ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11065.722023/2015-25

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	11065.722023/2015-25
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3402-005.462 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de julho de 2018
Matéria	CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente	PIRELLI PNEUS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011, 01/02/2012 a 31/12/2012

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O desembaraço aduaneiro não significa homologação expressa do lançamento, eis que o instituto da Revisão Aduaneira, realizado após o desembaraço de importação, é procedimento fiscal legalmente previsto no art. 54 do Decreto-lei n° 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n° 2.472/88, compatível com as disposições sobre o lançamento do CTN, em especial, o seu art. 146.

Tampouco há que se falar em alteração de critério jurídico no lançamento quando a fiscalização, acerca do IPI incidente na saída da mercadoria do estabelecimento da recorrente, mantém o entendimento aplicado na revisão aduaneira das importações, na qual se apurou a incorreção nas classificações fiscais do produtos importados.

MOTIVOS DETERMINANTES. AUTUAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA PARCIAL. EXONERAÇÃO CORRESPONDENTE.

O auto de infração está vinculado aos motivos nele descritos, nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784/99 e do art. 10, III do Decreto nº 70.235/72. Dessa forma, a autuação não pode subsistir na parte em que o seu motivo determinante foi considerado improcedente pelo julgador de primeira instância.

IPI. INCIDÊNCIA. PRODUTOS IMPORTADOS. TEMA SOB REPERCUSSÃO GERAL. SEM TRÂNSITO EM JULGADO.

Os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil (EREsp 1403532/SC, art. 543-C do CPC/73).

A matéria sob repercussão geral sem decisão definitiva do STF deve ser julgada no CARF tomando como constitucionais as leis a respeito das quais ainda se aguarda o posicionamento do STF.

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

Pneumáticos novos, de borracha destinados a vans, pick-up e utilitários se classificam no código NCM 4011.99.90.

PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA SUV. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Pneumáticos novos, de borracha, para SUV (Sport Utility Vehicle), que detenham características de veículo de uso misto, classificam-se no código NCM 4011.10.00.

PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA CAMINHÕES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Pneumáticos novos, de borracha destinados a veículos caracterizados como caminhões se classificam no código NCM 4011.20 - Dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. APÓS VENCIMENTO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS CARF NºS 04 E 05.

Não sendo o caso de depósito do montante integral, os juros de mora incidem sobre o crédito tributário não pago até o seu vencimento, nele incluso a multa de ofício. Aplica-se ao crédito tributário decorrente da multa de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança e atualização monetária do crédito tributário decorrente do tributo.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Recurso Voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para exonerar da autuação as exigências relativas ao pneumático 175/65R14C 90 CHRONO; (ii) por maioria de votos, para exonerar da autuação as exigências relativas ao pneumático utilizado no veículo F350, por ser um caminhão. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula (Relatora), que negava provimento ao recurso neste ponto. Designado o Conselheiro Pedro Sousa Bispo. Vencidos os Conselheiros Renato Vieira de Ávila (Suplente Convocado) e Thais de Laurentiis Galkowicz que davam provimento em maior extensão para excluir os valores correspondentes às vans, utilitários e SUVs. Vencidos os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que davam provimento integral considerando a extensão da Solução de Consulta Disit/SRRF/8ª RF n.º 348/1997 ao caso; (iii) pelo voto de qualidade, em negar

provimento ao Recurso quanto à exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Renato Vieira de Ávila, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que davam provimento neste ponto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Renato Vieira de Ávila (Suplente Convocado), Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado). O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro declarou-se impedido, sendo substituído pelo Conselheiro Suplente Renato Vieira de Ávila (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Recife que julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

> ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS
> Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011, 01/02/2012 a 31/12/2012
> PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA VANS, PARA PICK-UP E PARA UTILITÁRIOS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.
> Pneumáticos novos, de borracha, para vans, para pick-up e para utilitários se classificam no código 4011.99.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.
> PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA SUV. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.
> Pneumáticos novos, de borracha, para SUV (Sport Utility Vehicle), que detenha características de veículo de uso misto, classificam-se no código 4011.10.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
> Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011, 01/02/2012 a 31/12/2012
> PRODUTO IMPORTADO. REVENDA NO TERRITÓRIO NACIONAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.
> Na revenda no território nacional, incide o imposto sobre o produto importado, mesmo quando internamente não submetido a nova industrialização.
> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011, 01/02/2012 a 31/12/2012
> PRODUTO IMPORTADO. RECLASSIFICAÇÃO APÓS O DESPACHO ADUANEIRO. POSSIBILIDADE.
> É possível a reclassificação fiscal de produto importado após a conclusão do despacho aduaneiro e a correspondente formalização dos tributos devidos no mercado interno.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011, 01/02/2012 a 31/12/2012
CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONSULTA SOBRE PRODUTO ESPECÍFICO. EFEITOS SOBRE PRODUTOS DISTINTOS.
INEXISTÊNCIA.
A consulta sobre classificação fiscal de determinado produto específico não tem efeitos em relação a produtos distintos.
Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Versa o processo sobre auto de infração lavrado para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados, multa de ofício e juros de mora, no valor total de R$44.505.322,13, decorrente de procedimento fiscal de apuração do IPI relativo aos anos-calendário de 2011 e 2012 no qual foi efetuada a reclassificação fiscal de alguns produtos vendidos no período.

Conforme consta no Relatório Fiscal, a reclassificação fiscal foi assim motivada pelo autuante:

> (...)
> Os itens analisados são pneumáticos novos de borracha para veículo automotor, dessa forma, a sua classificação deve ser realizada na posição 40.11. (...)
> (...)
> Como se viu, o texto da subposição é elemento essencial da classificação. No caso em tela, a subposição 4011.20 (cujo desdobramento 4011.20.90 foi utilizado pelo contribuinte na classificação dos pneus ora em análise) é exclusiva dos pneus destinados a ônibus e caminhões. A própria resposta do contribuinte, bem como informações referidas nas páginas da Internet da fiscalizada e de seus revendedores indicam serem destinados a vans, utilitários, pick-ups, SUV e veículos de passeio, portanto não se destinam a ônibus e caminhões. Ainda em sua página na Internet, o contribuinte relaciona os pneus destinados a ônibus e caminhões. Tal relação não inclui nenhum dos modelos indicados no Anexo I do Termo de Início de Fiscalização que corresponde ao Anexo I deste Relatório.
> (...)
> Conclui-se, portanto, que está equivocada a classificação adotada pelo contribuinte, já que as vans, pick-ups, utilitários e SUV não são ônibus nem caminhões. (...)
> **2.2.1 – Da classificação a ser adotada para pneus de Vans**
> (...)
> Portanto, os pneus destinados a Vans (para transporte de passageiros) não podem ser classificados na subposição 4011.10, porque essa subposição, a teor do seu texto, se refere aos pneumáticos utilizados nos veículos classificados na posição 8703, enquanto as vans para transporte de passageiros são classificadas na posição 8702.
> Já as vans para transporte de carga (furgões), como já referido, classificam-se no EX-01 dos desdobramentos das subposições de 2º nível 8704.21. Portanto, os pneus destinados a esses veículos também não podem ser classificados na subposição 4011.10 (exclusiva de pneus dos veículos classificados na posição 8703).
> Por exclusão, os pneumáticos utilizados para vans para transporte de passageiros ou de carga (furgões) devem ser classificados no código 4011.99.90 – Outros.
> (...)
> **2.2.2 – Da classificação a ser adotada para pneus de Pick-up e utilitários**
> Como já referido, restariam o código 4011.10.00 e o código 4011.99.90 como possibilidade para classificação dos pneumáticos utilizados nas pick-up e utilitários.
> As pick-ups e utilitários, repisamos, classificam-se no EX-01 dos desdobramentos da subposição 8704.21. Portanto, os pneus destinados a esses veículos também não podem ser classificados na subposição 4011.10, já que essa

subposição, a teor de seu texto, é indicativa de pneus para automóveis de passageiros (posição 8703).

Como já visto, não se trata de ônibus nem de caminhões. Por exclusão, os pneumáticos utilizados em pick-ups e utilitários devem ser classificados no código "4011.99.90 – Outros".

2.2.3 – Da classificação a ser adotada para pneus de SUV

(...)

A NESH da posição 8703 da TIPI (Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluídos os veículos de uso misto ("station wagons") e os automóveis de corrida) define que:

Entendem-se por veículos de uso misto (break ou station wagons), na acepção da presente posição, os veículos com nove lugares sentados no máximo (incluído o do motorista), cujo interior pode ser utilizado, sem modificação da estrutura, tanto para o transporte de pessoas como para o de mercadorias.

Como se vê, para fins de Nomenclatura, os veículos SUV se enquadram no conceito de veículo misto e devem ser classificados na posição 8703. Assim, os pneumáticos destinados a esses veículos devem ser classificados no código 4011.10.00.

(...)

Inconformada a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, alegando, em síntese efetuada no recurso voluntário, o que se segue:

• nulidade do auto de infração, em razão da precariedade do procedimento de fiscalização (a Fiscalização considerou as marcas e os modelos dos veículos em vez de considerar as características técnicas dos pneus; a Fiscalização desconsiderou as regras de interpretação do Sistema Harmonizado, imprescindíveis para a classificação fiscal de mercadorias e desconsiderou as informações prestadas pela Recorrente ao longo do procedimento de investigação, sem ter apresentado sequer um fundamento para tanto);
• o código NCM adotado pela Recorrente para classificar os pneus está correto, em conformidade com as regras de interpretação 3a e 4 do Sistema Harmonizado (similaridade com os pneus descritos no NCM 4011.20.90, pela maior durabilidade e resistência dos pneus) e de acordo com a classificação técnica validada pelo INMETRO;
• a reclassificação fiscal proposta pela Fiscalização é ilegítima e deve ser afastada, pois contraria a classificação exigida e validada pelo INMETRO e também às regras internacionais de interpretação do Sistema Harmonizado;
• indevida alteração do critério jurídico de lançamento, na medida em que para os produtos importados, a classificação fiscal adotada pela Recorrente foi confirmada quando do desembaraço e agora, nesse segundo momento, estão sendo contestadas;
• a própria RFB confirmou a legitimidade do procedimento de classificação adotado pela Recorrente, tendo em vista a expedição da Solução de Consulta nº 348/1997 (8ª Região)vinculada à própria Recorrente; e, por fim
• excesso na constituição do crédito tributário, a saber: (i) a indevida exigência de IPI na revenda de produtos importados; (ii) a ilegítima exigência de multa e juros; e, (iii) a incorreta aplicação de juros sobre multa.

A Delegacia de Julgamento não acatou as alegações da impugnante, sob os seguintes fundamentos principais:

- Dentre os dois entendimentos, entendo acertado o adotado pela Fiscalização. É que, realmente, van, pick-up, utilitário e SUV não são ônibus nem caminhões. Em relação à diferenciação entre vans para transporte de passageiros e ônibus, bem esclareceu a autoridade fiscal que "a TIPI não apresenta elementos que permitam identificar com precisão o que é um ônibus, cabe

utilizar-se do sentido da palavra na língua portuguesa e na sua utilização merceológica. Assim, vans não são sinônimo de ônibus (...)".

- A classificação prescrita pela COANA no ADE nº 023/2014 (8702.10.00 Ex-02), refere-se a 'Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista - Ex 02 - Com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9 m³. Portanto o fato de um veículo se enquadrar nessa classificação não significa que ele é um ônibus. De fato, nessa classificação se enquadram tanto as vans (quer sejam merceologicamente denominadas micro-ônibus ou não) quanto os ônibus. No caso em tela, o próprio ADE identificou as vans como sendo micro-ônibus (de teto alto ou teto baixo) e não como ônibus".

- Quanto às vans destinadas ao transporte de cargas (furgões), pick-up e utilitários, também comungo do entendimento da autoridade fiscal, que a requerente não consegue infirmar, de que "a diferenciação entre caminhões e furgões/pick-up/utilitários é expressa na Nomenclatura. Todos desdobramentos da subposição 8704.21 (Veículos para transporte de carga, com carga máxima não superior a 5 toneladas) apresentam um EX-01 para "Camionetas, furgões, pickups e semelhantes".

- As NESH da posição 8704 discriminam dois tipos de veículos ali classificáveis: **os caminhões** e os chamados **"veículos polivalentes"** e dá, como exemplo destes veículos, justamente os furgões, as pick-up e certos veículos utilitários esportivos – o que evidencia a diferenciação, para fins do SH, entre estes veículos polivalentes e os caminhões.

- Para fins de Nomenclatura do SH, os veículos SUV, que têm função mista (transporte de passageiros e maior capacidade de carga), devem ser considerados mistos. A conclusão acima não resta prejudicada nas hipóteses em que a SUV tenha características de "light truck" quando atendidas as condições da NESH da Posição 8703. Verifica-se na imagem abaixo, capturada no site da Pirelli, que o Pneu Scorpion ATR é usado em SUV. Resta claro que o Hummer é um veículo misto, pois tem uma maior capacidade de carga (daí porque requer a utilização de pneus mais resistentes), mas mantém relevante função de transporte de passageiros, o que resta evidenciado pelo claro conforto e sofisticação que o veículo apresenta. Os pneus objeto da fiscalização foram certificados na Categoria 3, o que vem apenas reforçar que não se tratam de pneumáticos usados por ônibus e caminhões, que devem ser certificados em Categoria distinta.

Cientificada em 06/07/2016, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 05/08/2016, mediante o qual requereu a juntada de Laudo Técnico e repisou os argumentos da impugnação e acrescentou outros, sob os seguintes tópicos:

> IV. PRELIMINARMENTE:
>
> IV.1 – NULIDADE DA R. DECISÃO RECORRIDA – CONVALIDAÇÃO DA PRECARIEDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO
>
> IV.2 – NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA – INDEFERIMENTO IMOTIVADO DA PROVA PERICIAL
>
> V. DAS RAZÕES PARA REFORMA DA R. DECISÃO RECORRIDA
>
> V.1 – AS REGRAS GERAIS PARA A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS (INCLUSIVE PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO IPI)
>
> V.2 – OS PNEUS OBJETO DA AUTUAÇÃO FISCAL – CARACTERÍSTICAS TÉCNICAS
>
> V.3 – A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PNEUS
>
> V.4 – NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO PELA IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DE LANÇAMENTO APÓS O DESPACHO ADUANEIRO DOS PNEUS IMPORTADOS
>
> V.5 – ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA DE IPI NA SAÍDA DE PRODUTOS OBJETO DE IMPORTAÇÃO (JURISPRUDÊNCIA DO STJ)
>
> V.6 – ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA DE JUROS E DE MULTA (ARTIGO 100 CTN)
>
> V.7 – ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA

Mediante a Resolução nº 3402-001.253, de 2 de fevereiro de 2018, este Colegiado determinou a realização de diligência, nos seguintes termos:

(...)

Nessa toada, voto por converter o presente julgamento em diligência para que seja verificada a aplicabilidade da Solução de Consulta n.º 348/1997 aos pneus objeto do presente Auto de Infração, para que a autoridade fiscal de origem:

(i) anexe aos presentes autos a cópia integral do processo relativo à referida Solução de Consulta; **(ii)** elaborar relatório fiscal trazendo as informações relevantes relativas à referida Solução de Consulta e a sua relação com o Auto de Infração lavrado.

Neste relatório, importante que sejam primeiramente identificadas as informações correspondentes à Solução de Consulta, dentre as quais **(ii.1)** nome e CNPJ da empresa que formulou a Consulta; **(ii.2)** conclusão alcançada pela Consulta e as características e especificidades técnicas dos pneus envolvidos na consulta. Neste ponto, é importante que sejam identificadas as características dos pneus para os quais foi autorizada a utilização da NCM 4011.20.90; **(ii.3)** período de validade da Consulta. Caso a Consulta tenha perdido validade, informar até qual data a Solução de Consulta vigorou, informando a base normativa vigente à época.

Em seguida, necessário que seja realizada a correlação da referida Solução de Consulta com os pneus objeto do Auto de Infração lavrado, informando **(ii.4)** se a pessoa jurídica que formulou a Consulta é a mesma pessoa jurídica autuada. Gentileza considerar eventuais alterações societárias ocorridas no período; **(ii.5)** se os pneus envolvidos no Auto de Infração possuem características e especificidades técnicas idênticas daqueles envolvidos na Solução de Consulta.

Neste ponto, relacionar a especificidade técnica dos pneus autuados de acordo com as mesmas características utilizadas pela solução de consulta, informando se são do "tipo radial ou convencional" e qual a sua medição, informando se seriam de "7,00 16 (10 lonas), 7,50 16 (10 ou 12 lonas), 7,00 R16 (12 lonas) ou 7,50 R16 (10 ou 12 lonas)" de acordo com as informações que constam da ementa da solução de consulta. Caso os pneus não sejam idênticos, informar as diferenças identificadas que implicariam na não aplicação do resultado da Solução de Consulta aos pneus objeto do Auto de Infração; e **(ii.6)** se a Solução de Consulta estava vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação (anos de 2011 e 2012)

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

(...)

A fiscalização emitiu o Relatório de Diligência Fiscal, que consta nas fls. 1387/1404, e a recorrente apresentou posteriormente sua manifestação (fls. 1410/1434).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

As inconsistências alegadas pela recorrente no critério adotado para a classificação fiscal dos produtos são pertinentes à análise de mérito do presente lançamento, o que será efetuado mais a frente.

Também não incorreu em qualquer nulidade a decisão recorrida ao indeferir, motivadamente, o requerimento de produção de prova técnica pericial da então impugnante,

vez que tal providência era, na convicção do julgador *a quo*, desnecessária para o deslinde da controvérsia de classificação fiscal posta nos autos, mormente quando houve manifestação expressa por parte do julgador quanto à irrelevância para a solução da lide dos vários quesitos formulados pela requerente.

Não há tampouco contradição na decisão recorrida quanto ao fato de, em algumas questões, indeferir o pedido de perícia e argumentar acerca da inércia da contribuinte em trazer provas para provar suas alegações, tendo em vista que diligências e perícias não existem com o propósito de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim para elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pela impugnante ou recorrente.

Conforme já decidido no Acórdão nº 3201-002.316 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 24 de agosto de 2016, Relator: José Luiz Feistauer de Oliveira, "A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação dos créditos alegados".

Como se sabe, incumbe à impugnante, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, comprovar a eventual existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, especialmente quando a impugnante traz alegação em sentido diverso daquele informado por ela no curso do procedimento fiscal.

Assim, rejeita-se as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente.

Segundo as lições da própria interessada, nos parágrafos 130 e 131 do recurso voluntário, "De acordo com a Regra 1 de interpretação, o que determina a classificação de uma mercadoria é o texto das posições, das Notas de Seção e Capítulo. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. O que se depreende dessa regra é que a classificação do produto já pode ser verificada quando o produto está suficientemente descrito no texto das "Posições", "Notas de Seção" e "Capítulo", não sendo necessário recorrer às regras 2, 3, 4, 5 e 6 de interpretação".

A fiscalização entende que a classificação adequada para os pneumáticos dos tipos utilizados em Vans, Pick-up e utilitários seria no código NCM 4011.99.90 e para aqueles utilizados em SUV's seria no código NCM 4011.10.00; enquanto a recorrente sustenta que, para todos os pneumáticos, a classificação dar-se-ia na NCM 4011.20.90. Assim, não há divergência entre o Fisco e recorrente quanto à correção da classificação dos pneumáticos na posição 4011.

Vejamos os textos das posições e desdobramentos envolvidos na controvérsia:

> 40.11 - Pneumáticos novos, de borracha
> **4011.10 - Dos tipos utilizados em automóveis de passageiros (incluídos os veículos de uso misto ("station wagons") e os automóveis de corrida)**
> **4011.20 - Dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões**
> 4011.30 - Dos tipos utilizados em veículos aéreos
> 4011.40 - Dos tipos utilizados em motocicletas
> 4011.50 - Dos tipos utilizados em bicicletas
> 4011.6 - Outros, com bandas de rodagem em forma de "espinha de peixe" e semelhantes
> 4011.9 - Outros
> 4011.92 --Dos tipos utilizados em veículos e máquinas agrícolas ou florestais
> 4011.93.00 --Dos tipos utilizados em veículos e máquinas próprios para construções ou manutenção industrial, para aros de diâmetro inferior ou igual a 61cm

4011.94 --Dos tipos utilizados em veículos e máquinas próprios para construções ou manutenção industrial, para aros de diâmetro superior a 61cm
4011.99 --Outros
4011.99.10 Com seção de largura superior ou igual a 1.143mm (45"), para aros de diâmetro superior ou igual a 1.143mm (45")
4011.99.90 Outros

Como se observa dos textos das subposições acima, o primeiro critério de classificação que deles decorre é o da destinação do produto (veículos nos quais será utilizado). Dessa forma, tratando-se de pneumáticos novos de borracha, a primeira questão a ser levantada para a sua adequada classificação é se seriam utilizados em alguns dos veículos referidos nas subposições 4011.10 a 4011.50 e, em caso negativo, passar-se-ia a analisar os textos das subposições residuais (sem destinação especificada nas subposições precedentes) 4011.6 e 4011.9 e seus desdobramentos.

Com efeito, ao contrário do sustentado pela recorrente, o critério adotado pela fiscalização de verificar primeiramente a verdadeira destinação dos pneus (utilização nos veículos especificados) para a sua adequada classificação fiscal está em plena conformidade com as regras de classificação fiscal. Nessa esteira, é verdade que a controvérsia pode, conforme o caso, se deslocar para questões atinentes ao conceito desses veículos, para os quais se destinam os pneumáticos sob classificação.

Não tem qualquer cabimento a alegação da recorrente no sentido de que a palavra "tipos" nos textos das subposições teria o condão de incluir os pneumáticos "similares" aos pneumáticos destinados a ônibus e de caminhões na subposição 4011.20 - Dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões. A palavra "tipos" no texto dessa subposição e das demais refere-se diretamente a "pneumáticos novos, de borracha" (texto da posição 4011), de forma a expressar que na referida subposição estão incluídos todos os modelos/variedade/categoria/ qualidade de pneumáticos destinados aos veículos especificados. A abrangência do termo "tipos" existe em relação aos pneumáticos, mas não em relação aos veículos, os quais estão determinados com precisão no texto da subposição 4011 como "ônibus ou caminhões".

Entende a recorrente que não haveria um código NCM claro na Tabela TIPI para a classificação para o enquadramento dos pneus destinados à utilização por utilitários, vans/micro-ônibus, SUVs e pick-ups, razão pela qual, considerando as Regras de Interpretação 3a e 4, adotou o código com posição mais específica e/ou o código que indica produto com características técnicas mais semelhantes, qual seja, o NCM 4011.20.90. Menciona como fundamentos para essa interpretação, os seguintes pontos: i) a natureza e especificações técnicas dos pneus objetos da autuação; (ii) o entendimento do INMETRO de que os pneus fiscalizados não podem ser classificados como destinados para utilização por veículos de passageiros; (iii) maior resistência e durabilidade dos pneus que os aproximam dos tipos de pneus destinados à utilização por ônibus e caminhões; e (iv) a prevalência de código mais específico.

A Regra Geral para interpretação do Sistema Harmonizado nº 1, dispõe que: "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".

Como se vê, somente após a aplicação da Regra Geral nº 1, é possível se passar para as Regras Gerais subsequentes, as quais não podem contradizer aquilo que já foi estabelecido pela aplicação da Regra Geral nº 1. Da mesma forma deve-se proceder em relação ao enquadramento nas subposições de uma mesma posição e nos itens e subitens, conforme determinam a Regra Geral nº 6 e a Regra Geral Complementar nº 1, abaixo transcritas:

> 6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, 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. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.
>
> 1. (RGC-1)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.

Embora não haja qualquer referência expressa aos pneus utilizados por vans, pick-up, utilitários e SUV nos textos das posições e subposições, se tais veículos se enquadrarem, segundo as regras de classificação fiscal, naqueles especificados nesses textos, não poderíamos dizer, como faz a recorrente, que não há um código NCM claro para os pneus a eles destinados.

Nessa esteira, incumbe aqui analisar, pela aplicação da Regra Geral nº 1, em conformidade com o determinado na Regra Geral nº 6 e a Regra Geral Complementar nº 1, dentro da posição 4011, qual seria a subposição mais adequada para os produtos: NCM 4011.20.90 (recorrente) ou NCM 4011.99.90 para pneus destinados a Vans, Pick-up e utilitários e NCM 4011.10.00 para aqueles destinados a SUV's (fiscalização):

> 4011.10 - Dos tipos utilizados em automóveis de passageiros (incluídos os veículos de uso misto (“station wagons”) e os automóveis de corrida)
> 4011.20 - Dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões
> 4011.99.90 Outros

Embora certamente existam padrões de classificação técnica estabelecidos pelo INMETRO e/ou por órgãos internacionais para os pneumáticos, para a classificação fiscal no Sistema Harmonizado, o que primeiro importa é observar a descrição das subposições da posição 4011. Assim, se a fiscalização apura ou a contribuinte informa que os produtos por ela vendidos não se destinariam à utilização em ônibus ou caminhões, não obstante os pneus tenham durabilidade e resistência para suportá-los, não seria o caso de classificá-los como pneumáticos novos dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões (4011.20).

Com efeito, a fiscalização informou no Relatório Fiscal que: "(...) A própria resposta do contribuinte, bem como informações referidas nas páginas da Internet da fiscalizada e de seus revendedores indicam serem destinados a vans, utilitários, pick-ups, SUV e veículos de passeio, portanto não se destinam a ônibus e caminhões. Ainda em sua página na Internet, o contribuinte relaciona os pneus destinados a ônibus e caminhões. Tal relação não inclui nenhum dos modelos indicados no Anexo I do Termo de Início de Fiscalização que corresponde ao Anexo I deste Relatório".

Na sequência a fiscalização bem esclareceu a diferença entre os veículos para os quais se destinavam os pneumáticos comercializados pela contribuinte e os ônibus e caminhões referidos na subposição 4011.20, como se vê abaixo:

> (...)

> Considerando que a TIPI não apresenta elementos que permitam identificar com precisão o que é um ônibus (a posição 8702, suas subposições e respectivos Ex, que abrangem todos os automóveis para dez ou mais pessoas, limitam-se a segmentar os veículos em função do volume da cabine, sem atribuir uma terminologia a cada um deles), cabe utilizar-se do sentido da palavra na língua portuguesa e na sua utilização merceológica. Assim, vans não são sinônimo de ônibus, portanto pneus para vans não podem ser classificados na TIPI como pneus para ônibus.
>
> Adicionalmente, apenas a título de informação complementar (já que legislações subsidiárias não têm a prerrogativa de, por si só, estabelecer critérios para a classificação fiscal de mercadorias que advém de uma convenção internacional, o Sistema Harmonizado), o Código de Trânsito Brasileiro, em seu Anexo I, classifica ônibus como o veículo de transporte de pessoas com capacidade para mais de vinte passageiros, ainda que, em virtude de adaptações com vista à maior comodidade destes, transporte número menor.
>
> Já a diferenciação entre caminhões e furgões/pick-up/utilitários é expressa na Nomenclatura. Todos desdobramentos da subposição 8704.21 (Veículos para transporte de carga, com carga máxima não superior a 5 toneladas) apresentam um EX-01 para "Camionetas, furgões, pick-ups e semelhantes" indicando expressamente que tais veículos não se enquadram no conceito de caminhões.
>
> (...)

A conclusão acima da fiscalização, de que os pneumáticos não se destinariam efetivamente a ônibus e caminhões não pode ser afastada pela recorrente, que não apresentou elementos capazes de infirmar sua própria declaração anterior. Nesse ponto, bem esclareceu o julgador *a quo* sobre os pneumáticos declarados pela contribuinte com destinação às SUV's:

> (...)
>
> 178. Ora, se a então fiscalizada se equivocou nas informações prestadas à autoridade fiscal, as quais serviram de base para a autuação, nada mais razoável é que se exija que a impugnante comprove, claramente, o equívoco – o que não se deu ao trabalho de fazer, o que é razão suficiente para manter inalterados os veículos classificados como SUV.
>
> 179. De todo modo, este relator se deu ao trabalho de pesquisar o veículo Hummer, tendo constatado, em pesquisa site da wikipedia, "O Hummer foi um veículo da AM General e sua marca, assim como o direito de marketing, pertencente à GM. Ele foi desenvolvido a partir do HMMWV, originalmente um veículo de guerra que acabou caindo no gosto dos consumidores americanos e virou sucesso de vendas entre as SUVs11" (g.n.). Nesta mesma página do wikipedia, que faz referência expressa aos modelos Hummer H1 Alpha, H2 Wagon, H2 Sut e H3, consta que "Todos os Hummers com exceção do H2 Sut, são SUVs".
>
> 180. Ora, verifica-se na imagem abaixo, capturada no site da Pirelli[12], que o Pneu Scorpion ATR é usado em SUV; logo, pode-se descartar seu emprego no Hummer H2 Sut:
>
> (...)
>
> 182. Portanto, resta claro que o Hummer, realmente, é um veículo misto, pois tem uma maior capacidade de carga (daí porque requer a utilização de pneus mais resistentes), mas mantém relevante função de transporte de passageiros, o que resta evidenciado pelo claro conforto e sofisticação que o veículo apresenta.
>
> 183. Desnecessário continuar analisando os demais veículos classificados como SUV, dada a inércia da contribuinte em trazer provas capazes de infirmar a informação que prestou, no curso do procedimento fiscal, de que os veículos aqui comentados seriam SUV.
>
> (...)

Assim, têm-se, nesta fase do raciocínio, por inicialmente afastada a subposição pretendida pela recorrente (4011.20), o que somente poderia ser revertido acaso não houvesse uma outra subposição mais adequada pela aplicação da regra geral 1, situação que poderia levar, como pretende a recorrente, à aplicação das regras gerais de interpretação subsequentes, em especial, as regras gerais 3.a) e 4 requeridas no recurso voluntário.[1]

No entanto, neste caso específico, pelo que se observa, já de início, nas subposições da posição 4011, é que, como existe a subposição residual "4011.9 - Outros", na hipótese de não haver outras subposições mais adequadas, a classificação dar-se-ia nesta subposição residual pela aplicação da regra geral de interpretação 1, mas não por semelhança (aplicação das regras gerais 3.a e 4) na subposição "4011.20 - Dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões", como pretendia a recorrente.

Não procede a alegação da recorrente no sentido de que seria "necessário considerar a Regra Interpretativa "3.a." (critério da maior especificidade), porque a posição do NCM 4011.2090 (tipos de pneus usados por ônibus e caminhões) é posição mais específica em relação à posição do NCM 4011.99.90 ("outros"), claramente mais genérica, pois sequer indica qualquer característica dos pneus". Isso porque a subposição residual engloba os produtos que não podem ser classificados nas outras subposições precedentes pela aplicação da regra geral de interpretação 1, não sendo esta considerada mais genérica do que as demais. Somente se não houvesse subposição residual a classificação poderia ser regida pelas demais regras, por semelhança, como deseja a recorrente. No caso, Vans, Pick-up e utilitários foram classificados pela fiscalização no código residual NCM 4011.99.90.

[1] REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO
A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:
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.
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.
4. As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.
(...)

Pela aplicação da regra geral de interpretação 1, o autuante descartou também as subposições 4011.30, 4011.40, 4011.50 e 4011.6 para todos os pneumáticos, por não se tratar de pneus utilizados em veículos aéreos, motocicletas ou bicicletas, nem se tratar de pneus com bandas de rodagem em forma de espinha de peixe; bem como as subposições 4011.92, 4011.93 e 4011.94 e o código 4011.99.10, por não se tratar de pneus para uso agrícola, uso em manutenção industrial ou com seção de largura superior a 45 polegadas. Dessa forma, restariam ainda os códigos NCM 4011.10.00 e 4011.99.90 como passíveis de classificação para os pneumáticos.

No caso dos pneus destinados a Vans, concluiu o autuante que elas não poderiam ser classificadas no código NCM 4011.10.00, mas no código NCM 4011.99.90, nos seguintes termos:

> (...)
> As vans são veículos usados para transporte de passageiros ou de carga, hipótese em que são conhecidos como furgões. As vans para passageiros disponíveis no mercado nacional possuem – em sua quase totalidade – a capacidade de nove a dezenove passageiros mais o motorista, ou seja, dez a vinte ocupantes, sendo em alguns casos referidas como micro-ônibus, mas jamais sendo consideradas como ônibus.
> Como já referido, os veículos com capacidade para dez ou mais pessoas são classificados na posição 8702 da TIPI (Veículos automóveis para transporte de 10 pessoas ou mais, incluindo o motorista), enquanto os veículos para transporte de até nove pessoas são classificados na posição 8703 (Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluídos os veículos de uso misto ("station wagons") e os automóveis de corrida).
> Portanto, os pneus destinados a Vans (para transporte de passageiros) não podem ser classificados na subposição 4011.10, porque essa subposição, a teor do seu texto, se refere aos pneumáticos utilizados nos veículos classificados na posição 8703, enquanto as vans para transporte de passageiros são classificadas na posição 8702.
> Já as vans para transporte de carga (furgões), como já referido, classificam-se no EX-01 dos desdobramentos das subposições de 2º nível 8704.21. Portanto, os pneus destinados a esses veículos também não podem ser classificados na subposição 4011.10 (exclusiva de pneus dos veículos classificados na posição 8703).
> Por exclusão, os pneumáticos utilizados para vans para transporte de passageiros ou de carga (furgões) devem ser classificados no código 4011.99.90 – Outros.
> (...)

Argumenta a recorrente que a premissa da fiscalização nesta parte confirmaria a correção da NCM por ela adotada, vez que, a seu ver, as Vans de passageiros seriam enquadradas na mesma posição que os ônibus (NCM 8702) e as Vans de carga na mesma posição que os caminhões (NCM 8704).

No entanto, como se depreende da leitura acima de trecho do Relatório Fiscal, o entendimento da fiscalização é de que as Vans de passageiros, embora se classifiquem na posição 8702, não se confundem com os ônibus, em função do número de passageiros que transportam. Deve ser observado que, na subposição 4011.20, enquadram-se os pneumáticos utilizados em ônibus, mas não aqueles utilizados em todos os veículos da posição 8702. Da mesma forma, embora Vans de carga enquadrem-se na mesma posição dos caminhões (8704), na subposição 4011.20 incluem-se apenas os pneumáticos utilizados em caminhões, mas não

aqueles utilizados em todos os veículos da posição 8704. A diferenciação entre esses veículos os ônibus e caminhões referidos na subposição 4011.20 foi delimitada no Relatório Fiscal, cujo trecho foi transcrito acima neste Voto.

Assim, rechaça-se os argumentos da recorrente[2] acerca do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 23/2014 da COANA com os próprios fundamentos da fiscalização, abaixo transcritos:

> A classificação prescrita pela COANA no ADE nº 023/2014 (8702.10.00 Ex-02), refere-se a 'Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista - Ex 02 - Com volume interno de habitáculo, destinado a passageiros e motorista, igual ou superior a 9m3'. Portanto o fato de um veículo se enquadrar nessa classificação não significa que ele é um ônibus. De fato, nessa classificação se enquadram tanto as vans (quer sejam merceologicamente denominadas micro-ônibus ou não) quanto os ônibus. No caso em tela, o próprio ADE identificou as vans como sendo micro-ônibus (de teto alto ou teto baixo) e não como ônibus.

Com relação aos veículos Pick-up e utilitários, concluiu a fiscalização que eles classificam-se no Ex Tarifário 01 dos desdobramentos da subposição 8704.21, de forma que os pneumáticos a eles destinados também não poderiam ser enquadrados na subposição 4011.10, já que essa subposição, a teor de seu texto, é indicativa de pneus para automóveis de passageiros da posição 8703, restando assim tais pneumáticos classificados no código "4011.99.90 – Outros".

Contesta a recorrente a reclassificação dos pneus LT265/75R16 123S S-ATRwl, que seria destinado ao veículo F350, eis que tal veículo seria um verdadeiro caminhão. No entanto, foi a própria contribuinte que informou no procedimento fiscal que tal veículo seria uma Pick-up, conforme se vê nos trechos abaixo da Tabela 2 (fl. 472):

Tabela 2:

Item	Modelo/Configuração do Pneu	Exemplos de Veículos que os pneus são aplicados	Classificação
37	LT265170R17 1215 S-STRa	F250, F350	Pick-Up
38	LT265/75R16 123R S-STRa	F250, F350	Pick-Up
39	LT265/75R16 1235 S-ATR vvl	F350	Pick-Up
40	LT285170R17 121R S-ATR wl	F250, F350, RAM	Pick-Up
41	LT285175R16 1228 S-ATR wl	F250, F350, RAM	Pick-Up

Como já esclarecido pela decisão recorrida, caberia a recorrente demonstrar o equívoco em sua declaração anterior à autoridade fiscal em relação ao veículo F350, sendo que o mesmo se verifica em relação ao veículo F250:

> (...)
> 197. A contribuinte menciona, na Impugnação, que o veículo F350 seria um caminhão. Entrementes, foi o próprio sujeito passivo que, na tabela de fls. 471/472 já referenciada no item 177 acima, qualificou o veículo como pick-up. Então, caber-lhe-ia provar o equívoco na informação que prestou à autoridade fiscal. Como nenhuma prova a respeito trouxe, deve-se ser mantido o entendimento de que o

[2] (...)
278. Assim, o ADE nº 23/2014 da COANA afirma que a classificação correta para o veículo Sprinter é a NCM 8702.1000, exatamente a mesma classificação do ônibus, corroborando tudo o que vem sendo dito.
(...)
280. Ora, se micro-ônibus é uma espécie de ônibus (que carrega uma quantidade menor de pessoas) e as vans são consideradas micro-ônibus, inclusive na visão da I. Fiscalização e da D. DRJ, parece lógico concluir que as vans são espécies do gênero ônibus.
(...)

> automóvel é uma Pick-up, acrescentando-se que o pneu LT265/75R16 123S S-ATRwl, usado neste veículo, está certificado pelo INMETRO, consoante a própria interessada afirma, na Categoria 3 – e não na Categoria 4, específica para caminhões – o que reforça, por não ter sido apresentada prova em sentido diverso, que o veículo F350 não é um caminhão, mas uma pick-up.
>
> 198. O mesmo ocorre em relação ao veículo F250, nos quais são usados os pneus LT235/85R16 108Q S-MUD wl e LT265/70R17 121S S-ATR wl, que foi classificado na planilha de fls. 471/472 como pick-up. Adite-se, apenas, que o argumento da recorrente de que tais "veículos em nada se aproximam de veículos de passeio e sim de veículos de transporte de carga ou camionetas" (item 239, da Impugnação) em nada socorre a contribuinte, pois pneus para camionetas também são classificados no NCM 4011.99.90, já que camionetas, também alcançadas pelos Ex 01 dos desdobramentos da suposição 8704.21, não são nem ônibus nem caminhões (nesta linha, vide SCI reproduzida no item 189).
>
> (...)

Quanto aos pneus utilizados em SUV (Sport Utility Vehicle), entendeu a fiscalização que estes se tratam de "veículos de uso misto", eis que se destinam ao transporte de passageiros, mas apresentam uma capacidade de carga superior aos demais automóveis, enquadrando os pneus a eles destinados na subposição 4011.10 - [Pneumáticos novos, de borracha] "Dos tipos utilizados em automóveis de passageiros (incluídos os veículos de uso misto ("station wagons") e os automóveis de corrida)". Para determinar o conteúdo e o alcance da expressão "veículos de uso misto", a fiscalização utilizou-se dos textos e notas explicativas relativos ao enquadramento dos próprios veículos[3].

Quanto ao entendimento da DIANA da 9ª Região Fiscal veiculado na Solução de Consulta nº 22/2013[4], o pneumático objeto de consulta era também usado em camionetas, o que justificaria a sua classificação no NCM 4011.99.90.

Com relação ao pneumático 175/65R14C 90, entendeu a fiscalização que, ao contrário do informado pela contribuinte (vide tabela mais abaixo), ele seria destinado aos veículos de passeio Celta, Corsa e Prisma, sendo reclassificados para a NCM 4011.10.00:

---

[3] 8702-Veículos automóveis para transporte de 10 pessoas ou mais, incluindo o motorista
8703 - Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluídos os veículos de uso misto ("station wagons") e os automóveis de corrida).
Nota Explicativa (NESH) da posição 8703: Entendem-se por veículos de uso misto (break ou station wagons), na acepção da presente posição, os veículos com nove lugares sentados no máximo (incluído o do motorista), cujo interior pode ser utilizado, sem modificação da estrutura, tanto para o transporte de pessoas como para o de mercadorias.

[4] ASSUNTO: Classificação de Mercadorias
EMENTA: Código TEC 4011.99.90 Mercadoria: Pneumático novo de borracha, codificação 7.50-16, construção diagonal, com largura de seção 216mm e aro 16", índice de carga 122/118 e símbolo de velocidade M que não apresenta banda de rodagem em forma de "espinha de peixe" ou semelhante, indicado pelo fabricante e normas técnicas como pneumático próprio para "camionetas" e não enquadrado pelo fabricante e referidas normas na categoria de pneumáticos para "ônibus ou caminhões". Código TEC 4011.99.90 Mercadoria: Pneumático novo de borracha, codificação 7.50R16, construção radial, largura de seção 198mm e aro 16", índice de carga de 121/120 e símbolo de velocidade M, que não apresenta banda de rodagem em forma de "espinha de peixe" ou semelhante, indicado pelo fabricante como pneumático próprio para veículos de tração 4x4, SUV (Sport Utility Vehicles) e camionetas, enquadrado pelas normas técnicas na categoria de pneumáticos para "camionetas" (que inclui também microônibus e utilitários) e não enquadrado na categoria de pneumáticos para "ônibus ou caminhões".
(Solução de consulta n°22 — Diana 9, de 15 de abril de 2013)

Anexo ao auto de infração:

Anexo I
Base de Cálculo do IPI

Modelo	Utilização	Exemplos	Cód correto	jan/11	fev/11	mar/11	abr/11	mai/11
175/65R14C 90T CHRONO	Veíc de passeio	Celta, Corsa Prisma	40111000	16.701,80	15.675,20	18.397,83	3.347,46	7.133,40

Informação da contribuinte:

Tabela 1:

Item	Modelo/Configuração do Pneu	Exemplos de Veículos que os pneus são aplicados	Classificação
1	175/65R1.4C 90T CHRONO	Berlingo, Hoggar	Pick-Up

Em face da impugnação da contribuinte nesta parte, assim decidiu a Delegacia de Julgamento:

> (...)
>
> **III.5. Da Classificação Fiscal do pneu 175/65R14C 90**:
>
> 205. No Relatório da Ação Fiscal, expõe a autoridade autuante que "A configuração 175/65R14C 90T CHRONO, indicada como sendo utilizada em pickups (ex. Hoggar), é na verdade predominantemente utilizada em veículos de passeio como o Celta, o Corsa e o Prisma".
>
> 206. Compulsando os autos, não localizei a anexação, pela Fiscalização, de documentos comprobatórios da conclusão acima. Por outro lado, a informação constante do site da Pirelli, na internet, confirma o uso dos pneus no veículo Hoggar, consoante se vê na imagem ali capturada e abaixo vazada:
>
> (...)
>
> 207. Por outro lado, em pesquisas feitas no sítio da Pirelli anexadas às fls. 1.162/1.170, não encontrei qualquer informação que vincule o comentado pneu aos veículos Celta, Corsa ou Prisma.
>
> 208. Ademais, de acordo com o que consta à fl. 1.105, o enfocado pneu está certificado na Categoria 3 (Família 3A2B1C2), atinente aos pneus novos destinados a veículos comerciais leves e rebocados – e não na Categoria 2, que, a princípio pelo menos e salvo comprovação em contrário, deveriam estar enquadrados os pneus novos destinados a automóveis de passageiros, inclusive de uso misto e rebocados.
>
> 209. Ora, a informação prestada em relação ao pneu examinado pela contribuinte durante o procedimento fiscal está de acordo com as informações de seu *site* na internet e é coerente com a certificação do pneu pelo I.Q.A, não tendo sido anexada pela Fiscalização qualquer prova em sentido contrário.
>
> 210. Diante do que consta acima, concluo que o pneu 175/65R14C 90T é usado por pick-up – e não por veículos de passeio, como considerou a Fiscalização.
>
> 211. Mas não importa se o pneu é usado por veículos de passeio (classificáveis no NCM 4011.10.00, para o qual é prevista a alíquota de 15%) ou por pick-up (enquadráveis, segundo a autuação e defendido neste Voto, no NCM 4011.99.90, para o qual também há previsão da alíquota de 15%): a classificação fiscal da contribuinte no NCM 4011.20.90 está, em qualquer caso, equivocada e, em quaisquer das duas situações, a infração é a mesma ("Saída De Produtos sem Lançamento do IPI - inobservância de classificação fiscal e/ou alíquota do IPI") e a apuração do tributo devido a ser exigido não é alterada, já que idênticas as alíquotas para ambos os NCM 4011.10.00 e 4011.99.90.
>
> 212. Por outro lado, a discussão sobre a correta classificação dos pneus para pick-up já é objeto deste processo em relação a outros tipos de pneus e pode, muito bem e sem qualquer prejuízo para a defesa do sujeito passivo, ser aproveitada em relação ao pneu 175/65R14C 90T.
>
> (...)

Como se observa acima, a DRJ deu razão à impugnante relativamente à destinação dos pneumáticos **175/65R14C 90**, mas ainda assim manteve a autuação, o que não tem qualquer cabimento. Para a exigência dos tributos e multa de ofício relativamente a tais pneumáticos em face de nova reclassificação fiscal seria necessário novo lançamento.

Em conformidade com o art. 50 da Lei nº 9.784/99 e com o art. 10, III do Decreto nº 70.235/72, um ato administrativo (lançamento) não pode subsistir na parte em foi considerado improcedente o seu motivo determinante pelo julgador de primeira instância.

Conforme bem esclarece Meirelles[5], a teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade.

Dessa forma, no caso concreto, não pode remanescer a exigência fiscal relativamente aos pneumáticos 175/65R14C 90, pois há desconformidade entre a realidade ("reclassificação" fiscal pela DRJ para a NCM 4011.99.90) e os motivos determinantes do auto de infração nesta parte (reclassificação fiscal para a NCM 4011.10.00).

Alega a recorrente que teria havido alteração de critério jurídico no lançamento, vez que parte dos pneus objeto de Fiscalização é importada e teria se sujeitado a procedimentos de desembaraço aduaneiro, com regular liberação das mercadorias com a classificação no código NCM 4011.20.90.

No entanto, consta nas fls. 1130/1158, cópias de Relatórios Fiscais relativamente a procedimentos fiscais de revisão aduaneira em face da contribuinte das declarações de importação registradas nos períodos de 01/04/2009 a 28/02/2011 e de 01/02/2011 a 31/03/2011, no quais se apurou os mesmos fatos que ensejaram a reclassificação fiscal do presente processo, como se vê em trecho de um Relatório Fiscal abaixo:

> (...)
> 5.1 — Da Classificação Fiscal das Mercadorias
> O importador declarou em diversas Declarações de Importação (DI) que os modelos de pneus relacionados na tabela 01 seriam destinados para uso em caminhões e ônibus, com enquadramento na NCM 4011.20.90, com aliquota do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) de 2%. Na informação apresentada na resposta ao Termo de Início de Fiscalização, com data de 12/04/2011, o próprio importador informa que estes pneus se destinam para uso em automóveis, utilitários, vans, SUV e picapes (pick-up). **A** classificação na NCM dos pneus para estes veículos é 4011.10.00, diversa daquela informada nas importações sob análise, com ali-quota do /P1 de 15%.
> (...)

Há que se esclarecer à recorrente que o desembaraço aduaneiro não significa homologação expressa do lançamento, eis que o instituto da Revisão Aduaneira, realizado após o desembaraço de importação, é procedimento fiscal legalmente previsto no art. 54 do Decreto-lei n° 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n° 2.472/88, compatível com as disposições sobre o lançamento do CTN, em especial, o seu art. 146, conforme análise efetuada por esta Relatora no voto condutor do Acórdão nº 3402-003.049 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 28 de abril de 2016, conforme trechos abaixo:

[5] MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, p. 197.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 04/09/2008, 02/09/2009, 13/11/2009, 02/09/2010, 30/03/2011, 06/12/2011

Ementa:

REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA.

Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos.

(...)

VOTO

(...)

A revisão aduaneira é, portanto, um **procedimento de fiscalização** que ocorre dentro do prazo decadencial dos tributos sobre o comércio exterior, como qualquer outro procedimento fiscal na área de tributos internos. A diferença é que, para os tributos sobre o comércio exterior, há um nome específico para esse procedimento, o qual, digamos, não foi muito feliz.

Nesse ponto, deve-se esclarecer que os conceitos de "revisão aduaneira" e de "revisão de ofício do lançamento" não se confundem. Não se pode afirmar, tampouco, que do procedimento fiscal de revisão aduaneira sempre resulta a revisão de ofício do lançamento.

Um primeiro ponto a se considerar é que, para que haja revisão de ofício de lançamento, deve ter havido necessariamente um **lançamento de ofício anterior**.

Como bem esclarece Moussallem, o art. 145 do CTN refere-se à possibilidade de alteração somente do lançamento de ofício, pois é neste em que há a notificação do sujeito passivo, não havendo sentido na sua aplicação na atividade realizada pelo próprio contribuinte nos termos do art. 150 do CTN (lançamento por homologação), que, ademais, não pode ser considerada lançamento na adequada acepção do termo.

Também para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior.

Não se cogita, obviamente, a impossibilidade de o Fisco mudar os critérios jurídicos adotados pelo contribuinte na atividade prévia do sujeito passivo do lançamento por homologação.

(...)

No caso dos tributos incidentes sobre a importação, o ato de homologação expressa da atividade prévia do importador somente poderá ocorrer ao final do procedimento fiscal de revisão aduaneira, que traz o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador. Embora pudesse parecer o contrário à primeira vista, o ato de homologação expressa da atividade prévia do importador não pode ser efetuado na conferência aduaneira, com o desembaraço da mercadoria.

(...)

Ora, se há previsão na legislação de dois procedimentos fiscais subsequentes cronologicamente para a verificação da regularidade dos pagamentos efetuados pelo importador *[conferência e revisão aduaneira]*, temos que, logicamente, o ato definitivo de homologação expressa da atividade do importador não pode ser decorrente do primeiro procedimento fiscal (conferência aduaneira), mas somente do último (revisão aduaneira).

A conferência aduaneira, quando houver, trata-se de verificação preliminar, eis que o Fisco sempre terá, **por determinação legal** (art. 54 do Decreto-lei n°

> 37/66), a prerrogativa de reexaminar a atividade do contribuinte em sede de revisão aduaneira.
>
> (...)

Ademais, no presente caso, que trata de outro fato gerador do IPI, diverso do desembaraço aduaneiro de importação, caracterizado pela saída dos pneumáticos do estabelecimento da recorrente, está sendo mantido o entendimento da fiscalização efetuado no procedimento fiscal de revisão aduaneira das importações.

Assim, não há que se falar em alteração de critério jurídico no lançamento.

Sustenta também a recorrente a ilegitimidade da incidência do IPI sobre a saída de seu estabelecimento de produtos importados que não sofreram qualquer tipo de industrialização.

No entanto, conforme já decidido no EREsp 1403532/SC EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL, transitado em julgado em 04/11/2016, restou fixada a seguinte tese para efeito do art. 543-C do CPC/73: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil", conforme ementa abaixo:

> EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).
>
> 1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.
>
> 2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.
>
> 3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa

> importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.
>
> 4. Precedentes: REsp. n. 1.386.686 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp. n. 1.385.952 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Superado o entendimento contrário veiculado nos EREsp. nº 1.411749-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11.06.2014; e no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006.
>
> 5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil".
>
> 6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.
>
> (...)

Como se sabe, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, na redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, "As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF".

Informa a recorrente que o tema ainda será objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral do Tema 906, “Violação ao princípio da isonomia (art. 150, II, da Constituição Federal) ante a incidência de IPI no momento do desembaraço do produto industrializado, assim como na sua saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno”.

No entanto, o fato de a matéria estar pendente de apreciação pelo STF, em nada altera o andamento do feito no âmbito deste CARF tomando-se por constitucional a norma legal questionada, conforme fundamentou o Conselheiro Rosaldo Trevisan em seu voto no Acórdão nº 3401-003.445– 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 30 de março de 2017:

> (...)
>
> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004
>
> Ementa:
>
> RETORNO SOBRESTAMENTO. REPERCUSSÃO GERAL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. SÙMULA 2 CARF.
>
> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Assim, os retornos de sobrestamento sem decisão definitiva do STF (em matérias de reconhecida repercussão geral) devem ser julgados tomando como constitucionais as leis a respeito das quais ainda se aguarda o posicionamento do STF.
>
> (...)
>
> O cerne da questão discutida no Supremo Tribunal Federal, que é nossa corte constitucional, é bem descrito na coluna “descrição tema” da planilha “Temas com determinação de suspensão nacional”, constante na página eletrônica do tribunal (http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciarepercussao/listarrepercussaogeral.asp):
>
> (...)
>
> Pesquisando-se, no mesmo sítio eletrônico, o andamento do processo, percebe-se que, em 26/10/2016, foi determinado o envio de ofícios aos órgãos do

> sistema judicial pátrio para suspensão do processamento dos feitos pendentes que versem sobre a questão, que ainda não foi decidida pelo STF.
>
> Tal suspensão, porém, não afeta a apreciação dos processos administrativos pelos tribunais administrativos – especialmente do CARF, após a publicação da Portaria MF no 545, de 18/11/2013, que revogou os §§ 1o e 2o do art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF então vigente.
>
> Assim, ainda não há manifestação definitiva do STF sobre a matéria, existindo tão somente o reconhecimento da repercussão geral da questão, sendo cabível, destarte, a imediata análise da questão por este tribunal administrativo.
>
> É de se destacar, contudo, o teor da Súmula no 2 deste CARF (que comunga com o teor do art. 26-A do Decreto no 70.235/1972):
>
> *"Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*
>
> Assim, a matéria em apreciação pelo STF, de repercussão geral e trato constitucional reconhecidos, será analisada por este tribunal administrativo sem que seja possível o entendimento pela inconstitucionalidade de lei tributária.
>
> O silogismo é inevitável: se o STF reconhece a repercussão geral, por óbvio que há discussão sobre constitucionalidade. E se há discussão sobre constitucionalidade, o CARF é incompetente para manifestar-se negativamente, devendo acolher todas as leis tributárias como constitucionais. E, como não há mais a possibilidade de sobrestamento, o CARF deve julgar a matéria, sempre considerando as leis (cuja constitucionalidade o STF está a apreciar) como constitucionais.
>
> (...)

Assim, no presente julgamento, é de se tomar como constitucionais as normas legais que dispõem sobre a incidência de IPI no momento do desembaraço do produto industrializado, assim como na sua saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno.

Com relação à **Solução de Consulta nº 348/1997 (8ª REGIÃO)** [6], entendeu o julgador da DRJ que ela seria inaplicável aos pneumáticos do presente processo, vez que esses não se destinariam a caminhões ou ônibus como aqueles, além do que a Solução de

[6] DECISÃO DISIT/SRRF/ 82 RF Nº 348 de 14 de Outubro de 1997

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias
EMENTA: CÓDIGO TIPI: Mercadoria 4011.20.90 Pneumáticos novos de borracha, do tipo radial ou convencional, medindo 7,00 - 16 (10 lonas), 7,50 - 16 (10 ou 12 lonas), 7,00 - R16 (12 lonas) e 7,50 - R16 (10 ou 12 lonas), usados com "flap", destinados a emprego em caminhões leves, microônibus, caminhonetas e utilitários, marca "Pirelli".
(...)
1. Versa a presente sobre a classificação fiscal na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI do produto a seguir caracterizado pela interessada, renovando consulta anteriormente formalizada sob n.° 10880.031259/95- 22, nos termos do disposto no Art. 48, §13, inc. II da Lei 9430/96:
Nome vulgar, comercial, científico e técnico:
Pneumáticos novos de borracha Marca registrada, modelo, tipo e fabricante:
Pirelli; radial ou convencional; a interessada Função principal e secundária:
Impulsão de veículos automotivos Aplicação, uso ou emprego:
Utilização em caminhões, microônibus, camionetas e utilitários
(...)
3. Das informações trazidas ao processo pela interessada, verifica-se que:
A) Pneus objeto da consulta:
a) São usado indistintamente em caminhões leves, utilitários, microônibus e camionetas;
(...)

Consulta produziria efeitos apenas em relação aos modelos de pneus que ela especificamente tratou, nestes termos:

> 217. Ora, sem necessidade de muitas divagações, um pneu efetivamente usado em caminhão – QUE NÃO É O CASO DE NENHUM ANALISADO NOS PRESENTES AUTOS – pode ser enquadrado, sem dúvidas, na subposição 4011.20.
>
> 218. Como os pneus tratados nos presentes autos não são usados por caminhões nem por ônibus, aqui é totalmente inaplicável o entendimento da enfocada Decisão.
>
> 219. Ainda que assim não fosse, concluir-se-ia que a Decisão em Processo de Consulta produz efeitos, apenas e tão-somente, em relação aos modelos de pneus que ela especificamente tratou. E, como nenhum dos modelos de pneus aqui discutidos, ainda que eventualmente apresentem alguma semelhança com os analisados na supradita consulta, foi especificamente objeto de referida Decisão, esta não tem qualquer efeito nos correntes autos.
>
> 220. Realmente, a respeito da Consulta, assim preceituam os arts. 46, 48 e 52, VIII, do Decreto nº 70.235/72:
>
> "Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.
>
> Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.
>
> (...)
>
> Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subseqüente à data da ciência:
>
> (...)
>
> Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:
>
> (...)
>
> VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora" (g.n.)
>
> 221. Segundo se vê, a consulta apenas tem efeito em relação ao fato ali especificamente exposto, que, se não estiver correta ou exatamente descrito, pode, inclusive, render ensejo à sua ineficácia.

Esta matéria foi objeto de análise na diligência determinada por este Colegiado. No Relatório de Diligência Fiscal sustentou a fiscalização que:

> Como se verifica, a Solução de Consulta versa sobre modelo(s) específico(s) de produto, não gerando efeitos sobre quaisquer outros produtos do consulente (ou terceiros) ainda que possuam algumas semelhanças. Portanto, do ponto de vista formal e legal, uma Solução de Consulta que versa sobre Classificação de Mercadorias somente gera efeitos vinculantes (para o contribuinte e para o Fisco) para os produtos cujos modelos foram especificados nos questionamentos iniciais. Ou para produtos idênticos.
>
> A própria conclusão da Solução de Consulta Diana 8ª RF nº 348/1997 é ilustrativa do escopo de uma Solução de Consulta:
>
> Com base no exposto, proponho que se informe à consulente para adotar, **para o produto sob exame,** o código 4011.20.90 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n° 2.092/96 (D.O.U. de 11/12/96). **(grifo nosso)**
>
> (...)
>
> O objeto da consulta são Pneus marca Pirelli, dos modelos FD44, LT20, SM 90, LI99, CT52, RT59, AS22, MT85, MT06 (fls. 1362 a 1365), **todos com produção descontinuada no período fiscalizado**. Os referidos modelos são do tipo convencional ou radial e utilizam câmaras (conforme se deduz do texto da Solução

de Consulta que refere o uso de "flaps", que são as proteções que ficam entre o aro de metal e a câmara).

(...)

A seguir passamos a comparar os modelos de pneus objeto da Solução de Consulta com os modelos objeto do Auto de Infração.

a) Número de lonas: Inicialmente, cabe informar que o uso de lonas como delimitador da capacidade de carga é uma forma arcaica há muito tempo fora de uso. Em conformidade com texto técnico incluído na página da internet do fabricante de pneus Continental (fls. 1384 a 1386), os pneus modernos de Van utilizam apenas uma ou duas lonas e a capacidade de carga dos pneus modernos é medida pelo "Índice de Carga". **Portanto, os pneus objeto da consulta não coincidem com nenhum dos pneus objeto do Auto de Infração.**

(...)

Todavia, o que importa para a presente Diligência é que **os modelos de pneus incluídos na apuração do IPI objeto de Auto de Infração não "**são utilizados indistintamente em caminhões leves, utilitários, micro-ônibus e camionetas".

De fato a própria resposta do contribuinte às nossas intimações (fls. 468 a 472), bem como informações referidas nas páginas da Internet da fiscalizada e de seus revendedores, indicam que os pneus objeto do Auto de Infração são destinados a vans, utilitários, pick-ups, SUV e veículos de passeio, portanto não se destinam a ônibus e caminhões. Pelo contrário os pneus produzidos pela fiscalizada para ônibus e caminhões são de outros modelos, conforme informado nas páginas de internet da fiscalizada e de seus revendedores.

Adicionalmente, o próprio contribuinte reconheceu esse fato no parágrafo 139 do Recurso Voluntário (fls. 1266 a 1324) ao afirmar que **não** "ignora que os pneus objeto do Auto de Infração não são utilizados em ônibus e caminhões". Ou seja, o mesmo contribuinte que afirmou (na formalização da Consulta) que os pneus objeto da Solução de Consulta eram usados em caminhões, afirma que reconhece que os pneus objetos do Auto de Infração não são usados em caminhões e ônibus. Portanto, reconhece que a SC não se aplica aos pneus objeto do Auto de Infração.

(...)

Portanto, a SC Diana 8º RF nº 348/1997 **não** se aplica aos modelos de pneus objeto do Auto de Infração por três motivos:

a) a SC teve como objeto outros modelos de pneus, todos de produção descontinuada;

b) os modelos de pneus objeto do Auto de Infração são completamente distintos dos pneus objeto da SC, em relação à totalidade ou a quase totalidade das suas características;

c) ainda que, de forma equivocada, se considere válida a SC para modelos diversos e com características diversas dos relacionados na Consulta (e isso apenas para efeito de argumentação), a SC indicou o código 4011.20.90 como correto para "pneus utilizados indistintamente em caminhões leves, utilitários, micro-ônibus e camionetas". Como já referido, não é o caso dos pneus objeto do Auto de Infração. Alguns modelos são utilizados em vans (também denominadas micro-ônibus, em suas versões maiores) ou furgões; outros são utilizados em pick-up; outros em camionetas; e alguns inclusive em veículos de passeio. Nenhum dos modelos apresentados é usado indistintamente em caminhões leves ou nas outras modalidades de veículos citadas.

A intenção do contribuinte de classificar os pneus objeto do Auto de Infração como pneus para caminhões, porque eventualmente alguma configuração (com índice de carga próximo ao índice de carga dos pneus para caminhões) possa ser usada em caminhões leves (capacidade de carga superior a 1.500 kg, conforme definição da norma ABNT 6067), assemelha-se à pretensão de um fabricante de

> Vodca que intenta classificar seu produto como álcool para assepsia, já que, em razão de seu teor alcóolico, poderia eventualmente ser usado para esse fim.
>
> De fato, toda a estrutura merceológica e de marketing e a utilização efetiva dos pneus objeto do Auto de Infração são para vans, furgões, pick-up, utilitários, e veículos mistos ou de passeio. A própria estrutura dos pneus, em conformidade com o manual da ALAPA, não coincide com a estrutura dos pneus de ônibus nem de caminhões.
>
> (...)
>
> Como verificamos no item anterior, a Solução de Consulta Diana 8ª RF nº 348/1997 é relativa a pneus totalmente distintos daqueles que são objeto do Auto de Infração. Assim, a SC em tela não gera qualquer proteção legal contra a tributação dos pneus relacionados nos Anexos do Auto de Infração. **Trata-se de Solução de Consulta inócua, referente a produtos cuja produção já foi descontinuada há muitos anos.**
>
> (...)
>
> Embora não tenha sido objeto de questionamento específico, verifica-se que os Conselheiros manifestaram interesse em esclarecimentos adicionais sobre os utilitários que utilizariam os pneus objeto do Auto de Infração.
>
> O termo "utilitários" não é citado nem na TIPI nem nas NESH. O Código de Trânsito Brasileiro limita-se a conceituar como "veículo misto caracterizado pela versatilidade de uso". Como se vê, é uma classificação bastante ampla, sem limites rígidos, e que poderia abranger pick-up, furgões e caminhonetes (as pick-up de grande porte, também chamadas de light truck, em algumas classificações, mas que não atingem o peso de carga definido pela ABNT para serem classificados como caminhões. Especialmente, se caracterizado o uso misto, por exemplo, com cabines duplas).
>
> O fundamental para o caso em tela é que os "utilitários" não se confundem com caminhões. Portanto, os pneus utilizados nesses veículos não podem ser classificados no código 4011.20.90.
>
> No Relatório da Ação Fiscal, para fins didáticos, analisou-se "Vans e Furgões (as vans para transporte de carga)" no mesmo item, e as pick-up e demais utilitários em outro item. Entretanto as conclusões são idênticas, já que todos os desdobramentos da subposição 8704.21 (Veículos para transporte de carga, com carga máxima não superior a 5 toneladas) apresentam um EX-01 para "Camionetas, furgões, pick-ups e semelhantes", o que abrange a totalidade dos "utilitários". Isso indica expressamente que tais veículos não se enquadram no conceito de caminhões.
>
> (...)

De outra parte alega a recorrente, em síntese, que:

- Ainda que os pneus objeto de autuação não sejam os mesmos modelos indicados na consulta, a Recorrente fabrica hoje os "mesmos pneus" - com a mesma capacidade de carga e destinação. A equivalência entre os pneus é precisa e técnica, fundada em parecer de engenheiro habilitado e das normas técnicas do Manual ALAPA.

- Os pneus da autuação têm a mesma estrutura reforçada para suportar a mesma carga e destinados aos mesmos veículos, embora atualmente a referência aos pneus não seja feita necessariamente pelo número de lonas.

- A Solução de Consulta Disit/SRRF/8ª RF nº 348/97 permanece válida, inclusive no período das operações desta autuação.

- Requer sejam completamente desconsideradas as críticas tecidas pelo Auditor-Fiscal em relação às conclusões da mencionada Solução de Consulta.

Não se mencionou na diligência, mas o fato é que a Instrução Normativa RFB nº 1464/2014, publicada no D.O.U. de 09/05/2014, seção 1, página 21, revogou todos os

atos administrativos sobre classificação fiscal anteriores a 2002, dentre os quais a Solução de Consulta Disit/SRRF/8ª RF nº 348/97, nestes termos:

> Art. 36. Os atos administrativos relativos à classificação fiscal de mercadorias, anteriores a 31 de dezembro de 2001, inclusive, ficam revogados após a entrada em vigor desta Instrução Normativa.
>
> Art. 37. Esta Instrução Normativa entra em vigor 60 (sessenta) dias após a data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Dessa forma, à época da lavratura do presente auto de infração não estava mais vigente a referida Solução de Consulta.

Não obstante a Solução de Consulta Disit/SRRF/8ª RF nº 348/97 ainda estivesse vigente à época dos fatos geradores sob discussão, a questão é que, como afirmado pela DRJ e pela fiscalização na diligência, as suas conclusões aplicam-se tão somente aos específicos modelos de pneus ali retratados e nela não foram analisados os produtos objeto da presente autuação.

Embora se possa alegar, como fez a recorrente, que os pneus da autuação e da Solução de Consulta são similares pela equivalência entre os parâmetros de "números de lonas" e "índice de carga", de outro lado, pode-se argumentar que são diferentes quanto a vários outros aspectos, como afirmado pela fiscalização na diligência, como o "uso de flaps", "largura nominal" e "diâmetro do aro". O ponto relevante é que não há controvérsia no sentido de que os pneus autuados não foram exatamente aqueles retratados na referida Solução de Consulta, daí não haver qualquer vinculação do Auditor-Fiscal autuante com o entendimento nela exarado.

Como dito acima, o primeiro critério de classificação que decorre dos textos das subposições da posição 4011 é o da destinação do produto (veículos nos quais será utilizado), daí o fato ainda mais importante para resolver a questão é que, na Solução de Consulta, a matriz da recorrente declarou que os pneus ali analisados seriam de "Utilização em caminhões, microônibus, camionetas e utilitários" (cópia na fl. 1372 - vide abaixo), sendo que no procedimento fiscal que deu origem à presente autuação informou que esses outros pneus não se destinariam a caminhões ou ônibus, o que foi confirmado pela fiscalização autuante[7] e, inclusive, pela recorrente (parágrafo 139 do recurso voluntário).

Consulta formulada pela matriz da recorrente (fl. 1372):

> **1.4- <u>Aplicação, uso e emprego:</u>**
>
> Utilização em caminhões, microônibus, camionetas e utilitários

[7] RELATÓRIO FISCAL:
(...)
Como se viu, o texto da subposição é elemento essencial da classificação. No caso em tela, a subposição 4011.20 (cujo desdobramento 4011.20.90 foi utilizado pelo contribuinte na classificação dos pneus ora em análise) é exclusiva dos pneus destinados a ônibus e caminhões. A própria resposta do contribuinte, bem como informações referidas nas páginas da Internet da fiscalizada e de seus revendedores indicam serem destinados a vans, utilitários, pick-ups, SUV e veículos de passeio, portanto não se destinam a ônibus e caminhões. Ainda em sua página na Internet, o contribuinte relaciona os pneus destinados a ônibus e caminhões. Tal relação não inclui nenhum dos modelos indicados no Anexo I deste Termo.
(...)

Como assinalado mais acima, o expediente da recorrente de utilizar a similitude dos pneus em durabilidade ou resistência não são hábeis a afastar as suas próprias declarações, no procedimento fiscal e no recurso voluntário, ou da sua matriz sobre a real destinação dos pneus analisados (veículos nos quais serão utilizados), eis que este é o primeiro critério de classificação dentro da posição 4011.

Assim, não se vislumbra a possibilidade de utilização do entendimento exarado na Solução de Consulta Disit/SRRF/8ª RF nº 348/97 no presente processo, conforme já bem defendido pela DRJ e pela fiscalização na diligência.

Requer também a recorrente a exclusão dos juros e da multa com base no art. 100, III do CTN ("III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas"), em face da homologação do lançamento nos pneumáticos importados e da Solução de Consulta nº 348/1997 da Diana da 8ª Região Fiscal. Sem razão a recorrente.

Como dito, o desembaraço aduaneiro não significa homologação expressa do lançamento, nem tampouco aceitação pela fiscalização da classificação fiscal efetuada pelo importador na Declaração de Importação. Ademais, com a revisão aduaneira efetuada no que concerne à classificação dos pneumáticos importados no mesmo sentido do presente lançamento, não há que se alegar prática reiterada em sentido diverso. Ademais, como já exposto, a Solução de Consulta produz efeitos somente em relação aos modelos dos produtos ali retratados.

Finalmente, acerca da legitimidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, há que se esclarecer que os juros de mora são devidos, nos termos do art. 61, *caput* e §3° da Lei nº 9.430/96, sobre os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" não pagos no prazo previsto, incidindo, portanto, também sobre a multa de ofício, após o respectivo vencimento:

> 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 1º 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.
> (...)
> § 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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ademais, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício após o respectivo vencimento encontra fundamento também no Decreto-lei nº 1.736/79[8], cujos dispositivos abaixo transcritos dispõem sobre a incidência dos juros de mora sobre os débitos tributários para com a Fazenda Nacional, inclusive durante o prazo em que a cobrança estiver suspensa em face da interposição de recurso administrativo ou de decisão judicial, cuja regra não se aplicaria somente na hipótese de depósito administrativo ou judicial do montante integral[9]:

[8] Solução de Consulta Cosit nº 47,de 04 de maio de 2016
ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EMENTA: OS JUROS DE MORA INCIDEM SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DO QUAL FAZ PARTE A MULTA LANÇADA DE OFÍCIO.DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113, § 1º, 139 e 161; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º.

[9] Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

> Art. 1º Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora, consoante o previsto neste decreto-lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)
> Parágrafo único. A multa de mora será de 20% (vinte por cento), reduzida a 10% (dez por cento) se o pagamento for efetuado no prazo de 90 (noventa) dias, contado a partir da data em que o tributo for devido. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)
> Art 2º - **Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento** e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e **calculados sobre o valor originário**.
> Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.
> Art 3º - Entende-se por **valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025,** de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.
> Art 4º - A correção monetária continuará a ser aplicada nos termos do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979, ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 2º deste Decreto-lei.
> Art 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos **inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial**.
> (...) *[negritei]*

Conforme assentado no Apelação Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC (TRF4, rel. Vânia Hack de Almeida)[10], "Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa

---

[Perguntas e Respostas no sítio da RFB: http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2012/caputulo-xviii-acruscimos-legais-revisada-2012.pdf, acesso em 08/09/2016]
(...)
004 Haverá a incidência de juros de mora durante o período em que a cobrança do débito estiver pendente de decisão administrativa?
Sim. De acordo com a legislação tributária, há incidência de juros de mora sobre o valor dos tributos ou contribuições devidos e não pagos nos respectivos vencimentos, independentemente da época em que ocorra o posterior pagamento e de se encontrar o crédito tributário na pendência de decisão administrativa ou judicial.
A única hipótese em que se suspenderá a fluência dos juros de mora é aquela em que houver o depósito do montante integral do crédito tributário considerado como devido, desde a data do depósito, quer seja este administrativo ou judicial.
Se o valor depositado for inferior àquele necessário à liquidação do débito considerado como devido, sobre a parcela não depositada incidirão normalmente os juros de mora por todo o período transcorrido entre o vencimento e o pagamento.
Normativo: RIR/1999, art. 953, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º.
(...)

[10] APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.72.01.000031-1/SC
RELATORA:Juíza Federal VÂNIA HACK DE ALMEIDA
EMENTA
TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.
1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. 2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros

quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo".

A fluência dos juros de mora sobre a multa de ofício durante o curso do processo administrativo fiscal não representa afronta ao art. 161 do CTN, eis que, no próprio CTN, o termo "crédito tributário" não é utilizado somente para se referir à obrigação tributária principal. Conforme se depreende da leitura do art. 142 e do art. 113 do CTN, o lançamento constitui o "crédito tributário", que por sua vez pode ser decorrente tanto do tributo como de eventuais penalidades pecuniárias.

Não havendo qualquer incompatibilidade dos dispositivos legais acima com o CTN, no que concerne à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, eles devem ser aplicados ao presente caso concreto com base na taxa Selic, cuja legitimidade já é matéria já sumulada neste CARF, conforme abaixo:

> Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar **provimento parcial** ao recurso voluntário para exonerar da autuação as exigências relativas ao pneumático **175/65R14C 90 CHRONO**.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

---

sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. 3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária." 4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Redator designado

No julgamento do Recurso Voluntário, o Colegiado, por maioria, discordou da posição da Ilustre Relatora, especificamente, quanto a manter a autuação sobre os pneumáticos utilizados na F350, uma vez que este veículo se caracteriza como um caminhão. Fui então designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, pelo que passo a analisar a questão.

O referido veículo é definido no *site* do fabricante (Ford Caminhões) como um caminhão leve da linha F, com peso bruto total de 4.500kg e capacidade de carga útil de 2.128 kg, destinado a transporte de mercadorias[11]. Abaixo algumas fotos do veículo:

Resta evidente que, de fato trata-se de um veículo para transporte de carga, não se constituindo em um veículo para transporte de passageiros ou de uso misto.

[11] Disponível em: <www.fordcaminhões.com.br>. Acesso em: 02 de agosto de 2018, 00:36:30.

Dessa forma, os pneumáticos destinados à utilização na F350 devem ser excluídos do lançamento, uma vez que esse veículo se caracteriza como caminhão.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo