88, agora apenas em subitem mais específico, e não no Capítulo 85 como fez o Fisco, ou tampouco na notas desse Capítulo, eventualmente destacando que, acaso integrante de outro objeto, mesmo voador, a câmera seria o elemento de classificação.

Há, inclusive, Solução de Consulta da COSIT nesse sentido, **classificando os drones enquanto Veículo Aéreo Não Tripulado – VANT**, fonte de interpretação de aplicação obrigatória à Administração:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM 8806.92.00 - Ex Tipi 01

Mercadoria: Veículo aéreo não tripulado (VANT ou drone), de quatro rotores verticais, próprio para ser controlado remotamente e capaz de realizar operações de missões automatizadas de seguir trajetória, realizar mapeamento, voo oblíquo e voo linear, com peso máximo de decolagem de 1.050 g, dimensões de 347,5 x 283 x 139,6 mm (diagonal de 380,1 mm) e autonomia de voo de 43 minutos, contendo uma câmera RGB de 20 MP e quatro câmeras multiespectrais de 5 MP (verde (G), vermelho (R), borda vermelha (RE) e infravermelho próximo (NIR)), capazes de capturar fotos e gravar vídeos simultaneamente, sensor de luz solar espectral, slot para cartão microSD, sistema de navegação (GPS, Galileo, BeiDou, GLONASS) e módulo RTK (opcional) e sistema visual e infravermelho para posicionamento e detecção de obstáculos, destinado a monitoramento e mapeamento agrícola por meio de imagens multiespectrais, apresentado numa maleta de transporte que inclui uma bateria de voo inteligente, controle remoto, carregador de bateria, cabo de alimentação, cabo de comunicação USB 3.0 tipo-C e adaptador USB.

Dispositivos Legais: RGI 1 (Nota 1 do Capítulo 88), RGI 3 b) e RGI 6 da NCM constante da TEC, aprovada pela Resolução Gecex nº 272, de 2021, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 11.158, de 2022; RGC/Tipi 1 constante da Tipi; e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 2.169, de 2023, e com as suas alterações posteriores.

À época da importação esse entendimento oscilava, mas de toda sorte, a evolução da classificação da TIPI, como acima exposta, autoriza inferir que ainda que a classificação do contribuinte possa não ter sido a mais específica dentro das subclasses do Capítulo 88, **fica claro o equívoco de classificação do Fisco, que não aplicou de forma correta a preponderância do item.**

Normas como a SC COSIT acima transcrita têm natureza interpretativa, de forma a aplicar-se em superação a entendimentos como aquele esposado pelo SC COSIT 98307/2018 e do acórdão vergastado, que classificavam o *drone* como câmera digital.

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Código NCM: 8525.80.29 Mercadoria: Câmera digital com sensor CMOS (12 megapixels) integrada a um helicóptero de quatro rotores teleguiado, também chamado de “drone” ou “quadricóptero”, com dimensões de 143 x 143 x 55 mm e peso de 300 g, utilizada para captar imagens aéreas e transmiti-las a dispositivo externo ou gravá-las em cartão de memória, apresentada individualmente ou como um sortido para venda a retalho em uma caixa de papelão com aparelho de radiotelecomando, 3 pares de hélices, 2 baterias de voo inteligente, 1 carregador de bateria, 1 cabo micro-USB e 1 estojo. O equipamento possui slot para cartão micro SD de até 64 GB, receptor de GPS/GLONASS, velocidade máxima de 50 km/h, altitude máxima de 4.000 metros e duração máxima de voo de aproximadamente 16 minutos. O aparelho de radiotelecomando opera nas frequências de 2,4 GHz e 5,8 GHz, com distância máxima de transmissão de 2 km, e possui suporte para dispositivo móvel tipo smartphone, no qual o operador pode usar um aplicativo específico para controlar a câmera.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI 1 c/c RGI 3 b) (texto da posição 85.25), RGI 6 (texto da subposição 8525.80) e RGC 1 c/c RGI 3 c) (textos do item 8525.80.2 e do subitem 8525.80.29) da NCM constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 15 de dezembro de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, IN RFB nº 1.747, de 2017, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, e alterações posteriores.

Como cediço, as normas meramente interpretativas possuem a característica de poder retroagir em favor do contribuinte, enquanto o processo esteja tramitando, nos termos dos incisos I e II do artigo 106 do CTN. De outra sorte, a lei tributária “não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, nos termos do artigo 110 do CTN, ao ponto em que a própria Agência de Aviação Civil – ANAC possuía regulamentação específica destinada aos *drones*, classificando-os como aeronaves não tripuladas, e não câmeras digitais.

Ainda que esse Conselheiro possa não estar cem por cento alinhado com a classificação do contribuinte, uma vez que entendo que desde 2017, já no momento do fato gerador segundo a autuação, a classificação dos *drones* era de aeronave não tripulada controlada remotamente, inclusive quando concebidos para a captura de imagens (8806 – de acordo com o peso).

Por se tratar de auto de infração, a classificação equivocada do Fisco faz o lançamento cair por terra, ainda que o contribuinte também tenha incorrido em erro. O C. CARF

não está adstrito ao acolhimento, ou não, da conduta do contribuinte, **ou** do Fisco,. Numa espécie de dualidade plena. O escrutínio do caso concreto pode demonstrar que o erro foi cometido tanto pelo Fisco, quanto pelo contribuinte.

O esclarecimento da aplicação correta da norma interpretativa pode implicar nessa situação, e não se deve ter com isso nenhum tipo de estranheza, cabendo ao C. CARF enfrentar a aplicação correta da norma (*iura novit curia*).

Nesse mesmo sentido já decidiu esse C. CARF:

Numero do processo: 10314.004833/2003-11

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Aug 15 00:00:00 UTC 2017

Data da publicação: Mon Jan 29 00:00:00 UTC 2018

Ementa: Assunto: Classificação de Mercadorias Período de apuração: 19/06/1998 a 24/10/2001 MULTA POR CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. IMPROCEDÊNCIA DE RECLASSIFICAÇÃO FISCAL PROMOVIDA PELO FISCO. NULIDADE. **Constatado que a classificação fiscal da mercadoria objeto da lide diz respeito a um código NCM diverso, tanto daquele utilizado pelo contribuinte na importação, quanto do indicado pelo Fisco no lançamento, este deve ser anulado por vício material, o que também acarreta a exoneração da multa isolada por erro de classificação fiscal.**

Numero da decisão: 9303-005.501

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (relator), Andrada Márcio Canuto Natal e Luiz Augusto do Couto Chagas, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza. (assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício e Relator (assinado digitalmente) Charles Mayer de Castro Souza – Redator Designado Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Augusto do Couto Chagas, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Erika Costa Camargos Autran.

Nome do relator: RODRIGO DA COSTA POSSAS

Por esses fundamentos, dou provimento ao recurso voluntário para anular o auto de infração.

É como voto.

ACÓRDÃO 3001-002.888 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 11065.720181/2018-93

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo

DOCUMENTO VALIDADO