



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.721057/2017-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-006.182 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2019
Recorrente BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA VANS, PARA PICK-UP E PARA UTILITÁRIOS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Pneumáticos novos, de borracha, para vans, para pick-ups e para utilitários classificam-se no código 4011.99.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.

PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA SUV, PICK-UPS E CAMIONETES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Pneumáticos novos, de borracha, usados indistintamente em SUV (Sport Utility Vehicle), pick-ups e camionetes utilitárias classificam-se no código 4011.99.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos o relator, Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, que davam provimento integral, por entenderem correta a classificação da mercadoria. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco – Relator

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Tiago Guerra Machado, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

1. Trata-se de **auto de infração**, situado às fls. 278 a 323, lavrado com o objetivo de formalizar a cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, referente ao período de apuração compreendido entre 01/01/2013 e 31/12/2014, acrescido de multa de ofício de 75% e juros, totalizando, assim, o valor histórico de R\$ 40.315.776,09

2. Segundo se depreende do **termo de verificação fiscal**, situado às fls. 289 a 287, narra a autoridade fiscal que o procedimento constatou que a contribuinte deu saídas a produtos industrializados (pneus destinados a veículos automotores) com a classificação fiscal incorreta, o que ensejou a aplicação de alíquota incorreta para fins de apuração do IPI.

3. A contribuinte, intimada em 09/05/2017, apresentou, em 08/06/2017, a **impugnação**, situada às fls. 336 a 415, na qual argumentou, em síntese: **(i)** nulidade do auto de infração, por vício de motivação e falta de indicação de forma clara dos conceitos de ônibus e caminhão adotados, o que inviabiliza a defesa; **(ii)** a Solução de Consulta da 8ª Região Fiscal nº 43, de 08/04/1997 sedimentou o entendimento de que os pneumáticos utilizados em caminhões leves, micro-ônibus, camionetas e utilitários devem ser classificados na subposição 4011.20.90. A Solução, em que pese se referir a pneumáticos específicos, conferiu sentido e alcance à subposição 4011.20, concluindo que não poderiam ser classificados de acordo com o porte do ônibus ou dos caminhões, já que o legislador não fez tal distinção; **(iii)** aplicando-se as regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado, pneumáticos utilizados em vans, pick-ups, caminhões leves e semelhantes, dada a finalidade desses veículos, devem ser classificados na subposição 4011.20.90; **(iv)** a classificação fiscal também foi respaldada pelos conceitos de “caminhão chassi” e “caminhão monobloco”, veiculados pela RFB por meio da IN SRF nº 237, de 2002, que definiu tais conceitos, originalmente previstos pelo inciso I do § 2º do art. 1º da Lei nº 10.485/2002 no sentido de que tanto os caminhões “chassi” quanto os caminhões “monobloco” classificam-se na posição 87.04 da TIPI, o que implica, subsidiariamente, a aplicação do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional; **(v)** a não incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada; **(vi)** a aplicação do art. 112 do CTN no caso de votação por qualidade, uma vez que, havendo uma interpretação mais favorável à contribuinte quanto à aplicação de penalidades, esta deve obrigatoriamente prevalecer em caso de dúvida; **(vii)** a fluência dos juros de mora até o prazo de 360 dias do protocolo da defesa da contribuinte, com base no art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

4. Em 19/09/2017, a 08ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) proferiu o **Acórdão DRJ nº 14-70.167**, situado às fls. 570 a 596, de relatoria do Auditor-Fiscal Celso Toshio Sakamoto, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

Ementa:

PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA VANS, PARA PICK-UP E PARA UTILITÁRIOS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Pneumáticos novos, de borracha, para vans, para pick-ups e para utilitários classificam-se no código 4011.99.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.

PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA SUV, PICK-UPS E CAMIONETES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Pneumáticos novos, de borracha, usados indistintamente em SUV (Sport Utility Vehicle), pick-ups e camionetes utilitárias classificam-se no código 4011.99.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

Ementa:

INTIMAÇÃO DE ATOS PROCESSUAIS AOS PROCURADORES. INDEFERIMENTO.

Dada a existência de disposição legal em sentido contrário, indefere-se o pedido de intimações dos atos processuais aos procuradores da interessada.

NULIDADE. SUPOSTA INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO À DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo, nos autos, atos, termos e decisões lavrados por autoridade incompetente, bem como não se verificando preterição ao direito de defesa, eventuais equívocos quanto ao correto enquadramento do produto na Tabela NCM e à consequente apuração do imposto devem submeter-se à análise de mérito e dos fatos, não comportando hipótese de nulidade.

PEDIDO BASEADO EM HIPÓTESE. EVENTO NÃO OCORRIDO. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

Não se deve conhecer da impugnação quanto a matéria cuja discussão seja em tese, por cuidar de fato hipotético não verificado nos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

Ementa:

SOLUÇÃO DE CONSULTA. PARADIGMA. EFICÁCIA.

A decisão em processo de consulta produz efeitos, apenas e tão-somente, em relação aos produtos por ela especificamente tratados. Vale dizer que o instituto da Solução de Consulta não é norma abstrata que se aplique a casos que não os por ela particularmente contemplados. Trata-se de norma concreta e individual.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. A contribuinte, intimada da decisão em 26/09/2017, pela abertura dos arquivos correspondentes no *link* Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal *e-CAC*), por meio da opção "*Consulta Comunicados/Intimações*", em conformidade com o termo de ciência situado à *fl.* 600, interpôs, em 26/10/2017, em conformidade com o termo de solicitação de juntada situado à *fl.* 602, **recurso voluntário**, situado às *fls.* 604 a 711, no qual reiterou as razões de sua impugnação

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

6. O **recurso voluntário** é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

7. Em **primeiro lugar**, quanto à alegação de nulidade do auto de infração em virtude de carecer de motivação suficiente capaz de lhe assegurar validade, por se basear em argumentos que não retratam adequadamente a realidade, distorcendo o texto da TIPI, interpretando-o em desconformidade com o seu contexto, além de usar, segundo a recorrente, um frágil jogo de palavras, atribuindo-lhes o sentido que mais lhe convém, especialmente em relação aos conceitos de ônibus e caminhões ou indicar de forma clara e explícita qual foi o conceito de ônibus e caminhão por ela adotado e, sobretudo, que embasaria a sua conclusão, não deve prosperar, pois ponderamos que o eventual reconhecimento de tal argumento não terá como efeito a nulidade, como defende a recorrente, mas, imiscuindo-se com o cerne da questão de fundo, produzirá pronunciamento meritório. Neste sentido, correta a decisão recorrida ao deslocar a discussão ao momento oportuno, ou seja, quando do enfrentamento do próprio direito substantivo em debate, o que igualmente se propõe fazer no corrente voto, uma vez que todas as

alegações acima, caso eventualmente acolhidas, implicarão solução de mérito, e jamais o reconhecimento de preterição do direito de defesa ensejadora da aplicação do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

8. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto neste particular.

9. Em **segundo lugar**, quanto à alegação de violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional e necessidade de aplicação do art. 100 da norma de estatuta complementar, já conhecida por este colegiado a posição deste Relator a respeito do convívio harmônico dos institutos da revisão fiscal e da revisão tributária do lançamento, como, *e.g.*, externado minudentemente no Acórdão CARF nº 3401-004.020, de nossa relatoria, proferido em sessão de 28/11/2017, passamos a sintetizar nossas convicções para, em seguida, partir à análise do caso concreto.

10. A **revisão fiscal**, ou aduaneira, que não se encontra em exame no caso em apreço mas cuja menção interessa para fins didáticos de delimitação de sua contraparte jurídica, que analisaremos a seguir, conforme preceptivo normativo do Decreto-Lei nº 37/1966, tem o escopo de verificar, **textualmente**: (i) regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames; (ii) aplicação de benefício fiscal; e (iii) exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração. Apura-se, por meio deste expediente, se os tributos e demais consectários foram pagos, se há aplicação de benefício e em que termos, e se as informações da declaração correspondem às características dos produtos importados. Diante da discrepância entre a mercadoria objeto de importação e a informação prestada, procede-se à revisão fiscal.

11. Diversa é a **revisão tributária** (do lançamento), **justamente** a matéria em exame: enquanto na primeira o que se revisa são os fatos que deram ensejo a um vínculo jurídico-tributário, nesta o que se reavalia são os critérios do próprio lançamento. Enquanto na revisão fiscal os fatos corretos substituem os incorretos e dão ensejo a um novo lançamento, nesta o que se revisa é, diante dos mesmos fatos, o próprio lançamento que, revolido em suas entranhas, é reconfigurado.

12. Assim, a revisão fiscal ou aduaneira prevista pelo art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e pelo art. 570 do Decreto nº 4.543/2002 permanece hígida no ordenamento, porém conhece a limitação imposta pelo Código Tributário Nacional, em uma relação de completa compatibilidade. Na dicção do decreto-lei, o Estado poderá revisar os erros de fato, as inconsistências, o não-pagamento dos tributos incidentes sobre a importação. O Código Tributário Nacional impõe, como norma geral de matéria tributária, a condição de que não sejam transmutados os critérios jurídicos.

13. Recorde-se: a informação oculta ou falseada pela contribuinte, com o desígnio de iludir a autoridade aduaneira, **está sujeita** à revisão fiscal, e este é o sentido do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 que converge para a previsão do art. 149 do Código Tributário Nacional: lança-se de ofício quando se comprova falsidade, erro ou omissão quanto a **qualquer** elemento de declaração obrigatória (inciso IV), ou quando se comprova omissão ou inexactidão por parte da pessoa legalmente obrigada (inciso V), ou diante da ação ou omissão do sujeito passivo (inciso VI), ou quando o sujeito passivo tenha agido com dolo ou simulação (inciso VII), ou deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado na ocasião do lançamento, o (inciso VIII), ou se comprovada fraude ou falta funcional, ou mesmo omissão por parte da autoridade

fiscal (inciso IX). Assim, diante de um *novo* arranjo fático, a revisão (*dos fatos*) permitirá um *novo* lançamento (**de ofício**). Tal situação, como se percebe por meio desta decomposição lógica dos predicados legislativos acima analisados, é em tudo diversa da previsão do art. 146, que se volta à **revisão do lançamento original**.

14. Passa-se, assim, à apreciação das provas e, na espécie, o que se denota é que a contribuinte apresenta a Solução de Consulta DISIT/SRRF/8ªRF nº 43, de 08/04/1997, que sedimentou o entendimento de que os pneumáticos utilizados em caminhões leves, micro-ônibus, camionetas e utilitários devem ser classificados na subposição 4011.20.90. Argumenta que, em que pese o ato administrativo em referência se voltar a pneumáticos específicos que não aqueles objeto do auto de infração ora combatido, o seu entendimento alcança, indistintamente, quaisquer pneumáticos produzidos para esse fim. Neste sentido, dado o efeito vinculante da Solução de Consulta em relação à RFB, o auto de infração não pode contrariá-la, pois conferiu sentido e alcance à subposição 4011.20, concluindo que os pneumáticos não poderiam ser classificados de acordo com o porte do ônibus ou dos caminhões, já que o legislador não fez tal distinção: a Solução de Consulta, naquela oportunidade, teria admitido que a classificação fiscal dos pneumáticos na subposição 4011.20 deve ser feita de acordo com a função desempenhada pelo veículo, e não de acordo com o seu porte.

15. Desta feita, ainda segundo as razões recursais apresentadas, o efeito vinculante deve atingir o **gênero** do produto analisado (*pneumáticos utilizados em caminhões leves, micro-ônibus, camionetas e utilitários*), e não a **espécie** (*pneumáticos do tipo radial ou convencional, possuindo determinadas medidas*), tendo fixado o seguinte critério jurídico: que o enunciado da subposição 4011.20.90 deve ser interpretado no sentido de abranger os pneumáticos “*destinados a emprego em caminhões leves, micro-ônibus, camionetas e utilitários*”, de modo que a alteração do entendimento da Administração Pública, introduzida no presente auto de infração, só pode produzir efeitos para o futuro.

16. Sob o mesmo pálio deve ser apreciada a alegação da necessidade de exclusão da cobrança de multa e juros, uma vez que a classificação fiscal dos pneumáticos foi respaldada no entendimento exposto na Solução de Consulta nº 43/1997, bem como pelos conceitos de “caminhão chassi” e “caminhão monobloco”, veiculados pela RFB por meio da IN SRF nº 237/2002, em virtude da aplicação do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

17. Entendemos que, para o exercício da liberdade ser considerado intangível, é necessário que haja uma base de confiança exercida e posteriormente frustrada. É possível se afirmar que tal base é regida por critérios orientadores e, de fato, a permanência, no sentido de não-modificabilidade, bem como a durabilidade da relação no tempo, conduziram a uma aparência de legitimidade que não sem razão operaram no sentido de aumentar a confiança depositada pela contribuinte em seu relacionamento com as autoridades fiscais e ao proferir o entendimento firmado pela Solução de Consulta em análise.

18. Por outro lado, ao perscrutarmos os indícios para a reconstrução da intensidade da confiança, deparamo-nos com uma manifestação em grau baixo, pois (i) construída sobre ato administrativo que voltou-se a classificar mercadoria diversa daquela objeto dos presentes autos, (ii) que fixou definição sobre o **gênero** do produto analisado, como afirma a própria recorrente e que, no primeiro momento em que acessou o repertório fático em concreto deste caso **específico**, declarou expressamente qual seria o seu entendimento sobre a matéria,

diverso daquele adotado pela contribuinte, o que culminou, de maneira coerente, com a lavratura do auto de infração sob disputa, não sendo possível se falar, portanto, de uma manifestação estatal posterior contraditória por parte da Administração.

19. É evidente que existem graves e severas restrições ao poder de revisão dos atos administrativos, fundadas na crença na palavra do Estado, mas a proteção da confiança do cidadão, como um dos fatores materiais da boa-fé, deve ser avaliada de acordo com os seus respectivos requisitos de aplicação e, no presente caso, não se vislumbra a cristalização de qualquer critério anterior para o caso em concreto: o procedimento fiscal que revisita fatos pode culminar com o lançamento de ofício fundado no art. 149 do Código Tributário Nacional, que por sua vez não implica (pois não pode implicar) revisão de critério jurídico, mas ato de aplicação do direito **a partir do conhecimento ou possibilidade de conhecimento dos fatos**, o que se deu no momento do procedimento fiscalizatório, marco miliário a partir do qual a autoridade passou a verificar a regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames, fixando, de maneira inaugural, um critério jurídico objeto de recalcitrância pela contribuinte por meio de recurso próprio, que ora se aprecia.

20. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto neste particular.

21. Em **terceiro lugar**, quanto ao mérito, a questão de fundo consiste em deslindar se os produtos industrializados e vendidos pela empresa autuada, consistentes em pneumáticos utilizados em caminhões leves, micro-ônibus, camionetas, vans, pick-ups e utilitários devem ser classificados, como defende a **contribuinte**, sob o Código NCM nº **4011.20.90**, ou se equivocada aquela proposta pela **autoridade fiscal** sob o Código NCM nº **4011.99.90**: tanto uma ou outra conclusão terá como efeito imediato a improcedência do auto de infração lavrado.

22. Para a contribuinte recorrente, as mercadorias devem ser classificadas na Seção VII da TIPI ("*Plástico e suas obras; Borracha e suas obras*"): no **Capítulo 40** ("*Borracha e suas obras*"), **Posição 4011** ("*Pneumáticos novos, de borracha*"), **Subposição, 4011.20** ("*Dos tipos utilizados em ônibus e caminhões*"), **Item e Subitem 4011.20.90** ("*Outros*"), e submetidas, portanto, a uma alíquota de 2% de IPI:

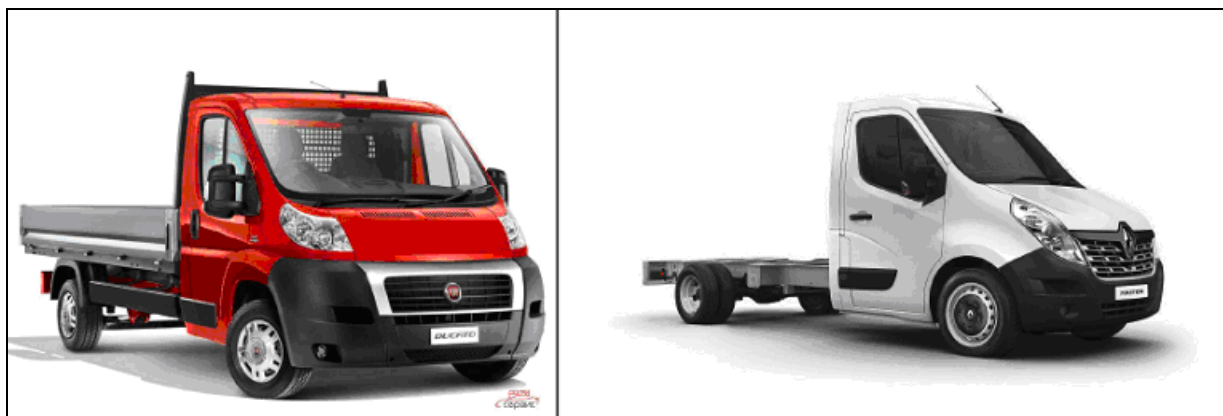
40.11	Pneumáticos novos, de borracha.	
4011.10.00	- Dos tipos utilizados em automóveis de passageiros (incluindo os veículos de uso misto (<i>station wagons</i>) e os automóveis de corrida)	15
4011.20	- Dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões	
4011.20.10	De medida 11,00-24	2
4011.20.90	Outros	2

23. Para a autoridade fiscal, por outro lado, as mercadorias devem ser classificadas na Seção VII da TIPI ("*Plástico e suas obras; Borracha e suas obras*"): no **Capítulo 40** ("*Borracha e suas obras*"), **Posição 4011** ("*Pneumáticos novos, de borracha*"), **Subposição, 4011.99** ("*Outros*"), **Item e Subitem 4011.99.90** ("*Outros*"), e submetidas, portanto, a uma alíquota de 15% de IPI:

40.11	Pneumáticos novos, de borracha.	
4011.10.00	- Dos tipos utilizados em automóveis de passageiros (incluindo os veículos de uso misto (<i>station wagons</i>) e os automóveis de corrida)	15
4011.20	- Dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões	
4011.20.10	De medida 11,00-24	2
4011.20.90	Outros	2
4011.30.00	- Dos tipos utilizados em veículos aéreos	0
4011.40.00	- Dos tipos utilizados em motocicletas	15
4011.50.00	- Dos tipos utilizados em bicicletas	15
4011.6	- Outros, com bandas de rodagem em forma de "espinha de peixe" ou semelhantes:	
4011.61.00	- Dos tipos utilizados em veículos e máquinas agrícolas ou florestais	15
	Ex 01 - Para máquinas e tratores agrícolas	2
4011.62.00	- Dos tipos utilizados em veículos e máquinas para a construção civil ou manutenção industrial, para aros de diâmetro inferior ou igual a 61 cm	15
4011.63	- Dos tipos utilizados em veículos e máquinas para a construção civil ou manutenção industrial, para aros de diâmetro superior a 61 cm	
4011.63.10	Radiais, para <i>dumpers</i> concebidos para serem utilizados fora de rodovias, com seção de largura superior ou igual a 940 mm (37"), para aros de diâmetro superior ou igual a 1.448 mm (57")	15
4011.63.20	Outros, com seção de largura superior ou igual a 1.143 mm (45"), para aros de diâmetro superior ou igual a 1.143 mm (45")	15
4011.63.90	Outros	15
4011.69	- Outros	
4011.69.10	Com seção de largura superior ou igual a 1.143 mm (45"), para aros de diâmetro superior ou igual a 1.143 mm (45")	15
4011.69.90	Outros	15
4011.9	- Outros:	
4011.92	- Dos tipos utilizados em veículos e máquinas agrícolas ou florestais	
4011.92.10	Nas seguintes medidas: 4,00-15; 4,00-18; 4,00-19; 5,00-15; 5,00-16; 5,50-16; 6,00-16; 6,00-19; 6,00-20; 6,50-16; 6,50-20; 7,50-16; 7,50-18; 7,50-20	15
4011.92.90	Outros	15
4011.93.00	- Dos tipos utilizados em veículos e máquinas para a construção civil ou manutenção industrial, para aros de diâmetro inferior ou igual a 61 cm	15
4011.94	- Dos tipos utilizados em veículos e máquinas para a construção civil ou manutenção industrial, para aros de diâmetro superior a 61 cm	
4011.94.10	Radiais, para <i>dumpers</i> concebidos para serem utilizados fora de rodovias, com seção de largura superior ou igual a 940 mm (37"), para aros de diâmetro superior ou igual a 1.448 mm (57")	15
4011.94.20	Outros, com seção de largura superior ou igual a 1.143 mm (45"), para aros de diâmetro superior ou igual a 1.143 mm (45")	15
4011.94.90	Outros	15
4011.99	- Outros	
4011.99.10	Com seção de largura superior ou igual a 1.143 mm (45"), para aros de diâmetro superior ou igual a 1.143 mm (45")	15
4011.99.90	Outros	15

24. Como se pode perceber, a questão é incontroversa até o texto da Posição: trata-se, indubitavelmente, de um **pneumático novo, de borracha** [em conformidade com a Seção VII da TIPI ("Plástico e suas obras; Borracha e suas obras"): no Capítulo 40 ("Borracha e suas obras"), Posição 4011 ("Pneumáticos novos, de borracha")]: (i) para a **contribuinte**, do **tipo utilizado em ônibus e caminhões**, enquanto que (ii) para a **autoridade fiscal**, não, pois vans, pick-ups, camionetas, utilitários e SUVs não correspondem ao conceito de "ônibus e caminhões".

25. Ainda em sede de contextualização da *vexata quaestio*, cabe se decidir se os pneus utilizados em camionetas e caminhonetes comercializados pela contribuinte (abaixo indicados) devem receber o mesmo tratamento fiscal dos pneus utilizados em caminhões de grande porte:



26. A questão foi travada **sob diversa perspectiva** por esta turma no **Acórdão CARE nº 3401-003.498**, proferido em sessão de 24/04/2017, de minha relatoria, em que a turma, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, que se baseava única e exclusivamente no Código de Trânsito Brasileiro, na ABNT, nas Resoluções do Contran, e em disposições do Departamento Estadual de Trânsito de Santa Catarina para efetuar a classificação, em conformidade com trecho do voto de minha lavra abaixo reproduzido:

"Diante deste quadro, a contribuinte alega, em suas razões recursais, que: **(i)** o Código de Trânsito Brasileiro se limita a definir caminhão como "*veículo destinado a transporte de carga*", o que não incluiria passageiros, transporte típico de ônibus ou semelhante; **(ii)** a ABNT, na NBR 9762:2005, item 2.5, define caminhão como "*veículo automotor complementado com equipamento veicular que o torna apto a desempenhar os trabalhos de transporte a que se destina*"; **(iii)** as Resoluções CONTRAN nº 291 e 292/2008, com alterações subsequentes, e as Portarias DETRAN nº 1.100 e 1.101 definem caminhão como "*veículo automotor complementado com equipamento veicular que o torna apto a desempenhar os trabalhos de transporte a que se destina se o **peso bruto total (PBT)** for superior a 3.500 kg*"; **(iv)** que o Código Brasileiro de Trânsito define as categorias da habilitação para dirigir veículo automotor de acordo com o parâmetro de 3.500 kg, peso a partir do qual é exigida a "categoria C"; **(v)** que, de acordo com a posição oficial do Departamento Estadual de Trânsito de Santa Catarina, manifestada por meio de Ofício de 22/02/2012, caminhão é "*veículo destinado ao transporte de carga com peso bruto maior do que três mil e quinhentos quilogramas*". A partir de tal arrazoado, conclui a recorrente que a classificação correta dos pneumáticos em referência deve ser "*utilizados em ônibus e caminhões*", pois suportam carga superior a 3.500 kg.

Necessário se ressaltar que, em casos de classificação fiscal de mercadorias, ainda que inúmeras fontes subsidiárias possam ser utilizadas pelo aplicador, tais como pareceres, notas explicativas ou mesmo manuais de classificação, deve-se, em primeiro lugar, observância às RGI elaboradas pelo Conselho de Cooperação Aduaneira, complementadas pelas Regras Gerais Complementares (RGC) estabelecidas pela Coordenação Geral de Administração

Aduaneira/Divisão de Nomenclatura e Divisão Fiscal (Coana/Dinom), pelo Grupo Mercado Comum e pela Associação Latino-Americana de Integração (Aladi). Fontes periciais, manuais ou pareceres são importantes para elucidar a classificação a partir da perspectiva destas regras de classificação, não podendo jamais anteceder-las ou ocluí-las. Neste sentido, de **iluminar a interpretação dos textos das subposições**, que a autoridade fiscal buscou subsidiar seu entendimento em informações da Associação Nacional da Indústria de Pneumáticos (ANIP), que confirmou que o produto objeto da controvérsia em análise se enquadra na categoria de "pneus para camionetas" de acordo com os padrões da Associação Latino Americana de Pneus e Aros (ALAPA) e de outras organizações internacionais, o que se comprovou por meio do Manual ALAPA e, ainda em conformidade com os dados da Solução de Consulta SRRF da 9ª RF/DIANA nº 115/2007, o pneumático em referência se encontra relacionado no Capítulo 3 ("Pneus para Camionetas").

Observe-se que caminho oposto foi eleito pela contribuinte ao iniciar o seu intento classificatório por meio da consulta aos dispositivos do Código de Trânsito Brasileiro, às normas da ABNT, às resoluções CONTRAN, às Portarias DETRAN, e à interpretação do Departamento Estadual de Trânsito de Santa Catarina. Caso houvesse se atentado, em primeiro lugar, às RGI, constataria que o emprego dos pneumáticos em veículos do tipo "camionetas" (ou equivalente) não é encontrado em nenhum momento nos textos das subposições da Posição 4011. Assim, correta a decisão recorrida ao destacar, da solução de consulta acima mencionada, o seguinte trecho, em tudo pertinente ao deslinde do caso:

*"(...) não há uma correlação direta entre essa categoria técnico-comercial de pneus e os desdobramentos da Nomenclatura do Sistema Harmonizado. Todavia, o consulente, com a ratificação da ANIP, ao que parece, **interpretou a matéria de maneira analógica, comparando-se a utilização "comercial" desses pneumáticos com aqueles utilizados por "ônibus ou caminhões" e, por conseguinte, fez o enquadramento da mercadoria na Subposição 4011.20.** Pelo que foi informado, fabricantes nacionais e/ou outros importadores estariam procedendo da mesma maneira. A **interpretação adotada, no entanto, está equivocada e não tem amparo legal.** Isso porque, **de acordo com a mencionada Regra Geral nº 6 do Sistema Harmonizado, na Subposição 4011.20 só podem ser incluídos os artigos que sejam abrangidos pelo seu texto (ou dizeres). Nesse código, portanto, só podem ser classificados os pneumáticos especificamente concebidos para ônibus ou caminhões, o que não é o caso dos pneumáticos para camionetas e similares**".*

A reclassificação da mercadoria para o código 4011.99.90 foi, portanto, esclarecida por meio dos questionamentos realizados à ANIP, que concluiu que os pneumáticos se enquadravam na categoria "pneus para camionetas", o que é consentâneo com o entendimento da ALAPA, bem como "(...) *pelas informações extraídas dos sítios na internet dos três maiores fabricantes/importadores (Michelin, Pirelli e Goodyear)*", pois há, em tais *loci*, especificação de categoria apartada para **ônibus e caminhões**.

Os fundamentos trazidos pela contribuinte passam completamente ao largo das regras e meta-regras ínsitas à Nomenclatura do Sistema Harmonizado e, ainda que construa a definição de "caminhão" com base nos termos da Portaria DETRAN nº 1.101/2011, mesmo que em perfeita harmonia com o Código de Trânsito Brasileiro, tais diplomas, em que pese sua irrefutável importância para outros momentos de aplicação do direito, não vinculam a classificação fiscal - e, observe-se, tampouco a infirmam no presente caso, o que se, caso ocorresse, permitiria se cogitar eventual ofensa ao art. 110 do Código Tributário Nacional no sentido de que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado para definir ou limitar competências tributárias. Não se trata, nem de longe, deste caso, e tampouco foi este o sentido da argumentação sustentada na peça recursal" - (seleção nossa, grifos do original).

27. Para se alcançar a classificação correta, é necessário se recorrer a um quadro de referências normativas bastante específico, a começar pelas regras gerais de interpretação (RGI) estabelecidas no anexo da Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias firmada em 1983, à qual o Brasil veio a aderir três anos depois, e que dão base à Tarifa Externa Comum (TEC) e internalizadas ao direito brasileiro por meio do Decreto Legislativo nº 71/1988 e promulgada por meio do Decreto nº 97.409/1988.

28. Para tal análise, deverá o aplicador considerar, ainda, as notas explicativas do sistema harmonizado (NESH) que servem de orientação interpretativa até o nível das subposições, aprovadas pelo Decreto nº 435/1992, bem como as regras gerais complementares (RGC) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) que, por seu turno, é fonte para a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) aplicáveis aos itens e subitens, e de acordo com texto atualizado pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 11/01/2008, que incorporou as alterações efetuadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA) decorrentes da Recomendação do Conselho de Cooperação Aduaneira de 26/06/2004, em vigor a partir de 01º/01/2007 ("Quarta Emenda ao Sistema Harmonizado"), conforme se passa a fazer.

29. Quanto à classificação internacional, a inserção do produto até a posição 4011 ("*borracha e suas obras*" - "*pneumáticos novos, de borracha*") é incontroversa, encontrando-se a discordância no que se refere à subposição de primeiro nível: 4011.20 ("*Dos*

tipos utilizados em ônibus e caminhões"), reputada correta pela contribuinte, ou 4011.99, reputada correta pela autoridade fiscal ("Outros").

30. Antes, porém, necessário se enfrentar a afirmação da recorrente que, como contraponto ao trabalho fiscal, apresentou, em 23/06/2017, laudo técnico produzido pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas ("IPT"), situado às fls. 552 a 569, que **confirmou o acerto de seu entendimento acerca da classificação fiscal dos pneumáticos em questão no código NCM 4011.20.90**, a par de se alinhar ao tratamento conferido em outros países.

31. A este respeito, necessário sempre se reiterar que **a perícia não se volta à classificação**, mas a subsidia na medida em que esclarece características do material a se classificar. Isto ocorre porque a decisão de vincular um produto a um código se trata de um típico ato de aplicação do direito, ou seja, uma **atividade jurídica por excelência**. O classificador se volta às regras e metarregras de seu repertório normativo, enquanto que o perito se volta aos elementos constitutivos do produto.

32. Logo, **indiferente é, ao profissional que realiza a perícia, a classificação correta, padecendo de qualquer propósito a pretensão veiculada acima de que, por meio de um laudo técnico, "tipifique-se" ou "classifique-se" o produto**, pois não é tarefa do químico, do engenheiro ou do matemático aplicar o direito neste caso: podem participar da confecção da norma concreta, mas jungidos, restritos e atrelados a seu especialíssimo campo de atuação. Suas considerações técnicas acerca do produto deverão ser, sempre que pertinentes, acolhidas com redobrado interesse pelo direito, que envidará esforços para compreendê-las, mas quaisquer suposições no que pertine à sua inserção em uma ou outra posição da nomenclatura deverão ser relegadas ao esquecimento no momento da concreção normativa.

33. Por outro lado, **tampouco merece acolhida a postura da autoridade fiscal de basear a autuação em informações retiradas das páginas da Internet da contribuinte fiscalizada** que, quando muito, poderiam ensejar, como indícios que são, o início de uma atividade fiscalizatória, e jamais servir como fundamento da acusação fiscal como de fato foram no caso em apreço, pois comprometidas unicamente com o *marketing* de venda. Observe-se que a autoridade fiscal conclui, justamente a partir de tal fonte, que vans, pick-ups, utilitários e SUVs não são ônibus nem caminhões. A concepção de que a classificação deve ser realizada de acordo com a natureza do veículo ao qual o pneumático se destina, e não por meio da análise do produto classificado, tampouco se coaduna com as regras de interpretação do especialíssimo campo do Sistema Harmonizado.

34. Diante da inexistência de notas no Capítulo 40 que auxiliem no deslinde da matéria sob enfoque, deve a análise partir da subposição de primeiro nível 4011.20, deve em primeiro lugar o intérprete questionar: **trata-se de um tipo de pneumático novo de borracha utilizado em ônibus e caminhões?** Aplica-se, à espécie, a RGI nº 4, que admite textualmente a classificação de mercadorias na posição correspondente ao artigo "*mais semelhante*", diante da inexistência de classificação mais específica. De fato, após varrer o texto da nomenclatura, não se encontra em nenhum momento a definição de "caminhão" ou de "ônibus". Quanto ao ônibus, tal fato é reconhecido pela própria autoridade fiscal, uma vez que a posição 8702 ("*Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista*") e suas subposições abrangem todo e qualquer transporte de dez ou mais pessoas, incluído o motorista. Mas tampouco se diga que há uma definição de caminhão, como faz a autuante, ao afirmar que "*pick-ups, caminhonetes, utilitários e SUVs*" não teriam sido indicados

na posição 8704 ("*Veículos automóveis para transporte de mercadorias*") devido à existência de um *Ex* tarifário próprio, em primeiro lugar porque a TIPI não define caminhão e, por outro lado, o *Ex* apenas **equipara** tais veículos a caminhões de acordo com a **função**: "*veículos automóveis destinados ao transporte de mercadorias de peso em carga máxima não superior a 5 toneladas*". Ressalte-se: a existência de um *Ex* tarifário para camionetas, furgões, *pick-ups* e semelhantes não implica a adoção de um conceito de caminhões, mas unicamente uma exceção que se presta a indicar a existência de uma alíquota excepcional.

35. Na verdade, o que se observa é que a nomenclatura mais aproximou do que extremou caminhões de camionetas, furgões e *pick-ups* e, neste específico sentido, desempenha papel central para a formação da convicção do aplicador a Instrução Normativa SRF nº 237/2002, que estabeleceu que os veículos mencionados na posição 8704 **devem ser considerados caminhões** da espécie "chassi", *i.e.*, aqueles com capacidade de carga útil igual ou superior a 1.800Kg, com chassi com motor e de cabine justaposta ao compartimento de carga, ou "monobloco", *i.e.*, aqueles com capacidade de carga útil igual ou superior a 1.500Kg, cuja cabina e compartimento são inseparáveis, constituindo um corpo único.

36. É o próprio intérprete autêntico, no caso a Receita Federal, que reconhece a existência de *tipos* diversos de caminhões, o que infirma de todo modo a quimera de um conceito de caminhão de cujo núcleo se possa afastar uma *pick-up* ou uma camioneta.

37. Assim, *pick-ups*, caminhonetes, utilitários e SUVs podem se enquadrar e, na dicção da Instrução Normativa SRF nº 237/2002, por seus predicados objetivos, enquadram-se ora na definição de "**caminhão chassi**", ora na definição de "**caminhão monobloco**", o que desloca a classificação para o Código NCM nº 4011.20.90:

40.11	Pneumáticos novos, de borracha.	
4011.10.00	- Dos tipos utilizados em automóveis de passageiros (incluindo os veículos de uso misto (station wagons) e os automóveis de corrida)	15
4011.20	- Dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões	
4011.20.10	De medida 11,00-24	2
4011.20.90	Outros	2

38. É de se ilustrar, não como fundamento da presente decisão, mas como **demonstração da coerência** do raciocínio com o repertório constitucional, que pneumáticos destinados a automóveis de passageiros e os de corrida (Código NCM nº 4011.99.90) estão submetidos a uma alíquota de 15%, enquanto que aqueles destinados ao transporte de cargas e mercadorias (Código NCM nº 4011.20.90) devem se submeter a alíquota menor de 2%, o que obedece ao princípio da seletividade conforme a seletividade: há sentido em e considerar que ônibus, caminhões e tratores agrícolas são *mais essenciais* do que "o resto" (categorias residuais, como veículos de passeio ou de corrida), ou seja, "*outros*", o que revela igualmente o **critério** utilizado como *proxy* da norma para fins de discriminação, ou seja: a capacidade para transporte de cargas ou pessoas *ou* sua função no mercado agrícola. Tal quadro normativo demonstra a atuação de um vero legislador racional: discrimina aquilo que é essencial (maior capacidade de carga/transporte ou agrícola) para tributá-lo em menor grau, e todo o resto ("*outros*") fica relegado à maior pressão fiscal.

39. É neste sentido, ainda de reforço argumentativo, ou "prova real" do raciocínio jurídico subjacente à organização da TIPI, que as vans/furgões ou micro-ônibus desempenham função similar à dos ônibus no transporte coletivo de passageiros, enquanto que

os caminhões leves, as caminhonetes ("pick-ups"), camionetas, utilitários e semelhantes se voltam ao transporte de mercadorias, sem qualquer distinção quanto ao uso ou função. Esta parece ter sido justamente a finalidade buscada pelo legislador da TIPI ao prever uma alíquota de 2% para o Código NCM/SH nº 4011.20.90: prestigiar a evidente essencialidade dos veículos de transporte de passageiros e cargas. Não há qualquer sentido, sob este específico pálio da essencialidade, em equiparar tais veículos com carros de corrida ou de passeio, submetendo-os a uma alíquota de 15%.

40. A questão, diga-se, não é nova a este Conselho, em conformidade com o **Acórdão CARF nº 3201-002.874**, proferido em sessão de 26/06/2017, de relatoria do Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, em que a turma decidiu, por unanimidade de votos, no sentido da correção da classificação fiscal adotada sob o Código NCM nº 4011.20.90:

A controvérsia está em classificar esta mercadoria no código 4011.20.90, como quer o contribuinte, ou no código 4011.99.90, adotado pelo Fisco.

(...)

A recorrente sustenta que tais pneus são destinados a furgões e caminhões de pequeno porte, e tal destinação estaria abrangida pelo texto da subposição 4011.20 – “*dos tipos usados em ônibus e caminhões*”..

A Solução de Consulta 9ª RF, tratando de pneus semelhantes, pesquisou os catálogos de diversos fabricantes, e mostrou que todos eles separam as categorias de pneus destinados a caminhonetes, furgões, SUV's e semelhantes, dos pneus destinados a ônibus e caminhões. Dos catálogos anexos, referentes ao pneu em foco, verifica-se que são destinados a furgões, caminhonetes, etc. Conclui a solução de Consulta, então, que a mercadoria não é destinada a ônibus e caminhões, e portanto, não pode ser classificada no código 4011.20.90.

Não havendo outra subposição específica, adotouse a subposição residual 4011.99.90 – outros.

Todavia, o Sistema Harmonizado possui classificação oficial para definir os caminhões e ônibus, e inclui os furgões e caminhonetes como espécies de caminhões.

Nesse sentido, adoto, por muito percuciente, o excelente voto condutor do acórdão DRJ/Florianópolis/SC 0730.385/ 2013, da lavra do auditorfiscal, então julgador na DRJ, Orlando Rutigliani Berri, hoje Conselheiro Suplente desta 3ª Seção do Carf, o qual analisou a mesma mercadoria, da mesma empresa, no âmbito do processo 12466.001558/200961, noticiado pela recorrente:

(...)

Nessa linha de entendimento a Administração Tributária também já se manifestou quando dispôs sobre o conceito de caminhão chassi e de caminhão monobloco. É o que evidencia a Instrução Normativa SRF nº 237/2002 (DOU 06.11.2002) (...):

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no § 2º, inciso I, do art.

1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, resolve:

Art. 1º Para fins do disposto no § 2º, inciso I, do art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, entende-se:

*I. **caminhões chassi**, como os veículos de capacidade de carga útil igual ou superior a 1.800 kg, classificados na posição 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, providos de chassi com motor e de cabina justaposta ao compartimento de carga;*

*II. **caminhões monobloco**, como os veículos de capacidade de carga útil igual ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da TIPI, com cabina e compartimento de carga inseparáveis, constituindo um corpo único, tal como projetado e concebido;*

III. carga útil, como o peso da carga máxima prevista para o veículo, considerado o peso do condutor, do passageiro e do reservatório de combustível cheio. (...).

Portanto, o Fisco, por meio de ato normativo complementar, também reconhece a procedência dos argumentos trazidos pela Impugnante.

Em assim sendo, a designação genérica de “caminhão” deve ser adotada também para os veículos das marcas/modelos MercedesBenz, Sprinter Chassi 313 CDI e Iveco, Daily 40.13, 50.13 e 55C16, que são os destinatários dos pneus importados ao amparo das Adições 001 das DI's 09/02545056, 09/03297455, 09/03645666 e 09/03650767 e da Adição 006 da DI 09/03040713, vez que atendem todas as exigências técnicas, comerciais e normativas para o seu enquadramento como caminhão, o que nos conduz à conclusão de que os respectivos pneumáticos importados, sob exame, por serem uma espécie do gênero pneus para ônibus e caminhões, uma vez que próprios para ser utilizado em caminhões chassi e/ou monobloco, conforme o texto da subposição NCM 4011.20 (do qual se infere a existência de mais de um tipo de pneu para ônibus e caminhões, bem assim que a capacidade de carga desses veículos não é determinante para sua regular classificação fiscal), classificam-se no código NCM 4011.20.90 da TEC/TIPI, com arrimo na 1ª e 6ª RGI c/c RGC1.

41. A questão foi novamente decidida em julgamento realizado durante a mesma reunião da presente assentada, em 23/04/2019, pela 2ª Turma desta 4ª Câmara, no Processo nº 12466.001951/2008-73, tendo como recorrente a MICHELIN ESPÍRITO SANTO COMP. IMP. EXP. LTDA, de relatoria da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, ainda pendente de publicação, em, que se decidiu de maneira igualmente favorável à contribuinte no sentido da correção da classificação fiscal adotada sob o Código NCM nº 4011.20.90.

42. Em adição, em que pese a imprestabilidade do laudo produzido quanto à classificação fiscal da mercadoria, evidente é a sua utilidade para demonstrar que a finalidade dos pneus autuados é **comercial**, sendo sua finalidade **suportar cargas**, motivo pelo qual são empregados especificamente em **veículos de transporte de mercadorias ou passageiros**, o que remete à figura típica de **caminhões e ônibus**. O laudo pericial desce à minúcia de apontar que as dimensões dos pneumáticos em debate são entre 1,5 e 2,4 vezes superiores aos pneus de veículos de passeio convencionais.

43. Acresce-se a estas considerações a consulta realizada pela recorrente à Receita Federal cuja solução determinou que os "*pneumáticos novos de borracha, do tipo radial ou convencional, medindo 7,00-16 (8 ou 10 lonas), 7,50-16 (8, 10 ou 12 lonas), 7,00- R16 (10 lonas) e 7,50-R16 (10 ou 12 lonas), usados com 'flap', destinados a emprego em caminhões leves, micro-ônibus, caminhonetas e utilitários, marca 'Firestone'*" devem ser classificados no

Código NCM/SH 4011.20.90, chegando à minúcia de apontar a seguinte interpretação sobre a TIPI:

“6. **A Tabela não faz distinção entre ônibus e micro-ônibus**, conforme o texto do código 8702.10.00 (Ex 01): ‘ônibus, mesmos articulados, com capacidade para mais de 20 passageiros’”.

44. Na mesma oportunidade, consignou a solução de consulta que:

“8. **O porte dos ônibus** (ônibus ou microônibus) ou dos caminhões (caminhões leves ou pesados) **a que se destinam os pneus abrangidos pela subposição 4011.20 não determina a classificação fiscal desses pneus**, uma vez que o texto desta subposição não faz tal distinção.

9. Pode-se concluir que os pneus objeto da consulta se constituem em um dos tipos dos **pneus utilizados em ônibus e caminhões** [...]” (destacado)

45. Como se sabe, para 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. Por outro lado, a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível, o que apenas reflete a disposição das RGI nº 01 e nº 06. Neste específico sentido, conjugando tais premissas de análise, é plenamente possível se afirmar que camionetas, vans, SUVs e pick-ups possuem um grau de correspondência com ônibus e caminhões no específico sentido de se tratarem de veículos que se voltam ao transporte de cargas e pessoas com a finalidade **comercial**. O art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 237/2002 é claro no sentido de que caminhões com menor capacidade de carga nem por isso perdem a condição de “caminhões”, o que se coaduna com o sentido da Solução de Consulta obtida pela contribuinte recorrente.

46. Neste sentido, a fundamentação utilizada pela autoridade fiscal para embasar o auto de infração é clara, conforme se transcreve do trecho situado à fl. 291:

As informações referidas nas páginas da Internet da fiscalizada e de seus revendedores indicam serem destinados a vans, utilitários, pick-ups e SUV, portanto não se destinam a ônibus e caminhões.

47. A dedução lógica é realizada por subsunção: como vans, utilitários, pick-ups e SUVs não são ônibus ou caminhões, logo a classificação está incorreta, o que, como se demonstrou, é incorreto, vez que a TIPI realiza uma aproximação por semelhança, sem definir em nenhum momento “caminhão” ou “ônibus”: pelo contrário, se há manifestação autêntica é no sentido da inclusão, e não da exclusão, na medida em que a Instrução Normativa SRF nº 237/2002 vem a açambarcar veículos de menor porte ou capacidade no tipo “caminhões”, sejam eles chassi ou monobloco.

48. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto neste particular.

49. Em **terceiro lugar**, caso vencido este relator quanto à proposta de correção da classificação intentada pela contribuinte, quanto à incidência de juros sobre multa, observa-se inicialmente que, de acordo com a Súmula CARF nº 4, a partir de 1º/04/1995, "*(...) os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal*" passaram a ser devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial SELIC para títulos federais.

50. Resta dúvida, todavia, sobre se a expressão "*débitos tributários*" compreende apenas tributos ou também as penalidades, sobretudo ao se ter em conta que o art. 161 do Código Tributário Nacional determina que o "*(...) crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora (...) sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*":

Código Tributário Nacional - Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. § 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

51. Em outras palavras, ao crédito tributário se acrescem os juros de mora e, para além deste montante, é possível a aplicação de penalidades - aquelas cabíveis segundo a legislação. Logo, a dicção do art. 161 do Código Tributário Nacional determina a incidência dos juros sobre o **crédito**, do qual não participam as multas, pois espécies de penalidades cabíveis. Neste sentido o racional, com o qual comungamos, do voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão CARF nº 3403002.702, de 29/01/2014:

"As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis" - (seleção e grifos nossos) .

52. O voto em referência continua a sua análise pela leitura do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 que também demarcou a divisão entre os **débitos**, de um lado, sobre os quais devem incidir os juros de mora (*cf. caput* e § 3º do dispositivo) e a **multa de mora**, de outro:

Lei nº 9.430/1996 - Art. 61. Os **débitos** para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. §3º **Sobre os**

débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

53. O voto propõe, então, a análise dos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002, que tampouco pacificam a matéria em debate:

Lei nº 10.522/2002 - Art. 29. Os **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997. § 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os **créditos** apurados serão lançados em reais. § 2º Para fins de inscrição dos **débitos** referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação (...). **Art. 30. Em relação aos débitos** referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, **passam a incidir**, a partir de 1º de janeiro de 1997, **juros de mora** equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia **Selic** para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

54. O art. 30 determina a incidência de juros de mora (Selic) sobre os débitos referidos no art. 29, que seriam aqueles de qualquer natureza devidos à Fazenda Nacional e aqueles decorrentes de contribuições arrecadadas pela União. Contudo, ao se referir à apuração realizada a partir de 1º de janeiro de 1997, o legislador utiliza o vocábulo "**créditos**", o que implica ou promiscuidade terminológica ou um *discrímen* voltado especificamente para as quantias apuradas a partir de 1997, o que remete à conclusão do raciocínio do voto que referenciamos:

"(...) tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte (...). Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas **o legislador não estabeleceu expressamente isso**. Pela **carência de base legal**, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício"¹ - (seleção e grifos nossos).

55. Em que pesem tais considerações, curvo-me à aplicação da Súmula CARF nº 108, que passou a emanar efeitos vinculantes, em conformidade com a Portaria do Ministério da Economia nº 129 de 01º/04/2019 e, neste sentido, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

56. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto neste particular.

¹ Voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão CARF nº 3403002.702, de 29/01/2014.

57. Em **quarto lugar**, alega a contribuinte a necessidade de, em caso de empate no julgamento e consequente voto de qualidade a ser proferido pela presidência do colegiado, aplique-se o art. 112 do Código Tributário Nacional no sentido da aplicação de interpretação mais favorável ao contribuinte quanto às penalidades, uma vez que se trata de caso de dúvida, no esteio do entendimento do Supremo Tribunal Federal, manifestado quando do julgamento da Ação Penal nº 470.

58. Entendo que o voto de qualidade, mecanismo processual voltado a evitar o *non-liquet*, não aponta para a existência de dúvida, pois o colegiado se funda justamente na certeza do mecanismo processual para exercer a jurisdição.

59. A dúvida tampouco deve ser perscrutada na cabeça dos aplicadores, pois a construção da decisão (motivação) se perde no próprio ato de raciocinar.

60. Desloca-se a questão para o campo das justificativas, ou fundamentos, e **neles**, que é o que resta de concreto da decisão, há de se buscar a certeza.

61. **Aqui** reside a dúvida nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional: se o **fundamento** do aplicador (e condição de existência válida e eficaz de sua decisão) se encontra no direito positivo, a dúvida deve estar **no texto** em que se baseia o intérprete, e jamais no ato de interpretar.

62. Logo, o voto de qualidade não é pressuposto de aplicação de tal preceptivo normativo.

63. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto neste particular.

64. Em **quinto lugar**, argumenta a contribuinte que a fluência dos juros de mora até o prazo de 360 dias do protocolo da defesa da contribuinte, com base no art. 24 da Lei nº 11.457/2007, que positivou critério objetivo para definir a razoável duração do processo administrativo federal, assegurado pelo constituinte derivado por meio da Emenda Constitucional nº 45/2004. A argumentação concernente a tal dispositivo da legislação pátria merece ser enfrentada sob enfoque diverso:

Lei nº 11.457/2007 - Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

65. Prevê o preceptivo normativo em apreço a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, corolário do princípio insculpido no inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição de 1988, segundo o qual a todos, no âmbito administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

66. Necessário se esclarecer desde já que o descumprimento, por parte da Administração, do prazo de 360 dias que deflui do art. 24 da Lei nº 11.457/2007 **NÃO**

CONFIGURARÁ, sob nenhuma hipótese (i) o reconhecimento tácito do suposto direito ou crédito vindicado, e muito menos acarretará (ii) a decadência do crédito tributário constituído em lançamento de ofício e, diga-se, (iii) tampouco será apto a evitar a incidência de juros moratórios. Conforme se desenvolverá a seguir, o escoamento do prazo caracterizará, por outro lado, resistência ilegítima do Fisco ao aproveitamento do crédito de IPI, ensejadora de correção monetária pela taxa Selic (REsp 1.138.206/RS).

67. Ressalte-se, ademais, que a desobediência ao preceptivo normativo do art. 24 da Lei nº 11.457/2007 tampouco caracteriza uma ilicitude, mas sim eventual **ilegitimidade** afeta à imputação aquiliana ou objetiva, pois as normas nacionais que atinem a respeito da responsabilidade civil do Estado não apontam para a necessidade da comprovação da culpa, como didaticamente explicita ANDREIA CRISTINA SCAPIN em obra de referência sobre a matéria,² bem como em recente artigo que se voltou a tratar dos limites normativos da responsabilidade do Estado no âmbito das relações tributárias.³

"Apesar da responsabilidade do Estado regular-se por princípios compatíveis com as peculiaridades da posição jurídica estatal e de estar prescrita no art. 37, § 6º da CF, o tema se insere no âmbito da responsabilidade civil, especificamente da responsabilidade extracontratual ou aquiliana regulada nos arts. 186, 187 e 927 do CC, portanto, perpassa pelo Direito Civil.

Essa espécie de responsabilidade aplica-se à Administração Tributária, pois é o setor especializado da Administração Pública em exercer a função fiscal – que corresponde às atividades de fiscalização, constituição, inscrição e cobrança do crédito tributário –, conforme disposto no art. 37, incisos XVIII e XXII da CF. Logo, além do dever de praticar seus atos em obediência aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, estabelecidos no caput de tal artigo, por meio dos quais o legislador constituinte deixou implícita sua submissão ao dever de não causar danos a outrem (*neminem laedere*), está obrigada a ressarcir eventuais prejuízos resultantes da conduta dos agentes públicos a ela vinculados em razão da prescrição do § 6º do mesmo dispositivo.

(...) Aplica-se à responsabilidade do Estado por dano tributário, regra geral, a teoria objetiva, que se baseia no risco administrativo. No entanto, a teoria subjetiva é empregada em duas situações, nas quais é necessário demonstrar a culpa lato sensu: i) se o dano resultar de condutas omissivas do agente público, como deixar de anular atos ilegais para restaurar a legalidade violada por meio da autotutela; e, ii) em ação regressiva movida pelo Estado em face do agente público. Nesses dois casos, só a conduta ilícita enseja o dever de ressarcir.

5. Para deflagrar a responsabilidade do Estado, impondo-lhe o dever jurídico de ressarcir os danos causados por seus agentes públicos, **requer-se a presença dos elementos essenciais, ou seja: i) conduta (lícita ou ilícita); ii) dano ilícito (lesão de direitos subjetivos); e, iii) nexo de causalidade entre os dois primeiros.**

6. A conduta (lícita ou ilícita) gera um evento danoso ilícito se for identificado no dano a violação de direitos subjetivos do administrado, denominado “dano evento”, além do prejuízo econômico que normalmente se associa na forma de uma consequência material, intitulado “dano consequência”. Esse é o sentido jurídico do termo dano, que

² SCAPIN, Andreia Cristina. Responsabilidade do Estado por dano tributário. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, 318p.

³ SCAPIN, Andreia Cristina. "Limites normativos da responsabilidade do Estado por danos tributários no Direito brasileiro vigente". In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO (USP), v. 112, pp. 199 a 237, jan/dez. 2017, disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/149479/146621>>, último acesso em 22/09/2018.

constitui objeto da responsabilidade do Estado e que se aplica inclusive em âmbito tributário.

7. A ilicitude do dano corresponde à contrariedade ao Direito (antijuridicidade) que se revela na lesão de direitos subjetivos, como: propriedade, liberdade, personalidade e exercício de profissão, dispostos no art. 5º da CF; livre iniciativa econômica, segundo o art. 170 da CF; e, o leque de direitos que resultam da relação normal entre a Administração Pública e o cidadão num Estado de Direito, por exemplo: legalidade, igualdade, eficiência, proporcionalidade, razoabilidade, boa-fé, colaboração, visto que é direito subjetivo do administrado a atuação da Administração Pública em conformidade com os princípios do ordenamento jurídico brasileiro.

8. Para imputar a responsabilidade ao Estado, o elemento “ilícito” deve estar presente tanto na conduta quando no resultado danoso, sendo ambos ilícitos, ou somente no resultado danoso; caso contrário, não há dever de ressarcimento do dano causado pelo agente público. Logo, apenas haverá responsabilidade do Estado nas hipóteses: conduta ilícita com resultado danoso ilícito e conduta lícita com resultado danoso ilícito.

9. Há dano ilícito como consequência da conduta lícita também na situação em que o tributo é efetivamente devido pelo contribuinte tendo transcorrido in albis o prazo para pagamento, porém existe lesão ao direito de eficiência (boa administração) que se vislumbra na violação da proporcionalidade dado os efeitos excessivamente gravosos em consequência de atos praticados pela Fazenda Pública, ainda que sob a escora duma regra jurídica, os quais poderiam ter sido evitados.

10. Para que exista dever jurídico do Estado de ressarcir os danos resultantes de condutas lícitas, além do dano revelar a violação de uma situação jurídica legítima suscetível de configurar um direito subjetivo, deverá ser: i) certo e não eventual, podendo ser atual ou futuro; e, ii) anormal.

11. O dano será certo se efetivamente existir, mesmo que os efeitos não ocorram na atualidade, mas no futuro; e, anormal, se extrapolar o dever de tolerância mínima, ao qual todos estão sujeitos em razão do convívio social, por ser proporcionalmente maior do que aquilo que deve ser normalmente suportado por qualquer membro da sociedade em virtude do exercício das atividades públicas" - (*seleção e grifos nossos*).

68. Assim, não bastando o descumprimento do prazo de 360 dias para que se profira a decisão administrativa tratada pelo art. 24 da Lei nº 11.457/2007, ainda restará ao sujeito passivo o ônus da comprovação do dano tributário causado ao particular para que se cogite de responsabilidade do Estado. De toda sorte, **tais questões escapam por completo da competência do julgador administrativo e deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**: a matéria devolvida à cognição deste colegiado, como se pode perceber, é unicamente aquela pertinente ao reconhecimento tácito do encontro de contas, o que não merece provimento, por absoluta ausência de amparo legal, sendo, pois, irreprochável a decisão objurgada neste particular.

69. Tal pedido guarda, diga-se, **substancial distância** com relação a ser devida a correção monetária ao creditamento do IPI decorrente de oposição a seu aproveitamento desinente de resistência ilegítima do Fisco, em conformidade com a Súmula STJ nº 411, pois, em tais casos, a correção monetária, pela taxa referencial Selic, deve ser contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido ou a declaração da contribuinte, nos termos da prefalada lei de 2007, pois este o racional do quanto decidido no Recurso Especial nº

1.138.206/RS, de relatoria do Ministro Luiz Fux, representativo de controvérsia sob o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, *in verbis*:

"a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação."

2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade.

(Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005)

3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

4. *Ad argumentandum tantum*, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do *thema judicandum*, *in verbis*:

"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

*I - o primeiro ato de ofício, escrito, **praticado por servidor competente**, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

*§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo **prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período**, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."*

5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, *litteris*:

"Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte."

6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes.

7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice.

Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

70. O direito à correção diante de oposição ilegítima tem sido (corretamente, diga-se) reconhecido na esfera administrativa, como no Acórdão CARF nº 3302-005.478, de relatoria do Conselheiro Jorge Lima Abud, proferido em sessão de 23/05/2018, conforme ementa que abaixo se transcreve:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco (Súmula nº 411/STJ). Em tais casos, a correção monetária, pela taxa SELIC, deve ser contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art. 24 da Lei nº 11.457/2007), nos termos do REsp 1.138.206/RS.

71. Em igual sentido, a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como no Acórdão CSRF nº 9303-006.521, de relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro, proferido em 15/03/2018, que decidiu, por unanimidade de votos, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco (Súmula nº 411/STJ). Em tais casos, a correção monetária, pela taxa SELIC, deve ser contada a partir do fim do

prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, que é de 360 dias (art.24 da Lei nº11.457/07), nos termos do REsp 1.138.206/RS, submetido ao rito do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

72. Diversa é a questão em disputa no presente caso e, desta feita, o descumprimento do prazo em análise por parte da Administração **não configura**, em nenhuma hipótese, a suspensão da fluência dos juros vindicada pela recorrente, por completa ausência de lastro positivo que fundamente tal pedido.

73. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento integral ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Redatora designada.

Em que pese o bem fundamentado voto do relator dele ousou divergir em relação a classificação fiscal das mercadorias.

A questão fundamental consiste em definir se os produtos “pneumáticos utilizados em caminhões leves, micro-ônibus, camionetas, vans, pick-ups e utilitários” devem ser classificados, como defende a contribuinte, na NCM nº 4011.20.90, ou se na proposta pela autoridade fiscal NCM nº 4011.99.90.

O relator vencido acatou os argumentos da recorrente para entender que a classificação se dá na Seção VII da TIPI (*"Plástico e suas obras; Borracha e suas obras"*): no **Capítulo 40** (*"Borracha e suas obras"*), **Posição 4011** (*"Pneumáticos novos, de borracha"*), **Subposição, 4011.20** (*"Dos tipos utilizados em ônibus e caminhões"*), **Item e Subitem 4011.20.90** (*"Outros"*).

Para a **contribuinte**, os pneumáticos são do **tipo utilizado em ônibus e caminhões**, enquanto que para a **autoridade fiscal**, não, pois vans, pick-ups, camionetas, utilitários e SUVs não correspondem ao conceito de "ônibus e caminhões".

Para se alcançar a classificação correta, é necessário se recorrer das regras gerais de interpretação (RGI) estabelecidas no anexo da Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias internalizada ao direito brasileiro por meio do Decreto Legislativo nº 71/1988 e promulgada por meio do Decreto nº 97.409/1988, e que dão base à Tarifa Externa Comum (TEC), conforme já esclareceu o relator vencido em seu voto.

A RFB por meio do Ceclam – Centro de classificação de Mercadorias da Coordenação-Geral de Tributação - COSIT, emitiu recentemente Solução de Consulta nº 98.101,

de 12 de março de 2019, em que analisa o tema, lembrando que as soluções de consulta emitidas pelo Ceclam/Cosit tem efeito vinculante para toda a RFB, nos termos da IN RFB nº 1.464/2014:

2. O produto objeto da consulta é um pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em veículos comerciais leves (caminhonetes, micro-ônibus e similares), com a codificação 175/70R14 LT 6 PR 95/93S.

3. A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/Tipi), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

4. A RGI 1 dispõe que 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 (RGI 2 a 5). A RGI nº 6, por sua vez, dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível.

5. Além disso, no que se refere aos desdobramentos regionais, temos por fundamento a Regra Geral Complementar do Mercosul nº 1 (RGC 1) que dispõe que as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, *mutatis mutandis*, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

6. O consulente pretende ver seu produto classificado na posição 40.11 – Pneumáticos novos, de borracha. – sugerindo o enquadramento no código NCM 401190.90 (outros tipos de pneus), alegando trata-se de um pneu LT (Light Truck), utilizado em veículos utilitários, vans e caminhonetes.

7. Oportuno observar que o pneumático em análise é identificado como próprio para veículos comerciais no sítio eletrônico do fabricante.

8. Consultando o Manual de Normas Técnicas 2016/2017/2018 da Associação Latino Americana de Pneus e Aros (Alapa), que padroniza normas técnicas de pneus, tanto sob o aspecto dimensional como de condições de uso, observa-se que o manual foi elaborado considerando em seus capítulos a finalidade de cada tipo de pneu, da seguinte forma:

- os pneus para “automóveis” (Capítulo 2);
- os pneus para veículos comerciais leves (Capítulo 3, que inclui micro-ônibus e caminhonetes);
- os pneus para ônibus e caminhões (Capítulo 4);
- os pneus para veículos industriais (Capítulo 5);

- os pneus para fora de estrada (Capítulo 6);
- os pneus para tratores e implementos agrícolas (Capítulo 7); e
- os pneus para motocicletas (Capítulo 8).

9. Os pneus do tipo LT (Light Truck), a exemplo do 175/70R14 LT em análise, se enquadram no Capítulo 3 do Manual Alapa, que compreende os pneus para veículos comerciais leves.

10. Diante do exposto, o produto classifica-se na posição 40.11, que abrange os Pneumáticos novos, de borracha. Tal posição apresenta os seguintes desdobramentos:

40.11

Pneumáticos novos, de borracha

4011.10.00

Do tipo utilizado em automóveis de passageiros (incluindo os veículos de uso misto (station wagons) e os automóveis de corrida)

4011.20

Do tipo utilizado em ônibus (autocarros*) ou caminhões

4011.30.00

Do tipo utilizado em veículos aéreos

4011.40.00

Do tipo utilizado em motocicletas

4011.50.00

Do tipo utilizados em bicicletas

4011.70

Do tipo utilizado em veículos e máquinas agrícolas ou florestais

4011.80

Do tipo utilizado em veículos e máquinas para a construção civil, de mineração e de manutenção industrial

4011.90

Outros

11. A mercadoria em análise é própria para veículos que desempenham atividades comerciais (caminhonetes, micro-ônibus e seus rebocados),

logo está descartado seu enquadramento nas subposições 4011.10 (do tipo utilizado em automóveis de passageiros, incluindo os veículos de uso misto e os automóveis de corrida), 4011.20 (do tipo utilizado em ônibus (autocarros*) ou caminhões), 4011.30 (do tipo utilizado em veículos aéreos), 4011.40 (do tipo utilizado em motocicletas), 4011.50 (do tipo utilizado em bicicletas), 4011.70 (do tipo utilizado em veículos e máquinas agrícolas ou florestais) e 4011.80 (do tipo utilizado em veículos e máquinas para a construção civil, de mineração e de manutenção industrial).

12. Não estando incluído nas subposições anteriores e de acordo com a RGI 6, o produto se classifica na subposição residual 4011.90, que se desdobra nos seguintes itens:

4011.90.10

Com seção de largura igual ou superior a 1.143 mm (45”), para aros de diâmetro igual ou superior a 1.143 mm (45”)

4011.90.90

Outros

13. Em razão da mercadoria não possuir largura igual ou superior a 1.143 mm, para aros de diâmetro igual ou superior a 1.143 mm, está excluído o enquadramento no item 4011.90.10, portanto, o produto em análise classifica-se no código NCM 4011.90.90.

Conclusão

14. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 (texto da posição 40.11), RGI 6 (texto da subposição 4011.90) e RGC 1 (texto do item 4011.90.90), da NCM constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e alterações posteriores, a mercadoria CLASSIFICA-SE no código NCM 4011.90.90.

Entendo que a mercadoria objeto da Solução de consulta reproduzida equivalem, *ipsis litteris*, à mercadoria do presente processo, portanto é de se aplicar a mesma classificação à mercadoria analisada, qual seja, para os “pneumáticos utilizados em caminhões leves, micro-ônibus, camionetas, vans, pick-ups e utilitários” devem ser classificados na NCM nº 4011.99.90.

Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes

Fl. 28 do Acórdão n.º 3401-006.182 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.721057/2017-64